

TESIS DOCTORAL

La colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria

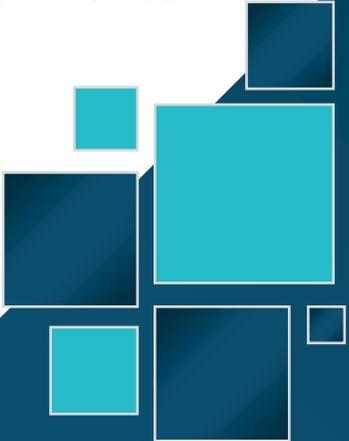
Doctorando

Antonio Díaz Galindo

**Programa de Doctorado en
Sociedad de la Información y el Conocimiento**

Codirectores

Dra. Ana María Delgado García
Dr. Rafael Oliver Cuello



Mayo 2024

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, debo expresar mi profunda gratitud a los codirectores de la tesis, la Dra. Ana M^a Delgado García y el Dr. Rafael Oliver Cuello, por sus amplios conocimientos, sus valiosas sugerencias, sus acertados comentarios y, por supuesto, su paciencia infinita durante este proceso de investigación.

Y, en segundo lugar, quiero manifestar mi especial agradecimiento a la Associació Professional de Tècnics Tributaris de Catalunya i Balears (APttCB), en las personas de Joan Torres Torres (presidente), Montserrat González Esteve (vicepresidenta primera), José Amate Miralles (vicepresidente segundo) y de Lourdes Melero Larraz (secretaria técnica). Con su disposición y disponibilidad para compartir sus conocimientos, experiencias prácticas e informaciones relevantes para la investigación han enriquecido significativamente esta tesis doctoral.

ÍNDICE GENERAL

AGRADECIMIENTOS	1
ÍNDICE GENERAL	2
ABREVIATURAS Y SIGLAS	8
RESUMEN	11
INTRODUCCIÓN	13
CAPÍTULO 1. CONCEPTO JURÍDICO DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	18
1.1 APROXIMACIÓN AL CONCEPTO JURÍDICO DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	18
1.1.1 <i>La figura jurídica de la colaboración social voluntaria</i>	18
1.1.1.1 Cuestiones terminológicas	18
1.1.1.2 Complejidad estructural	21
1.1.1.3 Evolución normativa.....	23
1.1.1.4 Escasa elaboración doctrinal y jurisprudencial	23
1.1.2 <i>La figura jurídica de la colaboración social voluntaria mediante acuerdos con la Administración tributaria y la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación</i>	24
1.1.2.1 Primer período: desde la LGT/1963 hasta la Ley 34/1980, de 21 de junio	25
1.1.2.2 Segundo período: desde la Ley 25/1995, de 20 de julio hasta la LGT/2003.....	29
1.1.2.3 Tercer período: desde la LGT/2003 hasta la actualidad	39
1.2 FORMACIÓN DEL CONCEPTO JURÍDICO DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	48
1.2.1 <i>Definiciones de colaboración social</i>	48
1.2.1.1 Definiciones institucionales	48
1.2.1.2 Definiciones doctrinales	49
1.2.2 <i>Definiciones de colaboración social telemática</i>	50
1.2.3 <i>Propuesta de definición de colaboración social [voluntaria] electrónica mediante acuerdos con la Administración Tributaria</i>	51
1.2.3.1 Elección del término para designar el concepto jurídico	51
1.2.3.2 Definición	53
1.2.4 <i>División y clasificación de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria</i>	55
1.2.4.1 División	55
1.2.4.2 Clasificación.....	56
CAPÍTULO 2. FUNDAMENTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	59
2.1 FUNDAMENTO JURÍDICO	59
2.1.1 <i>Los principios constitucionales de eficacia, eficiencia y economía</i>	59
2.1.2 <i>Los principios tributarios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos</i>	60

2.1.3	<i>La colaboración social electrónica mediante la suscripción de acuerdos: recurso imprescindible de la Administración tributaria para actuar conforme a los principios constitucionales y tributarios</i>	62
2.2	NATURALEZA JURÍDICA	71
2.2.1	<i>Naturaleza jurídica genérica</i>	71
2.2.1.1	<i>La existencia o no de un derecho subjetivo de colaboración social voluntaria</i>	71
2.2.1.2	<i>Principio general de actuación de la Administración tributaria</i>	72
2.2.2	<i>Naturaleza jurídica específica</i>	73
2.2.3	<i>Distinción del deber administrativo de información y asistencia</i>	73
CAPÍTULO 3.	MARCO NORMATIVO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	75
3.1	PREMISAS	75
3.2	BLOQUES NORMATIVOS	75
3.2.1	<i>Primer bloque normativo</i>	75
3.2.2	<i>Segundo bloque normativo</i>	80
3.2.3	<i>Tercer bloque normativo</i>	86
3.2.4	<i>Análisis del contenido</i>	87
CAPÍTULO 4.	ÁMBITO OBJETIVO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	88
4.1	LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	88
4.1.1	<i>Contenido del concepto de aplicación de los tributos</i>	88
4.1.2	<i>Conjunto de aspectos de la aplicación de los tributos a los que puede referirse la colaboración social voluntaria</i>	89
4.1.2.1	<i>Actividades administrativas de información y asistencia tributarias</i>	90
4.1.2.2	<i>Actividades administrativas de gestión, inspección y recaudación</i>	91
4.1.2.3	<i>Actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos</i>	93
4.1.2.4	<i>Actuaciones de los obligados en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias</i>	94
4.1.2.5	<i>Actividades administrativas y actuaciones de los obligados en el marco de la asistencia mutua</i> 95	95
4.1.3	<i>Aspectos significativos de la aplicación de los tributos a los que puede referirse la colaboración social voluntaria, enumerados expresamente en las normas tributarias</i>	95
4.1.4	<i>Aspectos significativos de la aplicación de los tributos a los que puede referirse la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria</i>	99
4.1.4.1	<i>Información y asistencia a los obligados tributarios</i>	99
4.1.4.2	<i>Representación de terceras personas</i>	100
4.2	LOS FINES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	105
CAPÍTULO 5.	ÁMBITO SUBJETIVO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	108
5.1	LOS INTERESADOS EN LA COLABORACIÓN SOCIAL VOLUNTARIA	108
5.2	LOS SUJETOS DE LA COLABORACIÓN SOCIAL VOLUNTARIA A TRAVÉS DE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	109
5.2.1	<i>Delimitación por la suscripción de acuerdos de colaboración social</i>	109
5.2.2	<i>Delimitación por la adhesión a los acuerdos de colaboración social</i>	112

5.3	LOS SUJETOS DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA A TRAVÉS DE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	112
5.3.1	<i>Consideraciones previas</i>	112
5.3.1.1	Terminología sobre los sujetos de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria	113
5.3.1.2	Condición de extranjeros de los sujetos de la colaboración social electrónica	115
5.3.1.3	Idoneidad de los sujetos de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria	116
5.3.2	<i>En las actividades administrativas de información y asistencia</i>	119
5.3.3	<i>En las actuaciones en representación de terceras personas</i>	120
5.3.3.1	Delimitación por la suscripción de acuerdos de colaboración social electrónica	121
5.3.3.2	Delimitación por la adhesión a los acuerdos de colaboración social electrónica	125
5.3.4	<i>En la prevención y lucha contra el fraude fiscal</i>	126
5.3.4.1	Delimitación por la suscripción de acuerdos de colaboración social	126
5.3.4.2	Delimitación por la adhesión a los acuerdos de colaboración social	127
CAPÍTULO 6.	ÁMBITO VIRTUAL DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TIBUTARIA: PORTALES DE INTERNET Y SEDES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS	128
6.1	PORTALES DE INTERNET Y SEDES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS	128
6.2	REQUISITOS TECNOLÓGICOS Y PROCEDIMENTALES PARA ACTUAR EN LOS PORTALES DE INTERNET Y EN LAS SEDES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.....	131
6.2.1	<i>Requisitos tecnológicos</i>	132
6.2.1.1	Requisitos relativos a la acreditación de la identidad y de la firma	132
6.2.1.2	Requisitos relativos a la configuración de los equipos informáticos.....	134
6.2.2	<i>Requisitos procedimentales:</i>	134
6.2.2.1	Inscripción en el censo o en el registro de colaboradores sociales	134
6.2.2.2	Cumplimentación de formularios electrónicos y utilización de programas de ayuda desarrollados por las Administraciones tributarias	135
6.3	PERFILES DE ACCESO ESPECÍFICOS EN LOS PORTALES DE INTERNET Y EN LAS SEDES ELECTRÓNICAS	136
6.4	LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS CONTENIDOS DE LOS PORTALES DE INTERNET Y DE LAS SEDES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.....	137
6.4.1	<i>Colectivos destinatarios de los contenidos</i>	137
6.4.2	<i>Contenidos.....</i>	138
6.4.2.1	Agrupación, localización y visibilidad	138
6.4.2.2	Extensión y estructuración.....	139
6.4.2.3	Importancia de incorporar determinados contenidos para la ciudadanía y las empresas	141
CAPÍTULO 7.	LAS RELACIONES GENERADAS POR LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	143
7.1	LA UNICIDAD Y PLURALIDAD RELACIONAL	143
7.2	FACTORES QUE INTERVIENEN EN LA CONFIGURACIÓN	145
7.3	INICIO, DESARROLLO Y EXTINCIÓN DE LAS RELACIONES GENERADAS POR LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	146
7.3.1	<i>Inicio</i>	146
7.3.2	<i>Desarrollo</i>	146

7.3.3	<i>Extinción</i>	146
7.3.3.1	<i>Causas</i>	146
7.3.3.2	<i>Responsabilidades exigibles</i>	148
7.4	LA RELACIÓN JURÍDICA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-COLABORADOR SOCIAL	148
7.4.1	Contenido	148
7.4.1.1	Compromisos que asume exclusivamente la Administración tributaria	148
7.4.1.2	Compromisos que asume exclusivamente el colaborador social.....	150
7.4.1.3	Compromisos comunes que asumen la Administración tributaria y el colaborador social	155
7.4.2	Consecuencias del incumplimiento de los compromisos asumidos	156
7.4.2.1	Para el colaborador social.....	156
7.4.2.2	Para la Administración tributaria	159
7.5	LA RELACIÓN JURÍDICA COLABORADOR SOCIAL-CIUDADANÍA Y EMPRESAS	159
7.5.1	<i>Relación jurídica derivada de proporcionar los servicios de información y asistencia que presta la AEAT</i>	159
7.5.1.1	Contenido.....	159
7.5.1.2	Consecuencias del incumplimiento.....	161
7.5.2	<i>Relación jurídica derivada de realizar actuaciones en representación de terceras personas</i> 162	
7.5.2.1	La representación voluntaria en el marco de la colaboración social electrónica.....	162
7.5.2.2	Contenido.....	167
7.5.2.3	Consecuencias del incumplimiento.....	173
7.5.2.4	Responsabilidad tributaria del colaborador social.....	174
7.5.2.5	Responsabilidad penal del colaborador social.....	177
7.5.2.6	Responsabilidad civil del colaborador social.....	177
7.5.2.7	Responsabilidad derivada del tratamiento de datos personales	178
7.6	LA RELACIÓN JURÍDICA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-CIUDADANÍA Y EMPRESAS QUE ACTÚAN REPRESENTADAS POR UN COLABORADOR SOCIAL	178
7.6.1	<i>Responsabilidad de la persona o entidad representada</i>	179
7.6.2	<i>Responsabilidad de la Administración tributaria</i>	179
CAPÍTULO 8. LOS ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: INSTRUMENTOS JURÍDICOS E INSTRUMENTOS DE FORMALIZACIÓN DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA 180		
8.1	NATURALEZA JURÍDICA	183
8.2	RÉGIMEN JURÍDICO	183
8.3	CLASIFICACIÓN DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA	184
8.4	TRAMITACIÓN DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA	185
8.4.1	<i>Trámites previstos en las normas tributarias</i>	185
8.4.2	<i>Trámites previstos en las normas administrativas</i>	187
8.4.3	<i>Solicitud de suscripción del acuerdo</i>	188
8.4.4	<i>Recepción de la solicitud</i>	189
8.4.5	<i>Trámites previos a la suscripción de acuerdo</i>	190
8.4.6	<i>Suscripción de acuerdos de colaboración social electrónica</i>	192
8.4.7	<i>Trámites posteriores a la suscripción del acuerdo de colaboración social electrónica</i> 192	
8.5	CONTENIDO DE LOS ACUERDOS	194
8.5.1	<i>Contenido mínimo</i>	194
8.5.1.1	Contenido mínimo exigido en las normas tributarias	194
8.5.1.2	Contenido mínimo exigido por las normas administrativas	194

8.5.2	<i>Estructura formal</i>	195
8.5.3	<i>Título del Acuerdo</i>	195
8.5.4	<i>Encabezamiento</i>	197
8.5.5	<i>Parte Expositiva</i>	197
8.5.6	<i>Parte Dispositiva</i>	198
8.5.6.1	Objeto	199
8.5.6.2	Naturaleza y régimen jurídico aplicable	199
8.5.6.3	Extensión de los efectos del acuerdo y protocolo de adhesión	199
8.5.6.4	Actuaciones que realizarán las partes	199
8.5.6.5	Obligaciones de las partes.....	200
8.5.6.6	Consecuencias aplicables en caso de incumplimiento de las obligaciones	203
8.5.6.7	Mecanismos de seguimiento, vigilancia y control de la ejecución del acuerdo y de las obligaciones asumidas por las partes.....	203
8.5.6.8	Causas de extinción y resolución.....	204
8.5.6.9	Jurisdicción competente	204
8.5.6.10	Vigencia y prórroga del acuerdo.....	204
8.5.6.11	Modificación del acuerdo.....	205
8.5.6.12	Publicidad y Transparencia del acuerdo.....	205
8.5.7	<i>Anexos</i>	205
8.6	SEGUIMIENTO, VIGILANCIA Y CONTROL DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA	206
8.7	EXTINCIÓN DE LOS ACUERDOS	206
8.7.1	<i>Causas de resolución</i>	207
8.7.1.1	Acuerdo unánime de todos los firmantes	207
8.7.1.2	Resolución unilateral de una de las partes	207
8.7.1.3	Incumplimiento de las obligaciones y compromisos asumidos por parte de alguno de los firmantes	207
8.7.1.4	Imposibilidad legal o material de continuar con el objeto del acuerdo	208
8.7.1.5	Decisión judicial declarativa de la nulidad de acuerdo.....	208
8.7.1.6	Cualquier otra causa distinta de las anteriores prevista en el acuerdo o en otras leyes.....	208
8.7.2	<i>Efectos de la extinción</i>	208
8.8	PUBLICIDAD ACTIVA DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA	208
8.8.1	<i>En los portales de internet y en las sedes electrónicas de las Administraciones tributarias</i>	209
8.8.1.1	Administración tributaria estatal.....	209
8.8.1.2	Administraciones tributarias autonómicas y forales	210
8.8.2	<i>En el portal de transparencia y en el registro electrónico general de convenios de las Comunidades Autónomas</i>	211
8.9	EXTENSIÓN DE LOS EFECTOS DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA	212
8.9.1	<i>Tramitación</i>	213
8.9.1.1	Protocolo de adhesión	213
8.9.1.2	Supuesto especial de adhesión automática.....	214
8.9.2	<i>Contenido de los documentos Individualizados de adhesión</i>	214
8.9.2.1	Estructura Formal	214
8.9.2.2	Título del documento	214
8.9.2.3	Parte identificativa.....	214
8.9.2.4	Parte dispositiva.....	214
8.9.3	<i>Desvinculación de la persona o entidad adherida</i>	216

8.10 EXTENSIÓN DE LOS EFECTOS DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA SUSCRITOS CON LA AEAT	217
CONCLUSIONES.....	218
BIBLIOGRAFÍA.....	224
ANEXO NORMATIVA.....	242

ABREVIATURAS Y SIGLAS

AA. PP.	Administraciones Públicas
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
apdo.	apartado
art. - arts.	artículo - artículos
BOA	Boletín Oficial de Aragón
BOB	Boletín Oficial de Bizkaia
BOC	Boletín Oficial de Cantabria
BOCAN	Boletín Oficial de Canarias
BOCCE	Boletín Oficial Ciudad de Ceuta
BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOCM	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid
BOCYL	Boletín Oficial de Castilla y León
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOG	Boletín Oficial de Gipuzkoa
BOIB	Boletín Oficial de las Islas Baleares
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
BOME	Boletín Oficial de la Ciudad de Melilla
BON	Boletín Oficial de Navarra
BOPA	Boletín Oficial del Principado de Asturias
BOR	Boletín Oficial de La Rioja
BORM	Boletín Oficial de la Región de Murcia
BOTHA	Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava
C. A. – CC. AA.	Comunidad Autónoma – Comunidades Autónomas

CEOE	Confederación Española de Organizaciones Empresariales
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
coord. - coord. ^a	coordinador - coordinadora
dir. - dir. ^a	director – directora
disp. adic.	disposición adicional
disp. final	disposición final
DOCM	Diario Oficial de Castilla-La Mancha
DOE	Diario Oficial de Extremadura
DOG	Diario Oficial de Galicia
DOGC	Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña
DOGV	Diario Oficial de la Generalidad Valenciana
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
<i>et. al.</i>	<i>et alii</i> (y otros)
etc.	etcétera
FJ	Fundamento Jurídico
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT/1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LGT/2003	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LOPD PDD	Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales
LPACAP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público
núm.	número
OCDE – OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – <i>Organization For Economic Co-operation and Development</i>
p. – pp.	página – páginas
REAF	Registro de Economistas Asesores Fiscales
REOENSAV	Registro Especial de Operadores de Embarcaciones Neumáticas y Semirrígidas de Alta Velocidad
RGGIAT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGPDP	Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos)
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de C.A.
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación

RESUMEN

Esta tesis doctoral tiene como objeto de estudio la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria, figura jurídica que se ha convertido en un recurso imprescindible de las Administraciones tributarias para facilitar a la ciudadanía y a las empresas el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y el ejercicio de sus derechos. La importancia práctica de la figura contrasta con la doble carencia de la construcción teórica y de la visión global del régimen jurídico aplicable, circunstancia que pretende compensar esta investigación. Con este propósito, a modo de premisa metodológica, se identifican primero los elementos constitutivos de la figura y se establecen las características esenciales que permiten la elaboración del concepto y la delimitación de la naturaleza jurídica. Establecida la base teórica, se conjugan dos análisis complementarios y paralelos que determinan, para cada uno de los elementos constitutivos citados, el régimen jurídico aplicable: un primer análisis que corresponde a las disposiciones dictadas por las Administraciones tributarias de los distintos ámbitos territoriales para regular la colaboración social electrónica mediante acuerdos; y un segundo análisis que se centra en el contenido de los instrumentos formalizados que, por ser materia de publicidad activa, se publican íntegramente en los portales de internet y en las sedes electrónicas de las Administraciones Tributarias.

Resum

Aquesta tesi doctoral té com a objecte d'estudi la col·laboració social electrònica a través d'acords amb l'Administració tributària, figura jurídica que s'ha convertit en un recurs imprescindible de les Administracions tributàries per a facilitar a la ciutadania i a les empreses el compliment de les seves obligacions fiscals i l'exercici dels seus drets. La importància pràctica de la figura contrasta amb la doble mancança de la construcció teòrica i de la visió global del règim jurídic aplicable, circumstància que pretén compensar aquesta recerca. Amb aquest propòsit, a mode de premissa metodològica, s'identifiquen primer els elements constitutius de la figura i s'estableixen les característiques essencials que permeten l'elaboració del concepte i la delimitació de la naturalesa jurídica. Establerta la base teòrica, es conjuguen dues anàlisis complementàries i paral·leles que determinen, per a cadascun dels elements constitutius citats, el règim jurídic aplicable: una primera anàlisi que correspon a les disposicions dictades per les Administracions tributàries dels diferents àmbits territorials per a regular la col·laboració social electrònica mitjançant acords; i una segona anàlisi que se centra en el contingut dels instruments formalitzats que, per ser matèria de publicitat activa, es publiquen íntegrament en els portals d'internet i en les seues electròniques de les Administracions Tributàries.

Abstract

The objective of this doctoral thesis is to study electronic social cooperation through agreements with the Tax Administration. This legal figure has become an essential resource for Tax Administrations in facilitating citizens and companies to comply with their tax obligations and exercise their rights. The practical importance of the figure contrasts with the double lack of

theoretical construction and the global vision of the applicable legal regime. This research aims to compensate for these deficiencies. In order to achieve this, a methodological premise has been established. This involves first identifying the constituent elements of the figure in question, and then determining the essential characteristics that allow the concept to be developed and the legal nature to be delimited. Once the theoretical basis has been provided, two complementary and parallel analyses are combined to determine the applicable legal regime for each of the aforementioned constituent elements. The first analysis corresponds to the provisions issued by the Tax Administrations of the different territorial areas to regulate electronic social cooperation through agreements. The second analysis focuses on the content of the formalised instruments, which are matters of active publicity and are published in their entirety on the Internet portals and electronic offices of the Tax Administrations.

INTRODUCCIÓN

La aplicación efectiva de cualquier sistema tributario requiere que las Administraciones tributarias (estatal, autonómicas, forales y locales) desarrollen dos líneas principales de actuación: por una parte, facilitar a la ciudadanía y a las empresas tanto el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como el ejercicio de sus derechos; y por otra, prevenir y luchar contra el fraude fiscal. Ambos supuestos, en cuanto actuaciones administrativas, se rigen por los principios constitucionales de eficacia, eficiencia y economía (art. 103.1 y art. 31.2 de la Constitución Española) y por los principios tributarios de proporcionalidad y limitación de costes indirectos derivados (art. 3.2 de la Ley General Tributaria).

Para la ejecución de ambas líneas estratégicas, conforme a los principios jurídicos mencionados, la Administración tributaria dispone de dos recursos fundamentales que están indisolublemente asociados: por una parte, las tecnologías de la información y la comunicación (TIC); por otra, la colaboración voluntaria de personas, entidades y Administraciones Públicas.

La utilización de la tecnología disponible en cada contexto histórico no sólo ha incrementado las facilidades para cumplir las obligaciones fiscales y ejercer los derechos reconocidos, sino que ha transformado profundamente la forma de relacionarse con la Administración tributaria. El establecimiento de una relación íntegramente electrónica, propiciada por el empleo de las TIC, constituye el estadio actual de una evolución que se inició con la presentación de declaraciones tributarias en cintas magnéticas, tarjetas perforadas y soportes legibles por ordenador.

Del mismo modo que sucede con la tecnología, en cada entorno histórico la colaboración voluntaria de personas, entidades y Administraciones Públicas ha aumentado las facilidades de cumplimiento de las obligaciones tributarias y ha modificado significativamente la relación contribuyente-Administración tributaria. La posibilidad de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria, en nombre de la ciudadanía y de las empresas, contemplada en la Ley General Tributaria de 2003 (art. 46.1 y art. 92) y en el resto de normas tributarias que regulan la materia, supone actualmente la máxima expresión de una figura jurídica que, desde su incorporación en la Ley General Tributaria de 1963 (art. 96), se ha consolidado en nuestro Derecho Tributario con la denominación de «colaboración social».

Esta colaboración social voluntaria debe considerarse, a tenor de lo dispuesto en el art. 92 de la vigente Ley General Tributaria, como una figura jurídica genérica que, por su complejidad intrínseca, engloba diversas modalidades. Por esta razón, en esta tesis se identifican, en primer lugar, los cuatro elementos estructurales: el objetivo, el subjetivo, el relacional y el instrumental; y, en segundo lugar, los distintos factores que inciden directamente en cada uno de ellos, con especial énfasis en tres: la voluntariedad, la utilización de las TIC y la instrumentación mediante acuerdos con la Administración tributaria. La conjugación de las variables citadas caracterizan una modalidad específica de colaboración social voluntaria que hemos designado con la expresión «colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria». La relevancia que ha adquirido esta modalidad de la figura jurídica se constata en la doble dimensión operativa y normativa. Operativamente se ejemplifica con dos datos

numéricos proporcionados por la AEAT en sus Memorias anuales: En fecha 31 de diciembre de 2022, la cifra total acumulada de acuerdos de colaboración social electrónica para la presentación de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, en representación de terceras personas, ascendió a 4.507. Y en fecha 31 de diciembre de 2020, del total de declaraciones tributarias presentadas electrónicamente, el 53% correspondió a colaboradores sociales que actuaban en nombre de terceras personas en virtud de la suscripción de dichos acuerdos de colaboración o de la adhesión a éstos. Normativamente se ilustra con la profusión de disposiciones reguladoras dictadas por las distintas Administraciones tributarias (estatal, autonómicas, forales y locales).

Objetivos

Esta investigación doctoral persigue, por tanto, dos objetivos generales que se complementan entre sí. El primero, desarrollar una construcción teórica de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria; el segundo, sistematizar el régimen jurídico aplicable. Para cada uno de ellos se definen una serie de objetivos específicos que se organizan respectivamente en dos grupos: por una parte, elaborar el concepto jurídico, proponer diversos criterios de clasificación y establecer tanto el fundamento como la naturaleza jurídica; por otra, fijar el marco normativo aplicable (en los distintos niveles estatal, autonómico, foral y local), delimitar los ámbitos objetivo y subjetivo, establecer tanto el número como el contenido de las relaciones jurídicas y, finalmente, determinar la tipología y el contenido de los instrumentos de formalización.

Debemos precisar que con el término «acuerdos» designamos:

- El instrumento jurídico del acuerdo de voluntades, adoptado desde una posición de igualdad, entre la Administración tributaria y las personas, entidades o Administraciones Públicas.
- El instrumento formal que supone la plasmación del acuerdo de voluntades previo, con independencia de las diversas denominaciones que puede recibir, entre otras: acuerdo, convenio y protocolo general de actuación.

Por tanto, no son objeto de esta investigación aquellas modalidades de colaboración social electrónica en las que el instrumento jurídico es un acuerdo de voluntades que se adopta desde la desigualdad posicional:

- Bien porque la Administración tributaria encomienda la realización de actividades de carácter material o técnico por razones de eficacia o cuando no posee los medios técnicos idóneos para su desempeño (art. 11.1 de la LRJSP).
- Bien porque la Administración tributaria recurre, conforme a la normativa de contratación del sector público, a la prestación externa de servicios que garanticen la aplicación efectiva del sistema tributario, al no disponer de los medios suficientes para prestarlos de forma directa.

De los objetivos específicos definidos anteriormente, surgen dos grupos de preguntas principales de la investigación:

Primer grupo:

- ¿Cuáles son las características esenciales y distintivas?
- ¿Qué criterios pueden aplicarse para su clasificación?
- ¿En qué principios jurídicos se fundamenta?
- ¿Qué dificultades suscita la calificación de su naturaleza jurídica?

Segundo grupo:

- ¿Qué bloques normativos conforman su régimen jurídico?
- ¿Cuáles son las principales coincidencias y diferencias de regulación entre los distintos niveles normativos (estatal, autonómico, foral y local)?
- ¿A qué aspectos de la aplicación de los tributos puede referirse y a qué fines de la Administración tributaria puede ayudar a conseguir?
- ¿Quiénes pueden ostentar la condición de colaboradores sociales mediante la suscripción de un acuerdo o la adhesión posterior al mismo?
- ¿Qué requisitos deben cumplir los colaboradores sociales para interactuar con los contenidos específicos de los portales de internet y la sedes electrónicas de las Administraciones tributarias?
- ¿Qué contenidos informativos y documentales son objeto de publicidad activa en los portales de internet y en las sedes electrónicas de las Administraciones tributarias?
- ¿Qué relaciones jurídicas se generan y cuáles son los contenidos?
- ¿Cuáles son los distintos instrumentos formales donde las Administraciones tributarias plasman los acuerdos de colaboración social electrónica?
- ¿Qué criterios pueden aplicarse para clasificar los acuerdos suscritos?
- ¿Cuáles son los requisitos y las condiciones para suscribir los acuerdos y para adherirse a ellos?
- ¿Qué normativa aplican las Administraciones tributarias para suscribir los acuerdos?
- ¿Qué contenidos tienen los acuerdos suscritos y los documentos individualizados de adhesión?

Metodología de investigación

Para la consecución de los objetivos definidos y la obtención de respuestas a las preguntas formuladas, la investigación utiliza un enfoque cualitativo y adopta el diseño de Teoría Fundamentada (*Grounded Theory*) desarrollado por GLASER y STRAUSS.

Al asumir como premisa el *dictum* «Todo son datos» (GLASER 1998), hemos recopilado, codificado y analizado todos los datos provenientes de tres tipos de fuentes de información: documentos, entrevistas y observaciones. La primera de ellas ha sido imprescindible por su número e importancia: documentos jurídicos (normas legales y reglamentarias, acuerdos de colaboración social electrónica suscritos por las distintas Administraciones tributarias, sentencias y resoluciones dictadas), documentos institucionales y documentos bibliográficos. La segunda, ha resultado valiosa por la condición de los respectivos interlocutores: responsables de las Administraciones tributarias y colaboradores sociales. Y la tercera, se ha mostrado útil durante las interacciones con los contenidos de los portales de internet y las sedes electrónicas de las distintas Administraciones tributarias.

Estructura de la tesis doctoral

La presente tesis doctoral está estructurada en ocho capítulos, organizados en función de los dos objetivos generales que persigue la investigación. Con la aplicación de este diseño, los dos primeros capítulos se centran en desarrollar la construcción teórica de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria y los seis capítulos restantes están dedicados a la sistematización del régimen jurídico aplicable:

El primer capítulo se destina a la elaboración del concepto jurídico de colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria. Después de analizar la evolución normativa que ha experimentado la figura jurídica, se identifican, en primer lugar, los cuatro elementos constitutivos que justifican su complejidad (objetivo, subjetivo, relacional e instrumental) y se enuncian, en segundo lugar, las características esenciales y distintivas que le confieren su singularidad (la voluntariedad, la utilización de las TIC y la instrumentación mediante acuerdos con la Administración tributaria). Como resultado de ambas operaciones, se presenta una propuesta de definición y se ofrece un término específico para denominarla.

El segundo capítulo se centra, por una parte, en establecer los principios constitucionales y tributarios en los que se fundamenta la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria; y por otra, en determinar cómo la naturaleza jurídica de la figura se desdobra en dos vertientes: una genérica y otra específica.

El tercer capítulo detalla el marco normativo que regula la figura jurídica en los distintos ámbitos estatal, autonómico, foral y local. A partir de las premisas que se establecen al inicio del propio capítulo, se presenta una estructura compuesta por tres bloques de normas y se pone de relieve la problemática suscitada por las habilitaciones conferidas a las Administraciones tributarias para dictar normas reglamentarias que regulen de forma conjunta o individualizada los cuatro elementos: objetivo, subjetivo, relacional e instrumental.

El cuarto capítulo aborda la delimitación del elemento objetivo, el primero de los que constituyen la figura jurídica. Tomando como puntos de referencia inicial el art. 83 de la Ley General Tributaria y el art. 79 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, se exponen sucesivamente y de forma detallada: por una parte, los aspectos de la aplicación de los tributos a los que puede referirse la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria; y, por otra, los fines de la Administración tributaria a cuya consecución puede ayudar.

El quinto capítulo contiene la delimitación del elemento subjetivo, el segundo de los elementos constitutivos. Manteniendo como puntos de referencia inicial las mismas disposiciones tributarias utilizadas en el capítulo anterior, se identifican, con relación al elemento objetivo, todas las personas, entidades y Administraciones Públicas que pueden ser sujetos de la colaboración social electrónica a través de la suscripción de acuerdos con la Administración tributaria o de la posterior adhesión a ellos.

El sexto capítulo, y el primero de los dedicados al elemento relacional de la figura jurídica, se destina a estudiar la utilización de las Tecnologías de la Información y la Comunicación como factor determinante del vínculo entre la Administración tributaria y el colaborador social. Además del examen del ámbito virtual en el que se desarrolla la relación, formado por los portales de internet y las sedes electrónicas de las distintas Administraciones tributarias, se analizan los requisitos tecnológicos y procedimentales exigidos a los colaboradores sociales para poder interactuar con los contenidos específicos relativos a la colaboración social electrónica mediante acuerdos.

El séptimo capítulo, y segundo de los dedicados al elemento relacional, se describen las diferentes relaciones jurídicas que genera la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria y, de cada una de ellas, se determina su inicio, desarrollo y extinción con un examen pormenorizado de los factores que intervienen en su configuración y de los respectivos contenidos.

El octavo y último capítulo se consagra al estudio del elemento instrumental de la figura jurídica, el último de sus elementos constitutivos. Se sintetizan los resultados de dos tipos de análisis: por un lado, el correspondiente a las normas tributarias y administrativas que regulan los procedimientos tanto para suscribir acuerdos de colaboración social electrónica como para formalizar la posterior adhesión a ellos ; y, por otro, el concerniente al contenido de los acuerdos suscritos y de los documentos individualizados de adhesión firmados.

Capítulo 1. CONCEPTO JURÍDICO DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1.1 APROXIMACIÓN AL CONCEPTO JURÍDICO DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1.1.1 La figura jurídica de la colaboración social voluntaria

La figura jurídica de la colaboración social voluntaria carece de sistematización conceptual en el Derecho Tributario. Las razones de esta carencia se deben, en nuestra opinión, a una terminología imprecisa, una estructura compleja, una evolución normativa con diversos puntos de inflexión y una escasa elaboración doctrinal. En los epígrafes siguientes examinaremos cada uno de los motivos aducidos.

1.1.1.1 Cuestiones terminológicas

La terminología imprecisa de la Ley General Tributaria

En la vigente Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre; en adelante, LGT/2003), la «Sección 3ª. Colaboración social en la aplicación de los tributos», del «Capítulo I. Principios generales», del «Título III. La aplicación de los tributos» contiene, entre otros preceptos, los siguientes:

Art. 92. Colaboración social, en el que se contempla la colaboración voluntaria en la aplicación de los tributos: «1. Los interesados *podrán* colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen» [la cursiva es nuestra].

Art. 93. Obligaciones de información, en el que se establece un primer supuesto de colaboración obligatoria: «1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del art. 35 de esta ley, *estarán obligadas* a proporcionar [...]» [la cursiva es nuestra].

Art. 94. Autoridades sometidas al deber de informar y colaborar, en el que se recoge un segundo supuesto de colaboración obligatoria: «1. Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, *estarán obligados* a suministrar a la Administración tributaria [...]» [la cursiva es nuestra].

Tanto en los títulos como en la redacción de estos arts. se advierte la imprecisión terminológica en la que incurrió el legislador. Al utilizar el término «colaboración social» en el título de la Sección 3ª, designando conjuntamente ambas modalidades de colaboración —voluntaria y obligatoria—, debió añadir el adjetivo «voluntaria» en la rúbrica del art. 92.¹ En este sentido, conviene recordar que el dictamen del CONSEJO DE ESTADO sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria recomendaba, entre otras sugerencias de redacción, que «ha de procurarse que los títulos reflejen adecuadamente el contenido del art. que preceden [...]».² También existían otras alternativas: titular el art. 92 como «Colaboración voluntaria» sustituyendo un adjetivo por otro; o denominar la Sección 3ª «Colaboración en la aplicación de los tributos» eliminando el adjetivo «social».³

La misma falta de rigor de la LGT/2003 se advierte en el «Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos» (en adelante, RGGIAT). Los tres arts. que componen la «Sección 2ª. La colaboración social en la aplicación de los tributos», del «Capítulo II. Principios generales de la aplicación de los tributos», del «Título III. Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos», se refieren exclusivamente a la colaboración social voluntaria, aunque dicha circunstancia no se refleja en los respectivos títulos.

Pero la imprecisión terminológica no se limita a la legislación estatal, sino que tiene réplicas tanto en la normativa autonómica como en la normativa local. A modo de ejemplos, podemos citar la «Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa» (arts. 89, 90 y 91) y la «Ordenanza Fiscal General 2023» del Ayuntamiento de Barcelona (arts. 63 y 64).⁴

¹ Para NOCETE CORREA (2010, p. 38), la ubicación de los arts. 93 y 94 resulta inadecuada porque el obligado tributario no actúa por voluntad propia, sino en cumplimiento de una norma imperativa. En cambio, ROZAS VALDÉS (2004, p. 308) afirma que ambos arts. regulan una modalidad específica de colaboración social.

² Dictamen núm. 1403/2003, de 22 de mayo de 2003: <https://www.BOE.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2003-1403> [Consulta: 8 de octubre de 2022].

³ De la primera alternativa, sirven como ejemplo, los títulos «Formas de colaboración voluntaria» y «Formas de colaboración obligatoria» de los arts. 2 y 3 de la «Orden de 25 de noviembre de 1966 por la que se regula la colaboración de las Empresas en la gestión del Régimen General de la Seguridad Social».

Otra solución se encuentra en la «Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria», de la Comunidad Foral de Navarra. Consiste en situar en capítulos distintos las disposiciones sobre la colaboración social, el deber de colaboración y la obligación de facilitar datos por parte de autoridades e instituciones. De un lado, el art. 90. «Colaboración social» (colaboración social voluntaria) se ubica en el «Capítulo I. Disposiciones generales», del «Título IV. La gestión tributaria». De otro, los arts. 103. «Deber de colaboración» y 104. «Obligación de facilitar datos por parte de autoridades e instituciones» forman parte del «Capítulo III. El procedimiento de gestión tributaria».

⁴ *Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona*, registro 202210194745 (27 de diciembre de 2022).

Aunque el uso de la expresión «colaboración social voluntaria» resulta, a nuestro juicio, plenamente justificado, ni la doctrina científica ni la jurisprudencia emplean dicho término.⁵ Únicamente aparece en las sedes electrónicas del GOBIERNO DE CANARIAS y de la AGENCIA TRIBUTARIA DE CATALUÑA, insertado en el texto informativo sobre la denuncia tributaria: «es un instrumento de colaboración social voluntaria en defensa del interés general, [...]».⁶

El término colaboración social

El término «colaboración social» pertenece al repertorio léxico común y se ajusta a las directrices de técnica normativa en materia de criterios lingüísticos.⁷ Perdura en el ordenamiento tributario desde que fue incorporado por la «Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria» (en adelante, LGT/1963), si bien figuraba en el texto de una Real Orden de 24 de marzo de 1914.⁸

En el *Diccionario de la Lengua Española* (de la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA), el lema «colaboración» registra como primera acepción la «acción y efecto de colaborar». De los diferentes significados de la palabra «colaborar», recoge en primer lugar el derivado de su etimología latina *collaborāre*:⁹ «Trabajar con otra u otras personas en la realización de una obra»; y en último lugar: «ayudar con otros al logro de algún fin». El vocablo «social» tiene como primeras acepciones: «perteneciente o relativo a la sociedad» y «perteneciente o relativo a una compañía o sociedad, o a los socios o compañeros, aliados o confederados».

La presencia del adjetivo «social» es cuestionable a nivel teórico y permite plantear la posibilidad de eliminarlo. En la actualidad, acompaña a tantos sustantivos que conlleva el riesgo de vaciarlos de contenido. Sin embargo, dado el arraigo que el término «colaboración social» ha adquirido en nuestra tradición jurídica, el planteamiento ha devenido irrelevante.¹⁰ Al margen

⁵ Con la excepción de la obra de REY QUIROGA *et al.* (2004) en la que se utilizan ambos términos.

⁶ Respectivamente, en los apartados:

- «Más información»

https://sede.gobiernodecanarias.org/sede/procedimientos_servicios_destacados/prestaciones_sociales/tramites/6037 [Consulta: 22 de enero de 2024].

- «¿Qué es una denuncia tributaria?»

<https://atc.gencat.cat/es/agencia/frau-fiscal/denuncias-tributaries/> [Consulta: 22 de enero de 2024].

⁷ Véase la directriz «101. Lenguaje claro y preciso, de nivel culto, pero accesible» incluida en la «Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa».

⁸ Esta disposición, que resolvía un expediente promovido por la Sección de Catastro, recordaba en uno de sus considerandos que el Estado no había exigido responsabilidades por las ocultaciones de riqueza descubiertas durante la formación del Catastro, por «la conveniencia de no restarse una *colaboración social* [la cursiva es nuestra] que, de otra, suerte, quizá habría faltado en obra de tanta magnitud y de tan extraordinaria importancia jurídica y social».

⁹ Palabra compuesta por el verbo *laborāre* (trabajar) y el prefijo *cum* (con).

¹⁰ Un ejemplo de supresión se encuentra en el articulado del *Modelo de Código Tributario*, del CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (en adelante, CIAT), en cuya última actualización

de las connotaciones políticas que reviste el adjetivo, nos permite una aproximación general al concepto de la figura jurídica: la ayuda que presta el conjunto de la sociedad para que la Administración realice una aplicación efectiva del sistema tributario. En este sentido, son muy ilustrativas las palabras pronunciadas por el presidente de la Comisión de Hacienda, Sr. DÍAZ AMBRONA, al dar cuenta del dictamen sobre la LGT/1963 [la cursiva es nuestra]:

La actuación del Estado tiene que estar íntimamente ligada con la de la *sociedad* y ha de inspirarse en la formación de una conciencia *social*, [...]; porque un sistema jurídico en el que la actuación de la *sociedad* vaya íntimamente ligada a la actividad tributaria, puede proporcionar mejores resultados [...] Por eso, se recoge en la Ley General Tributaria la colaboración social en la gestión tributaria.¹¹

1.1.1.2 Complejidad estructural

La complejidad de la figura jurídica de la colaboración social voluntaria se manifiesta en sus cuatro elementos estructurales: objetivo, subjetivo, relacional e instrumental. Todos ellos se observan en el art. 92 de la LGT/2003.

Art. 92. Colaboración social.

1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del art. 57 de esta ley.

b) Campañas de información y difusión.

(mayo de 2015) participó la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, dada la condición de país miembro ostentada por España: la Sección 8, del «Capítulo I. Disposiciones Generales», del «Título III. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos y de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal», lleva por título «Colaboración en la aplicación de los tributos». El art. 111, primero de la citada Sección, tiene la rúbrica «Colaboración». No obstante, el apdo. 4 del art. 46, relativo a la representación voluntaria, comienza con el siguiente literal: «Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, [...]».

¹¹ *Boletín Oficial de las Cortes Españolas*, núm. 823 (27 de diciembre de 1963), pág. 17415.

- c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.
- e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.
- f) Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.
- g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.
- h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.

4. La Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

- 1) *Elemento Objetivo.* Se trata del primero de los elementos y la condición necesaria de los restantes. Comprende tanto las actividades que se pueden realizar como los objetivos que se pretenden cumplir. En cuanto a las primeras, se refieren a todos los aspectos de la aplicación de los tributos (apdo. 1), algunos de los cuales se enumeran de forma enunciativa (apdo. 3). Respecto a los segundos, se menciona sólo el cumplimiento cooperativo (apdo. 2).
- 2) *Elemento Subjetivo.* Es el segundo de los elementos y está directamente condicionado por el elemento objetivo. Engloba las personas, entidades y Administraciones Públicas (en adelante, AA. PP.) que posean la idoneidad necesaria para colaborar. Pueden ser, con carácter general, todos los interesados (apdo. 1) y de modo especial, otras AA. PP., entidades privadas o instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (apdo. 2).
- 3) *Elemento Relacional.* El contenido del vínculo que se establece entre la Administración tributaria y quienes colaboran constituye el tercero de los elementos. En su configuración intervienen diversos factores, entre los que destacamos:
 - la voluntariedad (apdo. 1: «los interesados podrán colaborar»);
 - la posición jurídica de igualdad o de superioridad de la Administración tributaria (apdo. 1: «en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen»);
 - la gratuidad o la retribución (apdo. 1: «en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen»);

- la duración temporal o indefinida (apartado 1: «en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen») y
 - la intermediación en la relación bilateral Administración tributaria-obligado tributario ostentando la representación de este último (apartado 3, letras e, f, g y h): «previa autorización de los obligados tributarios»).
 - la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación (apartado 4: «mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos»).
- 4) *Elemento Instrumental*. El cuarto y último de los elementos es el instrumento para hacer efectiva la colaboración. Debe adecuarse a los tres elementos anteriores y se elige entre la variedad que proporciona el ordenamiento jurídico (apdo. 1: «en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen»). Los acuerdos son los únicos instrumentos que se indican expresamente (apdo. 2: «podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria»).

1.1.1.3 Evolución normativa

La LGT/2003 marca el último punto de inflexión en la evolución normativa de la colaboración social voluntaria. El desarrollo histórico podemos dividirlo en tres períodos fundamentales:

El primero abarca la vigencia de la figura jurídica originaria. Comprende desde la LGT/1963 hasta la «Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario».¹²

El segundo coincide con la recuperación y renovación de la figura jurídica. Se inicia con la «Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria» y finaliza con la LGT/2003.

El tercero se caracteriza por la actualización y la potenciación de la figura jurídica. Comienza con la LGT/2003 y se extiende hasta la actualidad.

En epígrafes posteriores analizaremos detalladamente cada uno de estos períodos.

1.1.1.4 Escasa elaboración doctrinal y jurisprudencial

A diferencia de la colaboración social obligatoria, que siempre ha suscitado el interés de la doctrina científica, la colaboración social voluntaria adolece de una escasa elaboración doctrinal (GOMAR SÁNCHEZ 2007, p. 725). Como hemos expuesto anteriormente, la terminología imprecisa de la LGT/2003, junto a la desestimación doctrinal del término «colaboración social voluntaria», han llevado a los autores a distinguir entre un concepto amplio y un concepto

¹² Concluido este período, la colaboración social se convirtió en una «cuestión bastante olvidada por todos» (CAYÓN GALIARDO 2002, p. 1810).

restringido de colaboración social.¹³ El primero, comprende tanto la modalidad obligatoria como la modalidad voluntaria; el segundo se circunscribe a la modalidad voluntaria.¹⁴

También se aprecia esta distinción conceptual en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, con ocasión de pronunciamientos sobre las obligaciones de información previstas en el art. 93 de la LGT/2003. Al respecto cabe citar, entre otras, la STS de 3 de diciembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:7814) y la STS de 20 de octubre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:4375). En la primera, se recuerda que el requerimiento individualizado ha sido definido «como un supuesto de colaboración social en sentido amplio» (FJ 3º). En la segunda, se afirma que la obligación general de información «no es más que una concreta manifestación de la colaboración social en la aplicación de los tributos (epígrafe de la sección en la que se inserta el precepto)» (FJ 2º).¹⁵

1.1.2 La figura jurídica de la colaboración social voluntaria mediante acuerdos con la Administración tributaria y la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación

La figura jurídica de la colaboración social voluntaria puede revestir diversas modalidades como resultado de la interacción de los cuatro elementos que la integran. De la secuencia textual del art. 92 de la LGT/2003 pueden extraerse, entre otras, las siguientes:

- colaboración social voluntaria a través de acuerdos con la Administración tributaria (apdo. 2);
- colaboración social voluntaria en la asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación (apdo. 3 letra d).
- colaboración social voluntaria en la realización de actuaciones en representación de terceras personas: la presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria (apdo. 3 letra e); la subsanación de defectos (apdo. 3 letra f); la información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos (apdo. 3 letra g); y la solicitud y obtención de certificados tributarios (apdo. 3 letra h).

¹³ Véanse, entre otros, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (2006, p. 49) y NOCETE CORREA (2010, p. 47). Por contra, CALVO ORTEGA (2004, p. 70) sostiene que la auténtica colaboración social tiene carácter obligatorio y deben realizarla los ciudadanos, sin confundirla con la colaboración corporativa que prestan las instituciones y organizaciones representativas de sectores laborales, empresariales y profesionales.

¹⁴ NOCETE CORREA (2010, p. 46) atribuye la falta de una noción clara y unívoca al camino «sumamente tortuoso» recorrido por la colaboración social.

¹⁵ La misma doctrina se reitera en la STS de 22 de enero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:356), (FJ 3º); en la STS de 8 de abril de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:1311), (FJ 4º); y en la STS de 16 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1038), (FJ 3º).

- colaboración social voluntaria mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos (apdo. 4);
- colaboración social voluntaria a través de acuerdos con la Administración tributaria y mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos (apdo. 2 y apdo. 4).

Nos proponemos conceptualizar la última de estas modalidades. En nuestra opinión, resulta evidente, por una parte, que los acuerdos se han convertido en el instrumento jurídico y formal por antonomasia de la colaboración social voluntaria; y, por otra, que las tecnologías de la información y la comunicación (en adelante, TIC) se han erigido en un factor determinante del elemento relacional. Estas afirmaciones se corroboran al revisar los períodos de la evolución normativa señalados con anterioridad.

1.1.2.1 Primer período: desde la LGT/1963 hasta la Ley 34/1980, de 21 de junio

La LGT/1963 y los regímenes de estimación objetiva global

La LGT/1963 consolidó una nueva figura jurídica: la colaboración del contribuyente, como parte de un conjunto profesional, en la gestión de los tributos. La regulación contenida en los arts. 96 a 100, agrupados bajo la rúbrica «La colaboración social en la gestión tributaria» (en el Capítulo II, del «Título III. La gestión tributaria»), significó la incorporación definitiva en el Derecho Tributario del principio de organización social y política introducido por la «Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias».

La Ley de 26 de diciembre de 1957 había instaurado dos nuevos regímenes de estimación objetiva global, los convenios con agrupaciones de contribuyentes y las evaluaciones globales.¹⁶ Ambos respondían a una idea de tributación global de los contribuyentes dedicados a

¹⁶ En los arts. 31 a 39 se regulaban los convenios. En cambio, las evaluaciones globales carecían de disposiciones específicas; la única referencia se encontraba en el art. 58: debían ajustarse en procedimiento, recursos y trascendencia de los acuerdos, a lo dispuesto en los arts. 31 a 39. Como los dos regímenes poseían una regulación breve y parcial, para desarrollarla se dictaron numerosas disposiciones reglamentarias (SOLANES GIRALT 1996, p. 234):

El régimen de convenios se aplicó en los impuestos indirectos y en algunas tasas (véase por todas, la «Orden de 28 de julio de 1972 por la que se regula el régimen de Convenios Fiscales con Agrupaciones de contribuyentes»).

El régimen de evaluaciones globales se aplicó al:

- Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal («Orden de 27 de enero de 1958 por la que se aprueba la Instrucción provisional para el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y la Tarifa de cuotas de licencia fiscal»).
- Impuesto Industrial a efectos de la cuota de beneficios y al Impuesto de Sociedades a efectos de la cuota mínima («Orden de 9 de febrero de 1958 por la que se aprueba la Instrucción provisional para las cuotas por beneficios del Impuesto Industrial y normas de adaptación a efectos de la cuota mínima del Impuesto sobre Sociedades» y «Orden de 11 de marzo de 1958 por la que se regulan las evaluaciones globales con ámbito nacional»).

la misma actividad, a quienes se convertía en coadyuvantes de la Administración, mediante una colaboración activa, para dotar al sistema tributario de una mayor agilidad reduciendo la presión indirecta e incrementando sustancialmente la cifra de recaudación.¹⁷ En el régimen de convenios fiscales la iniciativa de colaborar se atribuía a las Agrupaciones de contribuyentes y tenía carácter voluntario, pero quedaba sujeta a la discrecionalidad de la Administración y al derecho de renuncia de los contribuyentes (arts. 31 y 33).¹⁸ En el régimen de evaluación global, la norma instituyó dos formas de colaboración: una de carácter general y voluntario, presumiendo la aceptación de todos los contribuyentes que no renunciaran expresamente en tiempo y forma (arts. 57 y 58);¹⁹ y otra, de carácter excepcional y obligatorio para los profesionales que tributaban por el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal (art. 47).

En la Exposición de Motivos de la LGT/1963, se declaraba que la nueva modalidad continuaba una larga tradición española de colaboración corporativa en la actividad tributaria. Con esta alusión se evocaba probablemente la participación de gremios y colegios profesionales en la gestión de la contribución industrial, desde que el Real Decreto de 3 de septiembre de 1847 instauró el sistema de agremiación hasta que la Ley de 26 de diciembre de 1957 lo suprimió (SOLANES GIRALT 1996, pp. 269-270).²⁰

¹⁷ En la Orden de 28 de julio de 1972 (art. 18) se detallaban los dos grandes beneficios que la inclusión en el convenio reportaba a los contribuyentes: primero, quedar relevados de la obligación de presentar declaraciones liquidaciones correspondientes a la actividad y a los hechos imponible; y segundo, no ser objeto de actuación inspectora posterior.

¹⁸ La Orden de 28 de julio de 1972 prescribía que las solicitudes de convenio se presentaran mediante escrito. Además de consignar los datos requeridos por la normativa, debían adjuntarse los documentos detallados en la misma (art 9). Los acuerdos de admisión a trámite de la solicitud y los acuerdos posteriores de aprobación o denegación del convenio se publicaban mediante orden ministerial en el *Boletín Oficial del Estado* o en el *Boletín Oficial de la Provincia* (arts. 10.4 y 14). La renuncia de los contribuyentes también debía presentarse por escrito (art. 11).

¹⁹ En esta misma línea, véase la Orden de 9 de febrero de 1958, en la que también se preveía la posible renuncia de todos los contribuyentes (Regla 6ª).

²⁰ La Ley de 26 de diciembre de 1957 dispuso, por una parte, la integración de la contribución industrial en un impuesto de nueva creación (art. 54) y, por otra, la supresión del régimen de agremiación (art. 55).

En efecto, la colaboración de gremios y colegios profesionales mostraba ciertas similitudes:

- El instrumento jurídico principal eran las juntas gremiales. Las periciales estaban formadas exclusivamente por los cargos oficiales (síndicos y clasificadores) y las generales, por todas las personas agremiadas (véanse, por ejemplo, los arts. 55 y 56 del Reglamento de 1870 y el art. 93 del Reglamento de 1893). A la junta pericial incumbía la división en categorías de cada gremio o colegio y la distribución individual del importe del cupo asignado (véase, por ejemplo, el art. 87 del Reglamento de 1873). A la junta general, correspondía la elección de síndicos y clasificadores y la resolución de las reclamaciones de agravio presentadas (véase, por ejemplo, art. 98 del Reglamento de 1896).
- Los contribuyentes prestaban su colaboración bien desempeñando alguno de los cargos oficiales en la junta gremial pericial, bien participando en la junta gremial general. Los cargos oficiales eran obligatorios y gratuitos (véase, por ejemplo, el art. 59 del Reglamento de 1870).

Para una mayor profundización sobre este tema, véase SOLANES GIRALT (1996 pp. 134-227).

En el texto de la LGT/1963 se establecía de forma genérica que la colaboración se prestara en el régimen de estimación objetiva para la determinación global de las bases tributarias y en la actividad administrativa de distribución individual de bases y cuotas (art. 96); y remitía a la reglamentación de cada tributo para fijar los límites y forma de realizarla.²¹ Se hacía efectiva mediante los representantes designados por las entidades o grupos de contribuyentes encuadrados en la Organización Sindical o en colegios oficiales profesionales y, en su defecto, en otros grupos oficialmente constituidos (arts. 96 y 98.1).²² También se enumeraban los derechos y deberes de los comisionados y vocales (art. 99).²³ Entre los primeros, no se reconocía la retribución o compensación económica por las actividades descritas, ni a nivel individual ni colectivo.²⁴

En el régimen de evaluación global la intervención de los representantes se producía en el seno de la Junta de Evaluación y se limitaba a la fijación de bases, porque la determinación de las cuotas competía a la Administración.²⁵ En el régimen de convenios fiscales la participación tenía lugar en la Comisión Mixta y consistía tanto en la estimación objetiva global de bases y cuotas como en su distribución individual.²⁶ Tanto las Juntas como las Comisiones estaban compuestas por funcionarios y contribuyentes, se les confería el carácter de órganos

²¹ Posteriormente, la «Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario» añadió la posibilidad de aplicar accesoriamente la colaboración social para la regulación de precios y la recaudación, en su caso, de los fondos de compensación a que ésta pudiera dar lugar (art. 230.7 del «Título V. Disposiciones comunes»).

²² En el régimen de evaluación global se denominaban comisionados y debían designarse por el procedimiento de elección (regla 9ª de la Orden de 9 de febrero de 1958). En el régimen de convenios fiscales se llamaban vocales y no se exigía un procedimiento concreto para nombrarlos (art. 9.2 de la Orden de 28 de julio de 1972).

²³ La enumeración estaba compuesta por los siguientes:

- a) Recabar de los sujetos pasivos y entidades privadas cuantas informaciones consideren precisas para el mejor cumplimiento de sus funciones.
- b) Proponer a la Administración la práctica de las averiguaciones y pruebas que consideren oportunas.
- c) Cumplir su cometido con la máxima lealtad hacia la Administración y hacia sus propios grupos o Colegios.
- d) Guardar secreto profesional en los mismos términos que los funcionarios de la Administración tributaria.

²⁴ En el proyecto de Ley General Tributaria sí figuraba el derecho de los representantes a «obtener la suficiente indemnización de los gastos realizados por desplazamiento y asistencia a las reuniones, en la forma y cuantía que reglamentariamente se determine» (art. 100), pero se eliminó durante su tramitación (*Boletín Oficial de las Cortes Españolas*, núm. 803, 30 de octubre de 1963, p. 16933).

²⁵ Desempeñaban las siguientes funciones: presentar la propuesta de los índices básicos y de corrección que servirían para imputar individualmente las retribuciones globales; realizar estudios económicos para determinar la evaluación global, valorar los índices imputables a cada contribuyente, aprobar por mayoría la cifra de evaluación global y presentar una propuesta unánime de asignación individual de las retribuciones globales establecidas (reglas 4ª, 11, 13, 15 y 17 de la Orden de 27 de enero de 1958).

²⁶ Sus funciones consistían en: realizar estudios y comprobaciones, formular la propuesta de convenio con todos los extremos requeridos por la normativa y, una vez aprobado el convenio, efectuar la distribución individual de bases y cuotas dentro del Comisión Ejecutiva, constituida a tal efecto en el seno de la Comisión Mixta (arts. 2, 13 y 15 de la Orden de 28 de julio de 1972).

de la Administración Financiera y quedaban sometidas al régimen orgánico establecido por la «Ley de 17 de julio de 1958 sobre Procedimiento Administrativo» (art. 97). Por consiguiente, a pesar de que la denominación régimen de convenios pueda sugerir el instrumento jurídico de los acuerdos, fueron las Juntas y Comisiones el verdadero instrumento de la colaboración social voluntaria.²⁷

La supresión de los regímenes de estimación objetiva global

El proceso de reforma tributaria impulsado por la «Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal» y la promulgación de la «Constitución Española» de 1978 exigían revisar en profundidad y adaptar la LGT/1963 al nuevo contexto normativo.²⁸

Previamente a la Ley 50/1977, se dictó la «Orden de 25 de agosto de 1977, por la que se excluye del régimen de estimación objetiva global a las entidades que fueran sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades». En esta norma reglamentaria, junto a las entidades mencionadas en el título, también se excluía a las demás entidades jurídicas respecto de los impuestos que tuvieran establecido el procedimiento de declaración-liquidación (apdo. Primero).

²⁷ La LGT/1963 contenía otros instrumentos de colaboración voluntaria, pero no eran calificados de «colaboración social»: en el ámbito de la gestión tributaria, la acción de denuncia pública (art. 103.1); y en el de la gestión recaudatoria, la autorización administrativa a entidades bancarias y cajas de ahorro (art. 59.2).

Precisamente en este último ámbito, el «Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación», facultó al Ministerio de Hacienda para conferir la condición de colaboradores del servicio de recaudación a otras Entidades o Agrupaciones de contribuyentes (art. 6.3). Esta facultad se mantuvo en el art. 8.3 del «Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación», hasta que se suprimió en la nueva redacción dada por el «Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifica determinados arts. del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación».

²⁸ Con este propósito, en junio de 1979 se creó una Comisión ministerial formada por altos funcionarios del Ministerio de Hacienda y del Cuerpo de Catedráticos de Universidad. Se le encargó la revisión del articulado de la LGT/1963 y la elaboración de un anteproyecto de ley (MINISTERIO DE HACIENDA, 2004, p.15). Como es sabido, dicho anteproyecto nunca llegó a aprobarse.

La revisión de los art. 96 a 100 se asignó conjuntamente a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA y a CAZORLA PRIETO; correspondiendo la redacción de la ponencia al primero de ellos. Para CAZORLA PRIETO, una vez iniciada la desaparición de los sistemas de estimación objetiva global, debía suprimirse el «Capítulo II. La colaboración social en la gestión tributaria». No obstante, abogaba por salvar el primer inciso del art. 96 e integrarlo en el «Capítulo III. Procedimiento de la gestión tributaria» (MINISTERIO DE HACIENDA, 2003, p. 209). En base a dicha observación, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA propuso la siguiente redacción provisional que no sería incluida en la versión definitiva:

Art. 96/100.

La Administración podrá recabar o aceptar la colaboración de entidades o grupos de contribuyentes para la gestión de los tributos con arreglo a las normas reglamentarias que a tal fin se dicten, siempre que en ella se observen las disposiciones relativas a la determinación de la base o de la cuota en el respectivo tributo. (MINISTERIO DE HACIENDA, 2003, p. 270).

Posteriormente, la «Ley 44/1978, de 8 de septiembre, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» y la «Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», además de disponer que las bases imponibles se determinarían en régimen de estimación directa, especificaron que nunca serían de aplicación regímenes de estimación objetiva global (arts. 22 y 20 respectivamente). Del mismo modo, la «Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta», modificó los textos refundidos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, y del Impuesto sobre el Lujo, aprobado por Decreto 3180/1966, de 22 de diciembre, ordenando que las bases imponibles se determinarían por el procedimiento de estimación directa (arts. 1.8 y 3.5 respectivamente).

Finalmente, la Ley 34/1980, de 21 de junio, estableció que la determinación de bases tributarias correspondería a la Administración en régimen de estimación directa (art. 4.1). Si bien el texto legal no declaró expresamente derogados los arts. 96 a 100 de la LGT/1963, *de facto* los dejó vacíos de contenido (SOLANES GIRALT 1996, p. 308).

Con la supresión de los regímenes de estimación objetiva global cesó la utilidad de la colaboración social, figura jurídica para los cuales había sido específicamente diseñada.²⁹

1.1.2.2 Segundo período: desde la Ley 25/1995, de 20 de julio hasta la LGT/2003

La Ley 25/1995, de 20 de julio

En la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, se afirmaba que la reforma de la LGT/1963 perseguía dos fines: favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y reducir el fraude fiscal. Para lograrlos, recuperó y renovó la figura jurídica de la colaboración social dando una nueva redacción al art. 96 pero manteniendo intactos tanto los restantes arts. 97 al 100 como el título que les precedía. En este punto, cabe recordar que la modificación no constaba en el proyecto de ley remitido por el Gobierno al Congreso.³⁰ Se debió a una enmienda de adición del Grupo Socialista en el Congreso, aprobada con una mejora de índole técnica. Tenía como objetivo «potenciar la colaboración social en la gestión de los tributos, para fomentar, de esta manera, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias», complementando así el deber de información y asistencia que incumbe a la Administración.³¹ El art. 96 de la LGT/1963 quedó redactado con el tenor literal siguiente:

²⁹ Incluso se prescindió del adjetivo «social» para calificar la colaboración en la gestión tributaria: en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre (apartado VIII) y en la «Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas» (art. 23), el legislador prefirió la rúbrica «colaboración en la gestión tributaria» en referencia al deber de colaboración de las entidades bancarias y crediticias.

³⁰ BOCG. Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, , núm. 92-1 (5 de diciembre de 1994), p. 9.

³¹ BOCG. Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, , núm. 92-7 (15 de marzo de 1995), pp. 41 y 42.

Art. 96.

1. La colaboración social en la gestión de los tributos podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales. Dicha colaboración podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) Campañas de información y difusión.
- b) Educación tributaria.
- c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.
- d) Asistencia en la realización de declaraciones.
- e) Régimen de estimación objetiva de bases tributarias.

2. Asimismo, la colaboración social podrá llevarse a cabo mediante la participación de las entidades, instituciones y organismos a que se refiere el apartado 1 en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias.

3. La Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones.

4. La Administración tributaria elaborará periódicamente publicaciones de carácter divulgativo en las que se recojan las contestaciones de mayor trascendencia y repercusión a las consultas formuladas a la misma.

El apdo. 1 del precepto legal supuso la recuperación y la renovación de la colaboración social de carácter voluntario. Los apartados del 2 al 4 no debieron formar parte de la disposición, en virtud de los argumentos invocados primero, por la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001, p. 119), en el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*; y después, por la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2003, pp. 37 y 38), en el *Informe sobre el borrador de anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*.³²

Algunos autores (PONT MESTRES y PONT CLEMENTE 1995, p. 154; y GARCÍA LUIS 1996, pp. 437-438) calificaron la nueva regulación de bienintencionada y eminentemente programática,

³² En ambos documentos se razona:

El apartado 2 se refiere a la colaboración social en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias, que debe regularse dentro de los principios que inspiran la normativa tributaria. Por su parte, los apartados 3 y 4 recogen los deberes de información y asistencia y elaboración de publicaciones divulgativas, [...].

por cuanto sugería pautas de colaboración social sin imponer un mandato legal.³³ Pero en la práctica, esta limitación teórica no representaba un impedimento real para la Administración Tributaria, porque desde 1994 había solicitado, acordado y obtenido la colaboración voluntaria de determinadas entidades.

Conviene subrayar que la búsqueda de ayuda externa obedeció a las estrictas razones de eficacia que se explican en la *Memoria de la Administración Tributaria 1997* (MINISTERIO DE HACIENDA 1998, p. 453). En la vertiente interna, por el «peligro de saturación de las oficinas de la Agencia Tributaria en Campaña de Renta, a raíz del constante crecimiento de la utilización del Programa PADRE en las mismas». En la proyección externa, por la necesidad de «canalizar y racionalizar la demanda de los contribuyentes». En consecuencia, para la campaña de *Renta 93*, se acordó por primera vez con 73 entidades financieras que prestaran el servicio en sus propias sucursales, de forma anónima y gratuita. En las campañas posteriores se intensificó esta línea de actuación extendiendo la colaboración no sólo a un mayor número de entidades financieras, sino también a Cámaras de Comercio, Comunidades Autónomas y Asociaciones de gestores y asesores. De este modo, en el año 1995, antes de que se promulgara la Ley 25/1995, de 20 de julio, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) había formalizado acuerdos con 140 entidades (114 entidades financieras, 23 Cámaras de comercio, 1 Comunidad Autónoma y 2 asociaciones de gestores y asesores).³⁴

Respecto al contenido de los acuerdos, la AEAT no publica la copia electrónica de los documentos firmados o su transcripción completa.³⁵ Ante esta situación, la posibilidad de consultar el texto íntegro depende de la voluntad de la entidad colaboradora para difundirlo en su portal

³³ Debido al empleo de locuciones de posibilidad: «podrá instrumentarse», «podrá referirse» (apdo. 1) y «podrá llevarse a cabo» (apdo. 2); en contraste con el uso de fórmulas de obligatoriedad: «deberá prestar» (apdo. 3) y «elaborará» (apdo. 4).

³⁴ Precisamente a estas entidades colaboradoras en la gestión tributaria aludía la «Orden de 22 de marzo de 1996 por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 1995. y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos». En el apdo. 5.2 se otorgaba validez a las declaraciones presentadas en los modelos generados por el programa informático del servicio de asistencia prestado por la AEAT, ya fuera en sus oficinas o «a través de las *entidades autorizadas expresamente a tal efecto por la propia AEAT*» [la cursiva es nuestra].

³⁵ Constituyen una excepción los acuerdos de cesión de manuales prácticos y de programas de ayuda elaborados por la AEAT: las normas reguladoras detallaban, por una parte, las obligaciones de las partes firmantes que debían constar en el documento administrativo; y establecían, por otra, el procedimiento para obtener la correspondiente cesión:

- «Instrucción 10/1998, de 2 de abril, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre cesión del manual práctico y del programa de ayuda de la Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Padre), a efectos de su reproducción y distribución».
- «Instrucción 6/2001, de 2 de octubre, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre cesión de manuales prácticos y programas de ayuda para la declaración de impuestos y otras publicaciones informativas o programas de ayuda elaborados por la Agencia Tributaria dirigidas a los correspondientes obligados tributarios, a efectos de su reproducción y distribución».

web.³⁶ Del clausulado de los primeros acuerdos destacamos dos rasgos fundamentales. En primer lugar, la extensión de sus efectos a las personas y a las entidades que pertenecen o están integradas en las entidades firmantes, pese a no estar prevista en el art. 96.1 de la LGT/1963. Y, en segundo lugar, la utilización de la informática con la doble finalidad de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de mejorar la eficacia de la Administración Tributaria.³⁷

Al uso generalizado de la informática en la colaboración social voluntaria se sumó la aplicación incipiente de la telemática. En efecto, con la inauguración en mayo de 1996 de la página web de la AEAT, los ciudadanos pudieron obtener información general y recibir servicios de carácter amplio (entre ellos, el programa PADRE); y las personas y entidades incluidas en la colaboración social tuvieron acceso al Programa INFORMA (MINISTERIO DE HACIENDA 1997, pp. 20-21). En 1997, además de incorporar nuevas informaciones y más servicios generales (entre ellos, información dirigida a las PYMES y nuevos programas informáticos de ayuda); se implantó un nuevo servicio de envío de etiquetas identificativas, destinado específicamente a los gestores y asesores fiscales, que permitía recibirlas e imprimirlas en los propios despachos (MINISTERIO DE HACIENDA 1998, p. 385).

En 1998, con el desarrollo por parte de la AEAT de la aplicación de presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de Grandes Empresas, la transformación cualitativa y cuantitativa de la colaboración social voluntaria devino inevitable. El procedimiento y las condiciones generales de esta nueva forma de presentación se regulaban en la «Orden de 29 de junio de 1998 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes a los códigos 111, 320 y 332». Esta norma reglamentaria se dictó en virtud de La Disposición final quinta de la «Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social». En ella, se autorizaba al Ministro de Economía y Hacienda para que determinara mediante Orden los supuestos y condiciones en que las grandes empresas habrían de presentar por medios telemáticos sus declaraciones, declaraciones-

³⁶ Es el caso del «Acuerdo de colaboración entre la AEAT y el Consejo General de Colegios Oficiales de Graduados Sociales», suscrito el 17 de abril de 1996 y publicado en la página web del Colegio de Graduados Sociales de Valencia: http://www.cograsova.es/files/201607/convenio_AEAT_consejo_1996.pdf [Consulta: 16 de julio de 2022].

³⁷ La colaboración se materializaba en:

- a) la gestión informatizada de declaraciones tributarias: confección y presentación de declaraciones-liquidaciones y declaraciones de suministro de información, por sistemas informáticos proporcionados por la Administración Tributaria;
- b) el acceso informático a determinadas informaciones y servicios, bien en interés propio o en el de los contribuyentes (entre otros, la solicitud de etiquetas identificativas y de certificados tributarios o la consulta del programa INFORMA).

liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.³⁸

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social

La colaboración social voluntaria prevista en la LGT/1963 requería un desarrollo normativo que la impulsara en su aplicación práctica regulando la utilización de las nuevas tecnologías (LÓPEZ GETA 2004, p. 343). La «Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social», proporcionó ese impulso en la disp. final segunda.³⁹ En el apdo. 1 se autorizaba al Gobierno para que regulara, mediante Real Decreto, los supuestos, condiciones y procedimientos de colaboración social en la gestión tributaria.⁴⁰ En el apdo. 2 se habilitaba al Ministro de Economía y Hacienda para que autorizara, mediante Orden, los supuestos y condiciones en los que los contribuyentes y las entidades incluidas en la colaboración social pudieran presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

En cuanto a la autorización concedida, la regulación no se efectuó mediante un único Real Decreto, sino que se introdujeron disposiciones específicas en las normas reglamentarias de los principales impuestos y de determinadas obligaciones formales:

- Art. 64 del «Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».
- Art. 71.8 del «Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido» (en virtud de la modificación

³⁸ La orden estableció que la presentación por Internet se efectuara de forma voluntaria hasta diciembre de 1998 y de forma obligatoria a partir de enero de 1999.

³⁹ Hasta entonces, dos normas habían previsto que la Administración tributaria suscribiera acuerdos de colaboración con entidades, instituciones y órganos sociales representativos:

1. «Orden de 5 de julio de 1996 por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 1996 por el que se encomienda a la Secretaría de Estado de Hacienda el desarrollo y ejecución de un Plan Bidual para la mejora del cumplimiento fiscal y la lucha contra el fraude tributario y aduanero, creando una Comisión para su coordinación y seguimiento» (apdo. Tercero.4 b);
2. «Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales» (art. 27.2), modificada por el art. 66 de la «Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público».

En la primera, la celebración de los acuerdos merecía atención especial para cumplir los criterios operativos y de organización desarrollados por el Plan contra el fraude tributario. En la segunda, con la suscripción de convenios se procuraba simplificar el cumplimiento de obligaciones formales y materiales.

⁴⁰ La disposición no figuraba en el proyecto de ley. Se incorporó en el Dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda del Senado (*BOCG. Senado*, VI Legislatura, Serie II Proyectos de ley, núm. 113 (f), 14 de diciembre de 1998, pp. 426-427).

realizada por el «Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, por el que se modifican el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios»).

- Art. 55 bis del «Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades» (según la modificación operada por el «Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortización de elementos patrimoniales, provisión para insolvencias de entidades financieras, colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones e imputación temporal de ingresos y gastos, así como del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de rendimientos irregulares del trabajo y plazo para la presentación de determinada declaración»).
- Art. 6.5 del «Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas» (tras la modificación efectuada por el «Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, y se modifican los requisitos para la presentación de declaraciones en euros»).

En lo concerniente a la habilitación ministerial, tampoco se dictó una sola orden, sino que se decidió insertar un apdo. específico en las órdenes ministeriales que regulaban la presentación telemática de declaraciones tributarias. De todas ellas, sobresalen por su importancia la «Orden de 13 de abril de 1999 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»; y la «Orden de 21 de diciembre de 2000 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de las declaraciones correspondientes a los modelos 117, 123, 124, 126, 128, 216, 131, 310, 311, 193, 198, 296 y 345».⁴¹

⁴¹ Después del éxito alcanzado en la presentación telemática obligatoria para grandes empresas, ésta se había extendido con carácter voluntario a determinadas declaraciones tributarias de las pymes y a la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). A tal fin, se aprobaron numerosas órdenes ministeriales en las que se añadía un apartado relativo a la colaboración social (MINISTERIO DE HACIENDA 2002, p. 41).

La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social

En contraste con la abundante y creciente normativa que posibilitaba la presentación telemática de documentos de carácter tributario en el marco de la colaboración social voluntaria, dicho aspecto no estaba comprendido en la enumeración del art. 96 de la LGT/1963, ni estaba configurado como un supuesto especial de representación en su art. 43. Ambas omisiones fueron subsanadas con las modificaciones introducidas por la «Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social»: en el apdo. 1 del art. 96 se agregó la nueva letra f) «presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios» (art. 20.3); y en el art. 43 se añadió el nuevo apdo. 5 «Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador deberá ostentar la representación que sea necesaria en cada caso. [...]» (art. 20.1).

El Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios

La conveniencia de regular de un modo unitario y más amplio la colaboración social por vía telemática motivó la aprobación del «Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios», conforme a la autorización concedida en la disp. final segunda de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre. Como anticipaba la Exposición de Motivos, en el articulado se delimitaba, por una parte, tanto el ámbito objetivo como el subjetivo de la colaboración social (arts. 2 y 4); y se potenciaba, por otra, la figura jurídica instituyendo un régimen presuntivo para la representación de terceras personas, en virtud del cual únicamente debía ser acreditada si lo requería la Administración tributaria (art. 5.1).

La Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios

Con la publicación de la «Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios», se dio cumplimiento a la habilitación prevista en la disp. final segunda de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, reproducida, a su vez, en la disp. final primera del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre. En los apartados de la orden ministerial se amplían los ámbitos objetivo y subjetivo de la colaboración social voluntaria por vía telemática; y se establecen las condiciones que deben cumplirse para realizar actuaciones en representación de terceras personas.

Consideraciones generales sobre este período normativo

Sobre el contenido de las normas que conforman este período apuntamos una serie de consideraciones, agrupadas por categorías.

A) *Relativas a la terminología*

«Colaboración social» continuaba siendo la expresión predominante, si bien en algunas disposiciones comenzaban a emplearse otros términos. Citamos tres ejemplos: en el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero y en el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, los arts. relativos a la colaboración social voluntaria llevan por título «colaboración externa» (art. 64 y art. 55 bis respectivamente). Y de forma análoga, en el Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre, la Exposición de Motivos afirma que el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, se modifica «al objeto de extender la colaboración externa en la gestión tributaria».

Aunque el término conservaba el significado amplio que agrupa todas las modalidades de colaboración social voluntaria, se advertía la tendencia normativa de atribuirle un significado restringido: la modalidad instrumentada a través de acuerdos con la Administración tributaria para actuar en representación de terceras personas mediante la utilización de las TIC.

B) *Relativas al elemento objetivo*

El carácter enunciativo y no limitativo de los aspectos enumerados en las normas tributarias, las cuales reproducían la formulación del art. 96.1 de la LGT/1963: «podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos».⁴²

La ampliación progresiva de las actuaciones por vía telemática en representación de terceras personas. Inicialmente, el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero; el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; y el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, incorporaron la presentación de declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria. Posteriormente, el Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre y la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, añadieron: la interposición de recursos; la solicitud de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias; la solicitud de compensación a instancia de parte; la solicitud y obtención de certificaciones tributarias; la presentación de cualquier otra documentación de carácter tributario; y la consulta del estado de tramitación de los procedimientos tributarios.

La insólita referencia a la cumplimentación veraz de las declaraciones y comunicaciones que se hacía en el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (art. 64.4); en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (art. 71.8); en el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril (art. 55 bis.4); y en el Real Decreto 2027/1995, de 22 diciembre (art. 6.5). Obviamente, las personas, entidades y Administraciones Públicas que actúan en el marco de la colaboración social

⁴² Art. 64.2 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero; art. 71.8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; art. 55 bis.2 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril; art. 6.5 del Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre; y art. 2.1 del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre.

voluntaria no pueden garantizar ni responder de la veracidad de los datos que les facilitan los contribuyentes.

C) *Relativas al elemento subjetivo*

A diferencia de la amplitud con la que delimitaba el elemento objetivo, la LGT/1963 disponía una restricción del elemento subjetivo. En el texto legal quedaba circunscrito a las entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales. Puesto que esta limitación resultaba incongruente con el objetivo de favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias fue superada, tanto en la práctica como en las sucesivas normas tributarias, extendiendo la colaboración social voluntaria a:

- Comunidades Autónomas y otras Administraciones Públicas (Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre).
- Entidades o instituciones privadas. Entre otras:
 - las que ostenten la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria (Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre); y
 - las empresas editoras de publicaciones especializadas que reproduzcan y distribuyan los manuales prácticos y los programas de ayuda elaborados por la AEAT (Instrucción 10/1998, de 2 de abril e Instrucción 6/2001, de 2 de octubre).
- Personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o formen parte integrante de instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales, incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas (Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre).
- Personas o entidades que realicen actividades económicas, en relación con la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, correspondientes al IRPF o al Impuesto sobre el Patrimonio de sus trabajadores y de sus respectivas unidades familiares (Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre).
- Personas o entidades que representen o defiendan intereses colectivos o justifiquen la concurrencia de alguna circunstancia por la cual puedan incluirse en la colaboración social voluntaria (Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo).

D) *Relativas al elemento relacional*

La colaboración social voluntaria mediante acuerdos con la Administración tributaria y la utilización de las TIC implicaba la generación de una o más relaciones intersubjetivas. Respecto a la configuración intervenían los siguientes factores: la voluntariedad (con independencia de quien proviniera la iniciativa de colaborar), la utilización de las TIC, la posición de igualdad (al menos teórica) de la Administración tributaria y las personas, entidades y Administraciones públicas colaboradoras; la ausencia de retribución pagada por la Administración; la vocación de continuidad en el tiempo; y la intermediación entre los contribuyentes y la Administración tributaria. En cuanto al contenido, se concretaban los compromisos mínimos adquiridos y las

consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento (Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre y Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo).⁴³

La omisión relevante, en los primeros textos normativos, de la autorización (representación) previa que deben otorgar los contribuyentes para que se remitan en su nombre declaraciones y comunicaciones a la Administración tributaria. Sirvan como ejemplos, el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (art. 64.2 letra c) y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (art. 71.8).⁴⁴

La armonización, por un lado, de la exigencia de acreditar la representación de los obligados tributarios y, por otro, de la conveniencia de potenciar la colaboración social voluntaria por vía telemática obligó a la Administración tributaria a diseñar un régimen presuntivo: la acreditación se efectuaría únicamente si se producía un requerimiento por parte de la Administración (art. 43.5 de la LGT/1963, apdo. Séptimo.3 la Orden de 13 de abril de 1999 y art. 5.1 del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre).

E) *Relativas al elemento instrumental*

Los acuerdos se convirtieron en el instrumento jurídico y formal por excelencia, a través de los cuales se hacía efectiva la colaboración social voluntaria mediante la utilización de las TIC. Además de consignarse en el art. 96.1 de la LGT/1963,⁴⁵ se mencionaban explícitamente el art. 4.1 del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre; en el apdo. Tercero.1 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo; y en todas aquellas normas reglamentarias que establecían el procedimiento y las condiciones generales para la presentación telemática de documentación de carácter tributario en representación de terceras personas (por ejemplo, en los apdos. Séptimo.1 de la Orden de 13 de abril de 1999 y de la Orden de 21 de diciembre de 2000).

La adopción del término genérico «acuerdos» se justificaba por la amplitud de su significado. Sin embargo, desde la aprobación de la Orden de 13 de abril de 1999 —cuyo apdo. Séptimo tenía la rúbrica «Convenios o acuerdos de colaboración— las normas tributarias utilizaron alternativamente el término «convenios».

Las normas tributarias no regulaban los procedimientos administrativos ni establecían los requisitos y condiciones para suscribir los acuerdos de colaboración y los documentos individualizados de adhesión.⁴⁶ Por ello, no se entiende la remisión normativa que efectuaban las

⁴³ En la Orden de 13 de abril de 1999 se establecieron, por primera vez, tanto los compromisos que adquirirían las personas, entidades y Administraciones Públicas colaboradoras en la presentación telemática de declaraciones del IRPF; como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento.

⁴⁴ La omisión persiste en el art. 71.9 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

⁴⁵ No se excluían otras posibilidades de instrumentación. De hecho, el apdo. 2 del mismo precepto legal preveía la participación de entidades, instituciones y organismos en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias aludiendo implícitamente a otros instrumentos jurídicos.

⁴⁶ Con dos excepciones:

órdenes ministeriales aprobadas para la presentación telemática de los diversos modelos de declaraciones tributarias. En el articulado de todas ellas constaba un apdo. «Convenios o acuerdos de colaboración» donde se hacía referencia al procedimiento y a las condiciones que, para suscribir convenios o acuerdos, estaban previstos en la Orden de 13 de abril de 1999 y en la Orden de 21 de diciembre de 2000; normas en las que no existía tal previsión.⁴⁷

El reconocimiento de los documentos individualizados de adhesión como instrumentos formales derivados de determinados acuerdos colaboración social voluntaria: aquellos suscritos con instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales; y que son susceptibles de extender sus efectos a otras personas y entidades, por razón de su pertenencia o integración a las citadas instituciones y organizaciones. La exigencia legal de suscribirlos se estableció por primera vez en la Orden de 13 de abril de 1999 (apdo. Séptimo) y se mantuvo en el Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre (art. 4.2) y en la Orden HAC/1398/2003 (apdo. Segundo.3).

1.1.2.3 Tercer período: desde la LGT/2003 hasta la actualidad

La LGT/2003

En el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria (julio 2001)*, la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001, p. 119) remarcaba la enorme importancia que había alcanzado la colaboración social, considerada en sentido estricto, en la gestión de los tributos.⁴⁸ Sin embargo, criticaba la redacción insuficiente del art. 96.1 de la LGT/1963 porque había obligado a conceder una autorización al Gobierno para regular mediante Real Decreto los supuestos, condiciones y procedimientos de colaboración social en la gestión tributaria. Por este motivo, recomendaba incrementar sus posibilidades mediante una redacción más amplia y referida a todos los tributos.

La necesidad de actualizar la figura jurídica también suscitaba otras cuestiones de interés para la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: la posibilidad de atribuir la condición de obligados tributarios y de sujetos infractores a las entidades firmantes de los acuerdos de colaboración social (2001, pp. 79 y

1. El procedimiento específico previsto en la Instrucción 10/1998, de 2 de abril (instrucción Cuarta) y en la Instrucción 6/2001, de 2 de octubre (instrucción Cuarta) para los acuerdos de cesión de manuales prácticos y programas de ayuda elaborados por la AEAT.
2. Las condiciones impuestas por la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, a las personas y entidades que representen o defiendan intereses colectivos o justifiquen la concurrencia de alguna circunstancia por la que puedan incluirse en la colaboración social (apdo. Segundo.2 letra c).

⁴⁷ Véase, como ejemplo ilustrativo, la «Orden HAC/360/2002, de 19 de febrero, por la que se aprueba el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y se regula la colaboración social en la presentación telemática de la declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347» (apdo. Decimoquinto).

⁴⁸ En el informe se asignaba un sentido amplio al término «colaboración social» que comprendía, por ejemplo, las obligaciones de información.

183);⁴⁹ y la oportunidad de admitir la representación por medios telemáticos en el ámbito de la colaboración social (2001, p, 127).

En el *Informe sobre el borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, tras reiterar la enorme importancia de la colaboración social en sentido estricto, la regulada en el art. 96.1 de la LGT/1963, reconocía los resultados muy positivos que se habían obtenido en los principales impuestos (2003, p. 37). En este sentido, constataba que el borrador de Anteproyecto seguía las recomendaciones realizadas en el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria (julio 2001)*, al integrarlas en el precepto dedicado a la colaboración social, junto a la previsión de que se llevara a cabo a través de la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. Y en la misma línea, proponía habilitar la representación por medios telemáticos como una modalidad de colaboración social (2003, p. 40).

En el articulado del *Proyecto de Ley General Tributaria* la colaboración social figuraba en la «Sección Tercera. Colaboración social en la aplicación de los tributos», del «Capítulo I. Principios generales», del «Título III. La aplicación de los tributos». La colaboración social voluntaria se regulaba en el «Art. 92. Colaboración social».⁵⁰ La colaboración social obligatoria se determinaba en el «Art. 93. Obligaciones de información» y en el «Art. 94. Autoridades sometidas al deber de informar y colaborar». El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y la relación de los supuestos en que podían cederse con motivo de actuaciones de colaboración social se determinaban en el art. 95, materia que precisamente se mencionaba en la Exposición de Motivos.⁵¹ Por otra parte, en el art. 46.4 se reconocía la representación voluntaria para realizar actuaciones por medios telemáticos en el marco de la colaboración social.

Durante la tramitación parlamentaria se presentaron tres enmiendas sobre el contenido del art. 92. Dos de ellas, coincidentes y de modificación, por iniciativa del Grupo Federal de Izquierda Unida y del Grupo Socialista en el Congreso. Estaban motivadas por la redacción del apartado 2 del art. 92: «En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos con otras Administraciones Públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales». Como el texto podría inducir a la interpretación errónea de que los acuerdos los realizaban exclusivamente los interesados y las Administraciones, se propuso sustituir

⁴⁹ Con la propuesta conexas de incluir entre los nuevos supuestos de exclusión de responsabilidad el de aquellos obligados tributarios cuya declaración fuera elaborada o presentada por la entidad firmante de un acuerdo de colaboración social (2001, p.173).

⁵⁰ BOCG. Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, núm. 155-1 (6 de junio de 2003), pp. 27 y 38.

⁵¹ BOCG. Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, núm. 155-1 (6 de junio de 2003), p.4: «En materia de colaboración social se establece el intercambio de información relevante con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, [...]».

«acuerdos» por «acuerdos de la Administración tributaria».⁵² Ambas se aprobaron. La tercera enmienda, de adición, formulada por el Grupo Socialista en el Congreso, pretendía reincorporar la educación tributaria en un apartado independiente (ordenado con el núm. 3), como aspecto relevante de la colaboración social. Fue rechazada.⁵³

Tanto los arts. relativos a la colaboración social como la sección de la que formaban parte constan con sus respectivos títulos en el texto promulgado de la LGT/2003. El art. 92, con la siguiente literalidad:

Art. 92. Colaboración social.

1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del art. 57 de esta ley.

b) Campañas de información y difusión.

c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.

e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.

f) Subsanción de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.

g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.

⁵² BOCG. Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, núm. 155-7 (16 de septiembre de 2003), Enmienda núm. 74 (p. 130) y Enmienda núm. 175 (p.161).

⁵³ BOCG. Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, núm. 155-7 (16 de septiembre de 2003), Enmienda núm. 176, pp. 161-162: «3. Para elevar el cumplimiento de las normas tributarias, la Administración tributaria promoverá el aumento de la educación tributaria de los ciudadanos».

h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.

4. La Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Y el apartado 4 del art. 46, con esta otra:

4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

Los Reales Decretos 1775/2004 y 1777/2004, ambos de 30 de julio de 2004, por los que se aprueban el Reglamento del IRPF y el Reglamento del IS

Tras la entrada en vigor de la LGT/2003, el 1 de julio de 2004, se publicaron los reales decretos que aprobaban el Reglamento del IRPF (Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio) y el Reglamento del IS (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio). En la regulación de la colaboración social voluntaria, ambas normas siguieron la línea de sus predecesoras, reproduciendo íntegramente el contenido de los preceptos anteriores sin adaptarlos al art. 92 de la LGT/2003.

El Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación

Mediante el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se dictó el nuevo Reglamento General de Recaudación. En el apartado V de la Exposición de Motivos, al describir las novedades introducidas en la enajenación de bienes embargados, se resalta la posibilidad de ceder el remate a un tercero cuando se participe en la subasta en virtud de la colaboración social. En efecto, el art. 100.5 prevé la suscripción de acuerdos con instituciones u organizaciones representativas de entidades del sector de la mediación en el mercado inmobiliario, o con las propias entidades, que tengan por objeto su participación en los procedimientos de enajenación de bienes que se realicen en el procedimiento de apremio. Y el art. 103.3 posibilita la reserva del derecho de cesión del remate a un tercero.

Asimismo, al regular el pago mediante domiciliación bancaria, el art. 38 preceptúa en su apartado 5 que quienes realicen el pago en representación de terceras personas, en el marco de la colaboración social voluntaria, deberán estar expresamente autorizados por la Administración tributaria.

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGIAT)

En la Exposición de Motivos (I) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se afirma que con la aprobación del reglamento, además de completar el régimen jurídico tributario, «en particular, las normas comunes sobre los procedimientos tributarios y la regulación de las

actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección», se pretende «codificar y sistematizar las normas contenidas en diversos reglamentos hasta ahora vigentes», dictados principalmente para desarrollar dos normas actualmente derogadas: la LGT/1963 y la «Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes». Puesto que una de las normas citadas como objetivo de codificación y sistematización es el Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, la propia Exposición de Motivos (III) señala que en el capítulo II, del Título III, se desarrolla la colaboración social en la aplicación de los tributos, si bien el desarrollo reglamentario consiste en tres artículos (núms. 79 al 81) y se limita a la colaboración social instrumentada a través de acuerdos con la Administración tributaria.

El art. 79, al que se ha dotado de mayor extensión, delimita fundamentalmente el ámbito subjetivo de la colaboración social voluntaria mediante acuerdos con la Administración tributaria. El apdo. 1 contiene una enumeración más amplia que la comprendida en la LGT/2003 o en el Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, el cual se deroga expresamente. El apdo. 2 prevé la extensión de los efectos de los acuerdos a las personas y entidades que pudieran adherirse, por razón de su pertenencia a determinadas instituciones y organizaciones firmantes. El apdo. 3 detalla las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones asumidas en el acuerdo de colaboración social y en el documento individualizado de adhesión. Finalmente, el apartado 4 dispone que mediante orden ministerial se establecerán los requisitos y condiciones para suscribir los acuerdos.

El art. 80 prevé que podrán establecerse otros aspectos a los que pueda referirse la colaboración social distintos de los previstos en la LGT/2003 confiriendo a tal fin una habilitación normativa al Ministro de Economía y Hacienda. El art. 81 regula la colaboración social mediante la utilización de las TIC otorgando también dos habilitaciones normativas: En el apdo. 2, a la Administración tributaria para «establecer los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos». En el apdo. 3, al Ministro de Economía y Hacienda para establecer «mediante orden ministerial los requisitos y condiciones para la presentación y remisión de declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el marco de los acuerdos de colaboración social».

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

En la Exposición de Motivos (II) de la «Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria» se enfatiza la necesidad de instrumentar nuevas líneas de colaboración con los profesionales de la asesoría fiscal para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias. Con tal propósito se modifica el apartado 2 del art. 92:

2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales,

laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre

El «Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente» modificó la letra c) del apdo. 1 del art. 79 del RGGIAT (Sujetos de la colaboración social en la aplicación de los tributos). Se añadió el siguiente inciso: «En particular, tendrán especial consideración a efectos de la colaboración social los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal».

Con una expresión de significado indeterminado («especial consideración») se traslada al RGGIAT la referencia al cumplimiento cooperativo que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, había introducido en el art. 92.2 la LGT/2003.

Orden HFP/534/2022, de 6 de junio, por la que se modifica la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo

La «Orden HFP/534/2022, de 6 de junio, por la que se modifica la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios», adiciona un nuevo apdo. 5 a la Orden HAC/1398/2003, en el que se extiende el ámbito objetivo de la colaboración social voluntaria a los servicios de información y asistencia que presta la AEAT, pero se restringe el ámbito subjetivo de dicho aspecto a las Administraciones de las Comunidades Autónomas y a las Entidades que integran la Administración Local.

Consideraciones sobre la normativa de este período

Sobre el contenido de las normas que integran este período extraemos las siguientes consideraciones, agrupadas por categorías.

A) Relativas a la terminología

La terminología imprecisa de la LGT/2003, que hemos señalado al inicio de este capítulo, dificulta la distinción entre colaboración social voluntaria y colaboración social obligatoria e impide la asignación de un significado unívoco. Paralelamente, la expresión alternativa «colaboración externa» permanece en normas tributarias estatales como el «Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones,

aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero» (art. 67); y el «Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades» (art. 59).⁵⁴ También se emplea en algunas normas autonómicas como, por ejemplo, el «Real Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado» (art. 75.2) y el «Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, de la Comunidad Foral de Navarra» (disp. adic. única).

La utilización generalizada del término «colaboración social» para denominar preferentemente las modalidades de colaboración social voluntaria. Dicha circunstancia se evidencia en la normativa tributaria por el empleo reiterado de la expresión «colaboradores sociales» para referirse sólo a los colaboradores voluntarios y por la alusión constante al art. 92 de la LGT/2003.⁵⁵

B) *Relativas al elemento objetivo*

El carácter enunciativo y no limitativo que continúan presentando las enumeraciones de aspectos a los que puede referirse la colaboración social voluntaria. En este sentido, el art. 92.3 de la LGT/2003 y las disposiciones reglamentarias contienen la reproducción literal del inciso del art. 96.1 de la LGT/1963: «podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos».⁵⁶

La nueva ampliación del ámbito objetivo de la colaboración social voluntaria, debida a tres razones principales: la introducción del nuevo concepto de aplicación de los tributos (art. 83 de la LGT/2003), la referencia a la consecución de los fines de la Administración tributaria (art. 79.1 letra e del RGGIAT) y el impacto de las TIC tanto en las actividades administrativas como en las actuaciones de los obligados tributarios.

La alusión sorprendente a la cumplimentación veraz de las declaraciones y comunicaciones que persiste en los reglamentos de los principales impuestos: el Real Decreto 1624/1992, de

⁵⁴ Siguiendo las normas anteriores que aprobaron los reglamentos precedentes:

- IRPF: Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero y Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.
- IS: Real Decreto 537/1997, de 14 de abril; y Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

⁵⁵ De las múltiples normas que identifican colaboradores sociales con colaboradores voluntarios, citamos tres ejemplos: la «Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria» (arts. 6, 16 y 20); «Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación» (art. 7); y la «Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación y se determinan la forma y procedimiento para su presentación» (art. 5).

⁵⁶ En el ámbito estatal, podemos señalar los ejemplos del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (art. 67.2) y del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (art. 59.2). Y en el ámbito autonómico, el «Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias» (art. 57.9) y el «Decreto nº 584 de fecha 30 de abril de 2021, relativa a la aprobación definitiva de la modificación de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (Operaciones Interiores) en la Ciudad de Melilla» (art. 32.1).

29 de diciembre (art. 71.9); el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (art. 67.2 letra b); y el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (art. 59.2 letra b).

La concreción de uno de los objetivos específicos de la Administración tributaria, potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones fiscales, expresión con la que la OCDE (2013, p. 13) denota la cooperación Administración Tributaria-contribuyente para «garantizar el cumplimiento, es decir, que el contribuyente pague los impuestos a su debido momento».

C) *Relativas al elemento subjetivo*

La extensión del ámbito subjetivo de la colaboración social voluntaria a través de acuerdos con la Administración tributaria y la utilización de las TIC, la cual se había iniciado en el período normativo anterior, se amplía con nuevas personas y entidades que se incluyen en las enumeraciones:

- Entidades privadas (art. 92.2 de la LGT/2003).
- Personas o entidades que realicen actividades económicas, cuando su localización geográfica o red comercial pueda ayudar a la consecución de los fines de la Administración tributaria (art. 79.1 letra e del RGGIAT).
- Otras personas o entidades que establezca el Ministro de Economía y Hacienda (arts. 79.1 letra f del RGGIAT).

D) *Relativas al elemento relacional*

La colaboración social voluntaria mediante acuerdos con la Administración tributaria y la utilización de las TIC consolida toda su potencialidad para generar una pluralidad de relaciones intersubjetivas. Continúan siendo factores determinantes para configurarlas: la voluntariedad, la utilización de las TIC, la posición jurídica de igualdad, la inexistencia de remuneración a cargo de la Administración tributaria, la vocación de permanencia y la intermediación entre los contribuyentes y la Administración. Asimismo, se siguen detallando los compromisos adquiridos y las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento.⁵⁷

La persistencia en soslayar en los nuevos reglamentos del IRPF (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, art. 67.2. letra c) y del IS (Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, art. 59.2 letra c), la autorización (representación) previa de los contribuyentes para que puedan remitirse en su nombre declaraciones y comunicaciones a la Administración tributaria.

La potenciación y la facilitación de la representación por vía telemática en el marco de la colaboración social voluntaria. Para potenciarla, se amplía constantemente la relación de actuaciones que pueden realizarse en nombre de terceras personas. Para facilitarla, el régimen presuntivo (art. 46.4 de la LGT/2003) se complementa con la aprobación de diversos

⁵⁷ Se establecen con carácter general en el RGGIAT y en la Orden HAC/1398/2003.

documentos normalizados de representación por parte de la Administración tributaria (art. 46.2 de la LGT/2003 y art. 111.2 del RGGIAT).

E) *Relativas al elemento instrumental*

Los acuerdos se han erigido definitivamente en el instrumento jurídico y formal por antonomasia de la colaboración social voluntaria mediante la utilización de las TIC. La indicación expresa que contienen la LGT/2003 (art. 92.2), sus reglamentos de desarrollo (art. 79.1 del RGGIAT y art. 100.5 del RGR) y todas las normas tributarias que regulan esta modalidad de colaboración social voluntaria demuestra la importancia adquirida, especialmente en comparación con la de otros instrumentos jurídicos disponibles.⁵⁸

La utilización indistinta de los términos «convenios» y «acuerdos» para denominar tanto el instrumento jurídico del acuerdo como los distintos instrumentos formales requeridos para su adecuada plasmación.

En la mayoría de normas tributarias estatales, autonómicas y locales no se regulan el procedimiento administrativo, los requisitos y las condiciones para suscribir los acuerdos de colaboración social. En el ámbito estatal, el RGGIAT (art. 79.4) dispone que la Administración Tributaria establecerá tales requisitos y condiciones; sin embargo, a pesar del tiempo transcurrido no se ha aprobado la orden ministerial prevista. En el ámbito autonómico, sí se han aprobado disposiciones que regulan esta materia, como expondremos en el capítulo correspondiente.

⁵⁸ Nótese que, de la redacción del art. 92 de la LGT/2003 («2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos [...]»), se infiere que los acuerdos son sólo uno de los diversos instrumentos para hacer efectiva la colaboración social voluntaria. Esta diversidad se ilustra con los siguientes ejemplos:

- Autorización administrativa: La «Orden de 2 de diciembre de 2010 por la que se regula el procedimiento general para la presentación y el pago telemático de declaraciones y autoliquidaciones de impuestos gestionados por la Administración de la Comunidad Autónoma de Extremadura», dispone en su art. 6.1:
 - b) Los presentadores profesionales que de modo individual estén interesados en actuar como colaboradores sociales en la aplicación de los tributos, realizando funciones análogas a las comprendidas en los convenios, deberán solicitar su autorización para el ámbito de la Administración Tributaria de la Junta de Extremadura, al titular de la Dirección General competente en materia de Hacienda.
- Órgano colegiado de naturaleza consultiva: Mediante el «Decreto 67/2006, de 5 de octubre, por el que se crea el Consejo Asesor de Valoración Inmobiliaria de Castilla y León», se creó este órgano colegiado de naturaleza consultiva para el asesoramiento en materia de valoración, con fines tributarios, de los bienes inmuebles que se encuentren situados en Castilla y León (art. 1). De los trece vocales que lo componen seis pertenecen a sectores profesionales y empresariales relacionados con la valoración inmobiliaria (art. 3).
- Foro tributario sin carácter de órgano colegiado: En virtud de la «Resolución de 24 de abril de 2015, del Presidente, por la que se crea y regula el Foro Tributario de la Agencia Tributaria Canaria», se creó este foro tributario que no tiene carácter colegiado. Forman parte integrante los Colegios y Asociaciones relacionados en el apdo. Cuarto, cada uno con un representante.

La consolidación de los documentos individualizados de adhesión como instrumentos formales derivados de los acuerdos de colaboración social susceptibles de extender sus efectos a otras personas y entidades, por razón de su pertenencia o integración en las instituciones y organizaciones representativas firmantes. La obligación legal de suscribirlos se reproduce en el art. 79.2 del RGGIAT (en sustitución del art. 2 del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre) y continúa en el apdo. Segundo.3 de la Orden HAC/1398/2003.

1.2 FORMACIÓN DEL CONCEPTO JURÍDICO DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Una vez finalizada la aproximación al concepto jurídico, corresponde realizar las tres operaciones lógicas —definición, división y clasificación— que permiten conceptualizar la colaboración social a través de acuerdos con la Administración Tributaria y mediante la utilización de las TIC. Sin la existencia de un concepto unívoco —legal, doctrinal o jurisprudencial— presentamos una propuesta de definición. Para formularla, tomamos como referencia las escasas definiciones de colaboración social y de colaboración social telemática existentes en la literatura jurídica. Para efectuar la división y la clasificación, seleccionamos aquellos criterios que, a nuestro parecer, son los más significativos entre todos los aplicables.

1.2.1 Definiciones de colaboración social

1.2.1.1 Definiciones institucionales

La primera de las definiciones consultadas se recoge en el *Diccionario panhispánico del español jurídico* de la RAE, bajo el lema «colaboración social».⁵⁹

Conjunto de relaciones y acuerdos que la Administración tributaria concierta con otros entes públicos o entidades privadas para la elaboración de informes relacionados con la aplicación de medios de comprobación de valores, la remisión a la Administración tributaria de declaraciones, la obtención de certificados tributarios, el desarrollo de campañas de información y difusión o la simplificación en el cumplimiento de obligaciones tributarias. Todos estos supuestos de colaboración requieren una previa autorización administrativa.

Sobre esta definición expresamos los siguientes comentarios críticos:

En primer lugar, con el término «colaboración social» designa únicamente la figura jurídica de la colaboración social voluntaria.

En segundo lugar, no describe la voluntariedad como característica esencial, sino que se deduce implícitamente por la presencia de las palabras «acuerdos» y «concierta».

En tercer lugar, excluye del ámbito subjetivo a las personas [físicas] quienes, obviamente, también pueden ostentar la condición de colaboradores sociales.

⁵⁹ Véase <https://dpej.rae.es/lema/colaboraci%C3%B3n-social> [Consulta: 30 de junio de 2022].

Y, en cuarto lugar, enumera de forma limitativa los aspectos a los que puede referirse la colaboración social voluntaria.

La segunda de las definiciones se publica en la sede electrónica de la AEAT. Dentro del apartado «Preguntas frecuentes sobre colaboración social», a la pregunta «¿Qué es la colaboración social en la aplicación de los tributos?» se da la siguiente respuesta:⁶⁰

Es el marco de actuación establecido por la Ley General Tributaria que permite, mediante la firma de acuerdos de colaboración con la Agencia Tributaria, que las Administraciones públicas, las instituciones representativas de intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales y las entidades privadas, colaboren en la aplicación de los tributos en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

El texto reproducido presenta un doble interés: por una parte, ha sido elaborado por la propia Administración tributaria; y por otra, ha servido de referencia directa para dos de las definiciones doctrinales citadas en el epígrafe siguiente. Por esta razón, las comentaremos conjuntamente.

1.2.1.2 Definiciones doctrinales

A continuación, se transcriben por orden cronológico las definiciones doctrinales de colaboración social voluntaria que hemos recopilado:

COLLADO YURRITA (2009, pp. 383 y 384):

Marco de actuación establecido por la Ley General Tributaria que permite, mediante la firma de Convenios de colaboración, que las Administraciones Públicas, las instituciones representativas de intereses sociales, laborales, empresariales y profesionales que ejercen las actividades de prestar servicios de carácter tributario colaboren en la aplicación de los tributos en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

GARCÍA NOVOA (2010, p. 53):

La colaboración de los administrados a través de entidades que pudieran representarles y por medio de ciertos instrumentos jurídicos de colaboración.

NOCETE CORREA (2010, p. 47):

Toda actividad, desarrollada por las entidades y personas mencionadas en la ley de forma voluntaria y tras haber suscrito el pertinente convenio con la Administración, que se dirija a facilitar el cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario que correspondan a los miembros de un determinado colectivo, al que aquellas representan o cuyos intereses profesionales, económicos o laborales comparten.

⁶⁰ Véase: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-social-presentacion-declaraciones/preguntas-frecuentes-sobre-colaboracion-social.html?faqId=691a6550608db010VgnVCM1000004ef01e0aRCRD>

[Consulta: 24 de junio de 2022].

FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO (2013, p. 42):

Marco de actuación establecido por la Ley General Tributaria que permite, mediante la firma de convenios de colaboración, que las Administraciones Públicas, las instituciones representativas de intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales y las entidades privadas, asistan y apoyen en la aplicación de los tributos en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

El conjunto de las definiciones transcritas suscita estos comentarios críticos:

En primer lugar, la asignación explícita del término «colaboración social» a la modalidad de la figura jurídica instrumentada mediante acuerdos con la Administración tributaria (con la excepción de la definición proporcionada por GARCÍA NOVOA).

En segundo lugar, la omisión de la característica esencial de la voluntariedad (con la excepción de la definición aportada por NOCETE CORREA).

En tercer lugar, el ámbito subjetivo delimitado excluye las personas físicas (excepto en la definición aportada por NOCETE CORREA), a pesar de que, como hemos señalado, también pueden ostentar la condición de colaboradores sociales.

En cuarto lugar, el ámbito objetivo se centra mayoritariamente en la aplicación de los tributos sin aludir a la consecución de los fines de la Administración tributaria. Únicamente NOCETE CORREA menciona el objetivo específico de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas cuyos intereses representan o comparten las entidades firmantes de los acuerdos.

En quinto y último lugar, la ausencia de referencia alguna a la extensión subjetiva de los efectos de determinados acuerdos de colaboración social: aquellos suscritos por instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

1.2.2 Definiciones de colaboración social telemática

La influencia directa de las TIC para actualizar y potenciar la figura jurídica de la colaboración social voluntaria, de modo relevante en la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, propició que LINARES GIL (2001) acuñara la expresión «colaboración social telemática». Otros autores, además de utilizar la misma denominación, la definen en los siguientes términos:

Aquellas medidas encaminadas a la colaboración entre la Hacienda Pública y determinadas entidades públicas o privadas, dirigidas a la asistencia en la cumplimentación de declaraciones tributarias, o bien a la presentación telemática de las mismas, así como de otros documentos con trascendencia tributaria (DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO (2004, p. 307).

Desarrollo de actuaciones que suelen integrar esta figura, por parte de los sujetos que hubieran suscrito el pertinente convenio, mediante la utilización de técnicas y medios que resultan del uso conjunto de la informática y las comunicaciones (NOCETE CORREA (2010, p. 49).

Respecto de estas definiciones, repetimos algunos de los comentarios críticos:

En primer lugar, la asignación explícita del término «colaboración social telemática» a la modalidad de la figura jurídica instrumentada mediante acuerdos con la Administración tributaria (NOCETE CORREA).

En segundo lugar, la omisión de la característica esencial de la voluntariedad.

En tercer lugar, el ámbito subjetivo delimitado excluye las personas físicas, a pesar de que, como hemos indicado, también pueden ostentar la condición de colaboradores sociales (DELAGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO).

En cuarto lugar, la ausencia de referencia alguna a la extensión subjetiva de los efectos de determinados acuerdos de colaboración social: aquellos suscritos por instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

1.2.3 Propuesta de definición de colaboración social [voluntaria] electrónica mediante acuerdos con la Administración Tributaria

1.2.3.1 Elección del término para designar el concepto jurídico

En la formación de un concepto jurídico, la elección del término para designarlo constituye una operación fundamental (DÍEZ SASTRE 2018, pp. 50-51). Consiste en crear o encontrar la expresión precisa que evite significados equívocos y controversias terminológicas. Por tanto, antes de construir una definición abordaremos la cuestión del término.

Con el término genérico «colaboración social» el art. 92 de la LGT/2003 denomina todas las modalidades voluntarias de la figura jurídica. Pero pueden acuñarse términos específicos que expresen la singularidad de cada una de ellas. El procedimiento estriba en añadir uno o más adjetivos que describan las características distintivas.

En la modalidad que nos proponemos definir, para representar la utilización de las TIC se pueden agregar adjetivos como «telemática», «electrónica» o «digital». También existen locuciones como «utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos» o «utilización de las TIC».⁶¹ Por otra parte, para resaltar la suscripción de acuerdos con la Administración tributaria también se pueden adicionar calificativos, por ejemplo, «convencional» o bien enunciados como, por ejemplo, «mediante acuerdos con la Administración tributaria».

⁶¹ Coincidimos con NAVARRO EGEA (2021a) en que la locución «técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos» (art. 92.4 de la LGT/2003) debe considerarse superada.

Como hemos apuntado, el término «colaboración social telemática» surge para distinguir la colaboración social voluntaria prestada mayoritariamente en la presentación por vía telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.⁶² Ciertamente, desde la aprobación de Ley 66/1997, de 30 de diciembre, las normas fiscales se caracterizan por el uso generalizado del término «presentación telemática».⁶³ Pero con el advenimiento y desarrollo de la Administración electrónica, a partir de la «Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos», las disposiciones tributarias comenzaron a emplear alternativamente el término «presentación electrónica»;⁶⁴ uso que se ha incrementado notablemente desde la promulgación de la «Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas» (en adelante, LPACAP) y de la «Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público» (en adelante, LRJSP).⁶⁵ En esta línea, desde el año 2012, la AEAT se califica a sí misma de «Agencia tributaria electrónica» (2013, p.9).

En atención a las circunstancias expuestas, nos decantamos por emplear la expresión «colaboración social electrónica». En cualquier caso, la implantación progresiva del nuevo concepto

⁶² La paternidad del neologismo «telemática» debe atribuirse a ARROYO GALÁN (1977, p. 39) quien lo definió como una nueva tecnología que nacía de la integración de las telecomunicaciones y de la informática. En la normativa tributaria, concretamente en la Orden de 13 de abril de 1999, se realiza una adaptación de la definición mencionada: «uso conjunto de la informática y las telecomunicaciones» (apdo. Primero.1).

⁶³ Dos ejemplos:

- «Orden de 29 de junio de 1998 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la *presentación telemática* de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes a los códigos 111, 320 y 332» [la cursiva es nuestra].
- «Orden EHA/98/2010, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 171 de declaración informativa anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su *presentación telemática*» [la cursiva es nuestra].

⁶⁴ Tómese como ejemplo, la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, que regula los procedimientos de presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas tributarias, «con especial referencia a los supuestos de presentación electrónica por Internet» (art. 1.1) y que a lo largo de su articulado emplea repetidamente el término «presentación electrónica».

⁶⁵ También mostraremos dos ejemplos:

- «Resolución de 17 de julio de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la *presentación electrónica* de las solicitudes de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias correspondientes a declaraciones tributarias cuya *presentación electrónica* sea obligatoria, así como de los documentos que, de acuerdo con la normativa vigente, han de acompañar a tales solicitudes y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía electrónica en nombre de terceros» [la cursiva es nuestra].
- «Orden HFP/379/2022, de 28 de abril, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su *presentación electrónica*» [la cursiva es nuestra].

de Administración digital, junto al existente de Administración electrónica (GAMERO CASADO 2022, p. 38), admite la creación de otro término: «colaboración social digital». Ambas nociones de Administración se compararon en el documento «Recomendación del Consejo sobre Estrategias de Administración Digital», de fecha 15 de julio de 2014, del Consejo de la OCDE (OCDE 2018, p. 243):

- Administración electrónica: «el uso por parte de gobiernos de las tecnologías de la información y las comunicaciones, y en particular Internet, como una herramienta para alcanzar una mejor administración».
- Administración digital: «el uso de tecnologías digitales, como parte integral de las estrategias de modernización de los gobiernos, para generar valor público».

En realidad, «tecnologías digitales» es otra forma de referirse a las TIC, detallando que incluyen: Internet, los dispositivos móviles, el análisis de datos o el desarrollo de servicios y aplicaciones. Del mismo modo, con «valor público» se hace referencia a los múltiples beneficios que la utilización de dichas tecnologías aporta a la sociedad (OCDE 2014, p. 6).⁶⁶

Para completar la expresión «colaboración social electrónica» optamos por el sintagma «mediante acuerdos con la Administración tributaria», en detrimento del adjetivo «convencional». Pretendemos evitar una acumulación excesiva de adjetivos que origine un término múltiple y enrevesado: «colaboración social voluntaria electrónica convencional».

1.2.3.2 Definición

Proponemos la siguiente definición de colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria:

Actividad voluntaria de personas, entidades y Administraciones Públicas para coadyuvar en la aplicación efectiva del sistema tributario, mediante el uso de las tecnologías de la información y la comunicación (tecnologías digitales), en las condiciones

⁶⁶ Traducción propia de las definiciones originales en inglés:

Las tecnologías digitales se refieren a las TIC, incluidos Internet, las tecnologías y los dispositivos móviles, así como el análisis de datos utilizada para mejorar la generación, la recopilación, el intercambio, la agregación, la combinación, el análisis, el acceso, la capacidad de búsqueda y la presentación de contenidos digitales, incluso para el desarrollo de servicios y aplicaciones.

El valor público se refiere a diversos beneficios para la sociedad que pueden variar según la perspectiva o los actores, incluyendo los siguientes: 1) bienes o servicios que satisfagan los deseos de los ciudadanos y clientes; 2) opciones de producción que satisfagan las expectativas de justicia, equidad, eficiencia y eficacia de los ciudadanos; 3) instituciones públicas debidamente ordenadas y productivas que reflejen los deseos y preferencias de los ciudadanos; 4) equidad y eficiencia en la distribución; 5) uso legítimo de los recursos para cumplir con los fines públicos; y 6) innovación y adaptabilidad a las preferencias y demandas cambiantes.

determinadas reglamentariamente, previa suscripción de un acuerdo con la Administración Tributaria o la posterior adhesión al mismo.

A continuación, explicamos cada uno de los elementos de esta propuesta definitoria:

Actividad: Se requiere una conducta activa en la realización de las tareas y en la consecución de los objetivos de la Administración tributaria. Quedan descartadas las conductas pasivas.⁶⁷

voluntaria: La voluntariedad es la primera de las características esenciales. Se trata del rasgo común a todas las modalidades de colaboración social voluntaria.

de personas, entidades y Administraciones Públicas: Se relacionan las personas [físicas] junto a las entidades y a las Administraciones Públicas por dos motivos: el primero, porque también pueden suscribir acuerdos (art. 79.1 letras e y f del RGGIAT y apdo. Segundo.2 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo); y el segundo, porque pueden adherirse a los acuerdos suscritos por instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas), siempre que estén colegiadas, asociadas o formen parte de dichas entidades firmantes (art. 79.2 del RGGIAT y apdo. Segundo.3 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo). También figuran las Administraciones Públicas, si bien podrían considerarse un tipo especial de entidades. La alusión nos parece justificada a tenor de la extensión de la colaboración social voluntaria a los servicios de información y asistencia que proporciona la AEAT, en virtud de la modificación de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, introducida por la Orden HFP/534/2022, de 6 de junio. Como apuntamos al tratar la evolución normativa de la figura jurídica, se establece una restricción del ámbito subjetivo: únicamente podrán colaborar en la prestación de tales servicios las Administraciones de las CC. AA. y las Entidades que integran la Administración Local.

para coadyuvar: Las personas, entidades y Administraciones públicas ayudan en la realización de las tareas y en la consecución de los objetivos, sin que se produzca alteración alguna en la titularidad de la competencia de la Administración tributaria.

en la aplicación efectiva del sistema tributario: El ámbito objetivo de las actividades de colaboración comprende tanto los aspectos de la aplicación de los tributos (art. 92 de la LGT/2003) como los fines de la Administración tributaria (art. 79.1 e del RGGIAT). Para expresarlos, consideramos acertada esta fórmula que emplea la «Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991», en la creación de la AEAT.⁶⁸

⁶⁷ Como las previstas en la LGT/1963 para los regímenes de evaluación global.

⁶⁸ Art. 103:

2. La Agencia Estatal de Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del

mediante el uso de las tecnologías de la información y la comunicación (tecnologías digitales): La utilización de las TIC constituye la segunda característica esencial. También se trata de un rasgo compartido con otras modalidades de colaboración social voluntaria.

en las condiciones determinadas reglamentariamente: Las normas tributarias regulan el resto de los factores determinantes que configuran la relación de colaboración, entre otros, la posición jurídica de la Administración tributaria, el contenido económico y la duración.

previa suscripción de un acuerdo con la Administración tributaria: El instrumento jurídico y formal de los acuerdos es la tercera característica esencial que, sumada a las anteriores, permite la distinción de las demás modalidades de colaboración social voluntaria. Preferimos el término acuerdo para englobar todos los instrumentos de formalización, entre otros: los convenios (acuerdos con efectos jurídicos), los protocolos generales de actuación, los acuerdos de entendimiento e instrumentos similares (acuerdos sin efectos jurídicos).

o la posterior adhesión al mismo: En numerosos acuerdos suscritos por instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas, se extienden sus efectos a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes siempre que formalicen la correspondiente adhesión (art. 79.2 del RGGIAT y apdo. Segundo.3 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo).

1.2.4 División y clasificación de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria

De los diversos criterios aplicables para clasificar la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración Tributaria, hemos seleccionado los que estimamos de mayor relevancia. Como podrá comprobarse seguidamente, la selección comienza por los criterios que originan la forma más elemental de clasificación (BUNGE 2004, p. 67).

1.2.4.1 División

Distinguimos entre colaboración social electrónica vinculante jurídicamente y colaboración social electrónica no vinculante jurídicamente, dependiendo de si se formalizan o no compromisos jurídicos concretos y exigibles. Aunque la mayoría de actividades colaborativas comporta dicha formalización, un número reducido ellas se realizan sin crear este vínculo jurídico; por

aduanero y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio.

También se utiliza, con la pertinente adaptación, en el art. 1 del «Decreto 38/2005, de 12 de mayo, de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias»:

El Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Principado de Asturias, de la aplicación efectiva del sistema tributario de la Comunidad Autónoma y de aquellos recursos de otras Administraciones y entidades que se le atribuyan por ley o por convenio. [...]

ejemplo, las medidas voluntarias que adoptan los empresarios, los profesionales y sus asociaciones representativas para la prevención y detección del fraude fiscal en su sector económico.

Diferenciamos entre colaboración social electrónica gratuita y colaboración social electrónica remunerada, en función de si la Administración tributaria asume o no compromisos económicos ante la persona, entidad o Administración Pública con quien se acuerda la colaboración. A la primera categoría pertenece, como ejemplo más significativo, la realización de actuaciones electrónicas en representación de terceras personas. A la segunda categoría corresponde, como ejemplo más destacado, la prestación de servicios de información y asistencia a los contribuyentes por entidades privadas a quienes la AEAT adjudica un contrato público de tales servicios.

Contra ponemos la colaboración social electrónica que genera relaciones jurídicas iguales y la colaboración social electrónica que genera relaciones jurídicas desiguales, en base a si la Administración tributaria actúa con las prerrogativas que le otorga la legislación. Si bien predominan los supuestos de colaboración con equilibrio de las posiciones jurídicas, el desequilibrio resulta patente cuando se ejecutan prestaciones definidas en un contrato público de servicios.

1.2.4.2 Clasificación

A) *Por el colectivo de personas y entidades destinatarias de la colaboración social electrónica*

Este criterio tiene su origen en la clasificación de los acuerdos de colaboración social para la presentación telemática de declaraciones y otros documentos tributarios en representación de terceras personas elaborada por la AEAT.⁶⁹ Se centra en las personas y entidades que son destinatarias de la colaboración:

- Colaboración social electrónica destinada a la ciudadanía y a las empresas en general.
- Colaboración social electrónica destinada a la clientela de las siguientes entidades, empresas y profesionales:
 - Entidades asociativas del ámbito de la asesoría fiscal y la gestión tributaria (entre otras, Colegios de Abogados y Asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal).
 - Personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de las entidades asociativas del ámbito de la asesoría fiscal y la gestión tributaria.
 - Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria (Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito).
 - Entidades suministradoras de software para el suministro electrónico de los registros de facturación (SII).

⁶⁹ Consultable en su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-social-presentacion-declaraciones/tipos-acuerdo-colaboracion-social.html> [Consulta: 2 de febrero de 2024].

- Empresas de automoción que sean asociadas de la organización representativa de los intereses empresariales del sector.
- Colaboración social electrónica destinada a las personas y entidades que no desarrollan su actividad profesional en el ámbito de la asesoría fiscal o la gestión tributaria pero que están vinculadas a entidades asociativas como las Asociaciones Empresariales, Cooperativas y Colegios de profesionales que tampoco tienen relación alguna con la gestión tributaria.
- Colaboración social electrónica destinada al personal, y a quienes integran su unidad de familiar, de las personas o entidades que realicen actividades económicas.

B) Por la especial idoneidad de quienes prestan la colaboración social electrónica

Este criterio atiende a las cualidades apropiadas y adecuadas que poseen quienes prestan la colaboración:

- Colaboración social electrónica prestada por quienes ostentan la representatividad de los siguientes tipos de intereses:
 - Intereses generales: colaboración social electrónica prestada por otras Administraciones Públicas (art. 79.1 letra a del RGGIAT).
 - Intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (art. 79.1 letra c del RGGIAT): colaboración social electrónica prestada por instituciones y organizaciones representativas de tales intereses.
 - Intereses colectivos, distintos de los sociales, laborales, empresariales o profesionales: colaboración social prestada por personas o entidades que defiendan o representen dichos intereses (apdo. Segundo.2 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo).
- Colaboración social electrónica prestada por las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de aquellas instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales con las que la Administración tributaria haya suscrito el correspondiente acuerdo.
- Colaboración social electrónica prestada por personas o entidades en las que, además de realizar actividades económicas, concurren una o más de las siguientes circunstancias:
 - Pueden ayudar a conseguir los fines de la Administración tributaria, por razón de su localización geográfica o de su red comercial (art. 79.1 letra e del RGGIAT).
 - Pueden proporcionar el servicio de presentación electrónica de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, relativos al IRPF y al IP, tanto a su personal como a las personas integrantes de la unidad familiar (art. 79.1 letra d del RGGIAT).
 - Tienen la condición de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria (art. 79.1 letra b del RGGIAT).

C) Por la naturaleza de las actividades de colaboración social electrónica

Este criterio se basa en la actividad de colaboración que se presta. En la aplicación de este criterio tomamos como referencia la clasificación efectuada por DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO (2008, p. 37):

- Colaboración social electrónica para proporcionar apoyo técnico y funcional a la Administración tributaria:
 - En la realización de estudios e informes (art. 92.3 letra *a* de la LGT/2003).
 - Con la participación en los procedimientos de enajenación de bienes que se realicen en el procedimiento de apremio (art. 100.5 del RGR).
- Colaboración social electrónica para facilitar a la ciudadanía y a las empresas el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias:
 - Con alcance general, como en las campañas de información y difusión (art. 92.3 letra *b* de la LGT/2003) o en la simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 92.3 letra *c* de la LGT/2003).
 - Con alcance individual, como en la asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones (art. 92.3 letra *d* de la LGT/2003) o en la realización de actuaciones en representación de terceras personas (art. 92.3 letras *e*, *f*, *g* y *h* de la LGT/2003).
- Colaboración social electrónica en la prevención y detección del fraude fiscal.
- Colaboración social electrónica para potenciar el cumplimiento cooperativo (art. 92.2 de la LGT/2003).

Capítulo 2. FUNDAMENTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1 FUNDAMENTO JURÍDICO

El fundamento de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria se encuentra, en nuestra opinión, en dos categorías de principios jurídicos: por un lado, los principios constitucionales de eficacia, eficiencia y economía que rigen la actuación de la Administración pública (arts. 103.1 y 31.2 de la Constitución Española);⁷⁰ y por otro, los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos en que se basa la aplicación del sistema tributario (art. 3.2 de la LGT/2003). Respecto a la primera de las fundamentaciones, coincidimos con autores como DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO (2003) y FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO (2013). En relación con la segunda, con autores como ROMERO VILLEGAS (2002) y GARCÍA NOVOA (2010).⁷¹

En los epígrafes siguientes expondremos como la colaboración social electrónica mediante la suscripción de acuerdos se ha convertido en un recurso clave de la Administración tributaria para actuar conforme a los principios constitucionales y tributarios que hemos enunciado.

2.1.1 Los principios constitucionales de eficacia, eficiencia y economía

La Constitución Española (en adelante, CE) consagra los principios de eficacia, eficiencia y economía en dos contextos normativos claramente diferenciados (PAREJO ALFONSO 1995, p.100): el primero, ubicado en la parte organizativa del texto («Título IV. Del Gobierno y de la Administración») donde la eficacia administrativa se proclama como exigencia del servicio a los intereses generales (art. 103.1); y el segundo, situado en la parte dogmática o sustantiva («Título I. De los derechos y deberes fundamentales») en el que la eficiencia y la economía en la programación y ejecución del gasto público se articulan en relación con el deber de contribuir (art. 31.2).

Estos principios se recogen en la legislación administrativa que regula las relaciones «ad extra» y «ad intra» de las Administraciones Públicas. Así, el art. 3.1 de la LRJSP, traslación casi literal del art. 103.1 de la CE, menciona en primer lugar el principio de eficacia y posteriormente añade los principios de eficacia y economía. Por su parte, el art. 129.1 de la LPACAP incluye los principios

⁷⁰ Si bien en el art. 31.2 de la CE la eficiencia y la economía se configuran como criterios, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional también se reconocen como principios. Son ejemplos de tales pronunciamientos: la STC 204/1992, de 26 de noviembre de 1992 (ECLI:ES:TC:1992:204), FJ 5º; la STC 237/2012, de 13 de diciembre (ECLI:ES:TC:2012:237), FJ 7º; y la STC 37/2022, de 10 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TC:2022:37), FJ 6º.

⁷¹ En cambio, MENÉNDEZ MORENO (2008) sostiene que el fundamento jurídico principal reside en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la CE); no obstante, admite la posibilidad de un segundo fundamento: el principio de eficacia administrativa proclamado en art. 103.1 de la CE (MENÉNDEZ MORENO 2021).

de eficacia y eficiencia entre los principios de actuación en el ejercicio de la iniciativa legislativa y de la potestad reglamentaria.

También se plasman en la legislación presupuestaria. Así, en el art. 69.1 de la «Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria» (en adelante, LGP) la eficacia y la eficiencia figuran como principios a los que deben adecuar su gestión económico-financiera los sujetos integrantes del sector público. Y en el art. 7.2 de la «Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera» se establecen los principios de eficacia, eficiencia y economía como orientadores de la gestión de los recursos públicos.

Del mismo modo, las normas de creación de organismos autónomos que tienen por finalidad la aplicación efectiva del sistema tributario establecen la eficacia y la eficiencia como principios de organización y de actuación, como ilustran los siguientes ejemplos a nivel estatal, autonómico y local:

- Art. 103.Uno, apartados 1 y 2, de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de creación de la AEAT.
- Art. 3.1, letras *a* y *d*, de la «Ley 3/2008, de 14 de abril, de creación y regulación de la Agencia Tributaria de las Illes Balears»; y art. 27.1, letras *a* y *d*, de la «Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional», de creación de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.
- Art. 2 de los «Estatutos del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y otros Servicios del Excmo. Ayuntamiento de Málaga», aprobados el 21 de diciembre de 2005;⁷² y de los «Estatutos del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid», aprobados el 22 de diciembre de 2008.⁷³

Las disposiciones citadas no precisan el sentido de los términos eficacia, eficiencia y economía. Éstos suelen confundirse, a pesar de no ser equivalentes ni intercambiables, y la confusión aumenta al comparar los significados que les atribuyen otras ciencias sociales como la Economía o la Política. Entendemos que el principio de eficacia se refiere a la consecución de los objetivos previstos (PAREJO ALFONSO 1989, p.19; TRIBUNAL DE CUENTAS 2013, p. 68; SÁNCHEZ DEL ÁGUILA 2019a, p. 84). En cambio, el principio de eficiencia expresa la relación entre los objetivos conseguidos y los recursos empleados en su consecución (LÓPEZ GONZÁLEZ 1989, p. 78; TRIBUNAL DE CUENTAS 2013, p. 68; SÁNCHEZ GALIANA 2015, p. 168). Finalmente, el principio de economía significa que la obtención de los recursos necesarios se realiza al menor coste posible (LÓPEZ GONZÁLEZ 1989, p. 77; TRIBUNAL DE CUENTAS 2013, p. 68; DE VEGA BLÁZQUEZ 2019, p. 79).

2.1.2 Los principios tributarios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos

La LGT/2003 dispone en su art. 3.2 que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Al principio de eficacia ya nos hemos referido en el epígrafe precedente. A continuación, abordamos los dos restantes.

⁷² Boletín Oficial de la Provincia de Málaga, núm. 246 (29 de diciembre de 2005).

⁷³ Boletín Oficial del Ayuntamiento de Madrid, núm. 5.880 (30 de diciembre de 2008).

El principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho Administrativo y del Derecho Comunitario.⁷⁴ Objeto de mención expresa tanto en la LRJSP (arts. 4.1 y 29) como en la LPACAP (arts. 56, 77, 100 y 129) «irradia toda la actividad administrativa», según ha reiterado la jurisprudencia del Tribunal Supremo.⁷⁵ Y como afirma el Tribunal Constitucional, «exige una relación ponderada» de los medios empleados y de las medidas adoptadas con los fines perseguidos;⁷⁶ ponderación que se verifica cuando las medidas y medios cumplen tres requisitos o condiciones: ser susceptibles de conseguir el objetivo propuesto; ser necesarios por no existir alternativas más moderadas y, finalmente, ser ponderados o equilibrados (proporcionados en sentido estricto) porque los beneficios o ventajas para el interés general superan los perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto.⁷⁷

El principio de limitación de costes indirectos apunta a la disminución de los costes en los que deben incurrir las empresas y la ciudadanía como consecuencia de la aplicación efectiva del sistema tributario.⁷⁸ De todos ellos, los más elevados corresponden a «cargas administrativas», es decir, las tareas administrativas requeridas para cumplir con las obligaciones derivadas de la normativa tributaria.⁷⁹ Para las Administraciones tributarias, la reducción de los costes de cumplimiento, especialmente las cargas administrativas, ocupa un lugar preferente en el orden de prioridades, por encima de la reducción de los costes de la Administración (OCDE 2019 p. 38 y 2021, p. 93).⁸⁰

⁷⁴ Según repetida jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: entre otras, la Sentencia de 11 de julio de 1989 (ECLI:EU:C:1989:303).

⁷⁵ Véase, por todas, la STS de 18 de junio de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:5737), FJ 6º.

⁷⁶ STC 50/1995, de 23 de febrero de 1995 (ECLI:ES:TC:1995:50), FJ 7º; y STC 69/1999, de 26 de abril de 1999 (ECLI:ES:TC:1999:69), FJ 4º.

⁷⁷ STC 66/1995, de 8 de mayo de 1995 (ECLI:ES:TC:1995:66), FJ 5º. Con anterioridad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea había declarado en su sentencia de 11 de julio de 1989 (ECLI:EU:C:1989:303), FJ 21 [la cursiva es nuestra]:

En virtud de este principio, la legalidad de medidas que imponen cargas financieras a los operadores está subordinada al requisito de que estas *medidas sean apropiadas y necesarias* para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos con la normativa de que se trate, quedando claro que, cuando deba elegirse entre varias medidas apropiadas, debe *recurrirse a la menos gravosa*, y que las *cargas impuestas no deben ser desmesuradas* con respecto a los objetivos perseguidos.

El Tribunal Supremo, además de subrayar esta triple vertiente del principio de proporcionalidad (sentencia 1343/2019, de 10 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3286), ha declarado que, en aplicación de dicho principio, debe examinarse la carga fiscal indirecta que supone una nueva declaración informativa para determinar si es razonablemente adecuada al fin perseguido (sentencia 333/2022, de 16 de marzo de 2022, ECLI:ES:TS:2022:1038), FJ 3º.

⁷⁸ Reciben diversas denominaciones: costes de cumplimiento, costes indirectos o presión fiscal indirecta.

⁷⁹ Véase la definición contenida en la *Guía Metodológica para la elaboración de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo* (MINISTERIO DE HACIENDA 2009, pp. 24-25), publicada como consecuencia de la aprobación del «Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo». En la misma línea, el «Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo», norma que derogó la anterior, afirma en su Exposición de Motivos que «el cumplimiento de las normas debe ser lo menos costoso posible para las empresas y los ciudadanos».

⁸⁰ Según los datos publicados por el BANCO MUNDIAL respecto al año 2019, el tiempo destinado en España al cumplimiento tributario se situó en 143 horas anuales, una cifra inferior a la media de los países de la Unión Europea (174 horas) y de los países miembros de la OCDE (164 horas). Este dato positivo confirma la

Como acontece con los principios constitucionales, las normas de creación de organismos autónomos para la aplicación efectiva del sistema tributario enumeran la limitación o minimización de costes indirectos entre sus principios rectores de organización y de actuación. Así se observa en los siguientes ejemplos a nivel estatal, autonómico, foral y local:

- Art. 103.Uno, apartado 3, de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de creación de la AEAT.
- Art. 5.2 letra *f* del «Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria» y art. 10 del «Decreto 202/2012, de 18 de octubre, por el que se crea la Agencia Tributaria de Galicia y se aprueba su estatuto».
- Art. 3 del «Decreto Foral 244/2023, de 15 de noviembre, por el que se aprueban los estatutos del Organismo Autónomo Hacienda Foral de Navarra».
- Art. 3.1 de los «Estatutos de la Agencia Tributaria de Sevilla», aprobados el 31 de octubre de 2008;⁸¹ y el art. 2 de los «Estatutos del Organismo Autónomo Agencia Tributaria de Madrid».

2.1.3 La colaboración social electrónica mediante la suscripción de acuerdos: recurso imprescindible de la Administración tributaria para actuar conforme a los principios constitucionales y tributarios

El Tribunal Constitucional ha declarado en su sentencia 65/2020, de 18 de junio (ECLI:ES:TC:2020:65), FJ 14º, que el modelo de aplicación de los tributos diseñado en la LGT/2003 se basa en dos componentes fundamentales: primero, «la colaboración ciudadana con la generalización de las autoliquidaciones y de los deberes de suministro de información con trascendencia tributaria»; y segundo, «el fortalecimiento de las actuaciones administrativas de asistencia e información de los obligados tributarios para el ejercicio de sus derechos tributarios y el cumplimiento espontáneo y tempestivo de sus obligaciones tributarias materiales y formales».⁸² En este modelo, a la Administración tributaria compete ejercer dos funciones: una «asistencial ex ante» y otra eventual «de control ex post (gestión, inspección y recaudación)».

Como este diseño legal se plasma en una normativa caracterizada por su complejidad, multiplicidad y constante modificación, el propio Tribunal Constitucional ha reclamado al legislador la promulgación de disposiciones comprensibles para la mayor parte de la ciudadanía y el empleo de «una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector

tendencia reductora desde que se inició la serie histórica en el año 2005 (298 horas) https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?locations=ES&most_recent_value_desc=false [Consulta: 29 de enero de 2023].

⁸¹ *Boletín Oficial de la Provincia de Sevilla*, núm. 8 (12 de enero de 2009).

⁸² El Tribunal Constitucional ya había afirmado en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre, (ECLI:ES:TC:1990:150), FJ 8º, que la legislación tributaria asignaba a la ciudadanía «una participación y un protagonismo crecientes» en la aplicación de los tributos.

En términos similares se ha expresado la doctrina: véanse, entre otros, DELGADO GARCÍA (2009a, p. 59), ROZAS VALDÉS (2016, pp. 20), DELMAS GONZÁLEZ (2021, pp. 6 y 12) y GONZÁLEZ APARICIO (2021, p. 20).

como el tributario»,⁸³ Paralelamente, tanto el Gobierno central como los Gobiernos autonómicos han aprobado Directrices de técnica normativa;⁸⁴ sin embargo, la calidad técnica y lingüística de las normas tributarias sigue siendo objeto de críticas procedentes de diversos ámbitos.

Desde el ámbito académico,⁸⁵ se han denunciado las deficiencias que relacionamos a continuación. En cada una de ellas, apuntamos las directrices de técnica normativa que contravienen, tomando como referencia las aprobadas por el Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de julio de 2005:

- El empleo de expresiones imprecisas y ambiguas que dificultan enormemente entender e interpretar los textos legales y reglamentarios, incluso para quienes son especialistas en materia tributaria («101. Lenguaje claro y preciso, de nivel culto pero accesible» y «102. Adecuación de las normas lingüísticas generales de la Real Academia Española»).
- Las numerosas modificaciones y derogaciones parciales que complican el conocimiento y la localización de las normas modificadas o derogadas parcialmente («5. Carácter restrictivo», «52. Restricción de las modificaciones múltiples» y «41. Disposiciones derogatorias»).
- La proliferación de remisiones normativas que repercuten negativamente en la comprensión y en la claridad de las disposiciones («64. No proliferación» y «65. Uso de la remisión»).

Desde el ámbito empresarial, organizaciones como la CEOE (2014, pp. 15-16 y 2018, p. 4) han manifestado que la producción normativa en materia tributaria, además de caracterizarse por la profusión y la dispersión, introduce constantes modificaciones, muchas veces con aplicación retroactiva, que dificultan su seguimiento e interpretación por parte de las empresas.

Desde el ámbito del asesoramiento fiscal, entidades como AEDAF (2018, p. 14) y el Consejo General de Economistas de España (REAF, 2021, p. 26; 2022, p. 27 y 2023, p. 25) han advertido que la deficiente redacción de las normas y su modificación permanente constituyen dos factores principales de la complejidad del sistema tributario.⁸⁶

En este contexto normativo, la ciudadanía y las empresas deben recurrir a distintas modalidades de ayuda externa para cumplir sus obligaciones tributarias y ejercer sus derechos (ALARCÓN GARCÍA

⁸³ Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8º.

⁸⁴ En el ámbito estatal, la «Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa». En el ámbito autonómico, dos ejemplos:

- **Aragón:** «Orden de 31 de mayo de 2013, del Consejero de Presidencia y Justicia, por la que se publican las Directrices de Técnica Normativa del Gobierno de Aragón».
- **Canarias:** «Decreto 15/2016, de 11 de marzo, del Presidente, por el que se establecen las normas internas para la elaboración y tramitación de las iniciativas normativas del Gobierno y se aprueban las directrices sobre su forma y estructura».

⁸⁵ De manera rotunda por los firmantes de la denominada *Declaración de Granada, de 18 de mayo de 2018* (ESCRIBANO LÓPEZ 2018).

⁸⁶ En las encuestas que viene realizando el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF 2021, 2022 y 2023), órgano especializado del Consejo General de Economistas de España, un porcentaje elevado de los profesionales participantes insisten en ambos factores:

- Deficiente redacción de las normas: 92,8% (2021), 92,1% (2022) y 91,7% (2023).
- Modificación continua de la normativa: 98,1% (2021), 98,8% (2022) y 96,7% (2023).

2023, p. 155; DELGADO GARCÍA 2009, p. 59; ROZAS VALDÉS 2016, p. 9).⁸⁷ Al respecto, son reveladores los datos sobre la cumplimentación de declaraciones tributarias, publicados por el INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES en sus últimos estudios «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles»:

- **Del conjunto de personas encuestadas** (INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES 2023, pp. 52-53):
 - El 58% recurre a diferentes modalidades de ayuda externa para cumplimentar sus declaraciones tributarias. De ellas, el 41,8% opta por la ayuda profesional: el 30,3% prestada por profesionales del ámbito de la asesoría fiscal y de la gestión tributaria; y el 11,5% prestada por la AEAT.
- **De las personas encuestadas por segmentos de actividad** (INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES 2022, pp. 56-58):
 - El 63,5% del segmento empresarial recurre a la ayuda externa, del cual el 49,7% contrata ayuda profesional.
 - El 86% del segmento agrícola recurre a la ayuda externa, del cual el 66,9% contrata ayuda profesional.
 - El 64,5% del segmento de profesionales recurre a la ayuda externa, del cual el 47,5% contrata ayuda profesional.

A la necesidad de proporcionar la ayuda precisa a la ciudadanía y a las empresas responden dos figuras jurídicas reguladas en la LGT/2003: la primera, el deber administrativo de información y asistencia a los obligados tributarios (art. 85), correlativo al derecho de éstos a ser informados y asistidos (art. 34.1); y la segunda, la colaboración social voluntaria (art. 92). Ambas difieren tanto en su naturaleza como en las disposiciones que las rigen, pero coinciden en las dos líneas estratégicas de actuación desarrolladas por la Administración tributaria (AEAT 2020, pp. 10-11):

1. Facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para prevenir el fraude, mediante una mejora continua de los servicios de información y asistencia que minimice los costes indirectos del cumplimiento.
2. Detectar y regularizar los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control.

Para ejecutar estas líneas estratégicas de conformidad con los principios constitucionales y tributarios,⁸⁸ la Administración sigue priorizando el uso intensivo de las TIC y la potenciación de la colaboración social voluntaria. La primera de las prioridades supone, respecto del cumplimiento del deber de información y asistencia, avanzar hacia un nuevo modelo digital donde la ayuda se preste de forma exclusivamente telemática y/o telefónica, con el objetivo de que todas las gestiones de los contribuyentes se realicen por vía electrónica sin necesidad de desplazamiento presencial,

⁸⁷ Así se reconoce en las siguientes sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana: núm. 693/2010, de 17 de junio (ECLI:ES:TSJCV:2010:3774), FJ 4º; núm. 950/2010, de 21 de septiembre (ECLI:ES:TSJCV:2010:6622), FJ 5º; y núm. 1079/2010, de 27 de octubre (ECLI:ES:TSJCV:2010:7801), FJ 4º. En ellas, se afirma que los contribuyentes deben aplicar «operaciones jurídicas y aritméticas, en ocasiones tan complejas que precisan de asesoramiento especializado».

⁸⁸ Ejecución que reflejan los costes realizados por la AEAT, durante el ejercicio 2022, en mejorar la asistencia al contribuyente (397.960.454,32 euros) y en luchar contra el incumplimiento y el fraude fiscal (1.193.881.362,95 euros), ambos reflejados en el «Balance de resultados e informe de gestión» de las «Cuentas Anuales 2022» (AEAT 2023b, p. 100).

permitiendo una asignación más eficiente de los recursos materiales y humanos (AEAT 2020, p. 72-73). Y, en cuanto a las funciones de control en la detección y regularización de incumplimientos tributarios, disponer de nuevas herramientas que maximizan la eficacia y la eficiencia en la lucha contra las formas más complejas de fraude (AEAT 2020, p. 9). Sin embargo, el objetivo último de implementar una relación íntegramente electrónica, en especial si se impone con carácter obligatorio a ciertas personas y entidades (art. 14, apartados 2 y 3 de LPACAP) o a determinados obligados tributarios (arts. 3 y 13 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre), exige disminuir al máximo las denominadas brechas digitales que todavía persisten en la sociedad española (FUNDACIÓN TELEFÓNICA 2023, pp. 137-143 y GIL RODRÍGUEZ 2023, pp.111-113),⁸⁹ a pesar de su alto grado de digitalización.⁹⁰ Como ha declarado el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3295), FJ 7º, no se ajusta a Derecho «la imposición a los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración [...] pues se establece, de manera general para todos los obligados tributarios sin determinar los supuestos y condiciones que justifiquen, en atención a razones de capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, que se imponga tal obligación».⁹¹

La segunda de las prioridades se concreta en la celebración de acuerdos con personas, entidades y Administraciones Públicas con el propósito de que coadyuven voluntariamente en la aplicación del efectiva del sistema tributario, especialmente en: a) la representación de la ciudadanía y de las empresas para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el ejercicio de sus

⁸⁹ Las más notorias son (FUNDACIÓN TELEFÓNICA, 2023, pp. 137-143):

- La brecha de acceso: desequilibrios territoriales en materia de conectividad de banda ancha de alta velocidad que afectan a las zonas rurales remotas, dispersas y de baja densidad de población.
- La brecha de equipamiento TIC: Diferencias en la posesión de dispositivos adecuados para uso avanzado de las TIC (ordenadores y tabletas).
- La brecha de habilidades digitales: diferencias en la capacitación digital de determinados colectivos para manejar dispositivos y aplicaciones tecnológicas dependiendo de la formación académica, la edad, los ingresos económicos y el sexo.

Estas desigualdades son una de las razones esgrimidas por AEDAF en el recurso contencioso-administrativo de impugnación de la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, que impuso a todos los contribuyentes la obligación de presentar electrónicamente la declaración del IRPF, porque supone una clara discriminación para algunos colectivos (véase <https://www.aedaf.es/es/documentos/download/57047/aedaf-lleva-al-supremo-la-obligatoriedad-de-presentar-telematicamente-el-irpf> Consulta: 17 de febrero de 2023). El Tribunal Supremo en el auto de admisión a trámite, de 25 de mayo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:8331A), RJ 5º.5, declaró que la cuestión suscitada «entronca con el problema de la denominada “brecha digital”».

⁹⁰ La *Encuesta sobre Equipamiento y Uso de Tecnologías de Información y Comunicación en los Hogares. Año 2023*, realizada por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, ofrece los siguientes datos: el 96,4% del total disponen de acceso a Internet por banda ancha fija y/o móvil; y el 82,6% dispone de algún tipo de ordenador (de sobremesa, portátil o tableta). Consultable en línea: https://www.ine.es/prensa/tich_2023.pdf [Consulta: 5 de febrero de 2024].

En el *Índice de la Economía y Sociedad Digitales (DESI) 2022* (COMISIÓN EUROPEA 2022, pp. 4 y13), España supera las medias de la Unión Europea en cuanto a tasa de personas con capacidades digitales básicas (64% frente al 54%) y a porcentaje de pymes con un nivel básico de intensidad digital (60% frente al 55%).

⁹¹ Precisamente a la neutralización de «cualquier situación de “brecha digital” en el acceso a los medios tecnológicos» presta especial atención la «Orden HGS/3/2024, de 29 de enero, de cumplimentación, pago y presentación de autoliquidaciones y declaraciones de forma electrónica», de la C.A. de La Rioja. En la Exposición de Motivos se afirma la previsión de asistencia integral a las personas no obligadas a relacionarse electrónicamente con la Administración.

derechos mediante la utilización de las TIC; b) la minimización de los costes indirectos que deben soportar; y c) la prevención y lucha contra el fraude fiscal. (BARTUAL RAMÓN 2013, p.4; DELGADO GARCÍA 2009a, p. 59; SEGARRA TORMO 2007, p. 3).⁹²

Las dos prioridades están ineludiblemente asociadas desde que la normativa tributaria permitió el uso voluntario de la tecnología para cumplir las obligaciones fiscales y reducir de los costes de transacción tributarios (costes de cumplimiento más coste de administración).⁹³ En efecto, después de aprobarse la «Orden de 3 de diciembre de 1979 por la que se autoriza el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante soportes legibles por ordenador», la Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de enero de 1980 permitió que la solicitud de autorización para utilizar tales soportes fuera realizada por un profesional o empresa en nombre de determinado colectivo.⁹⁴ Como se explicaba en la Exposición de Motivos de la orden ministerial, los soportes legibles directamente por ordenadores sustituirían a los «voluminosos documentos en que figuran las declaraciones tributarias» evitando la posterior perforación o grabación de los datos.

Las normas dictadas con posterioridad promovieron la utilización voluntaria de la tecnología, posibilitando realizar las presentaciones en soporte magnético sin la autorización preceptiva de la Administración. La modificación se justificó por el aumento considerable de equipos informáticos y la necesidad de facilitar la estimable labor de Asesorías, Gestorías y empresas de servicios, entidades que podrían realizar la presentación en nombre de los contribuyentes que así lo autorizaran mediante una fórmula similar a la consignada en las propias disposiciones.⁹⁵ También se establecieron supuestos de presentación obligatoria, dada la mejora considerable experimentada en la recepción

⁹² Conviene recordar que la LGT/1963 consolidó la figura originaria de la colaboración social porque los regímenes de estimación objetiva global, instaurados con carácter provisional por la Ley de 26 de diciembre de 1957, habían dotado al sistema tributario de una mayor agilidad, reduciendo tanto la presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes como las actuaciones de control de la Administración; y, además, habían incrementado sustancialmente la recaudación disminuyendo el fraude.

⁹³ Por primera vez en la «Orden de 4 de diciembre de 1964 por la que se reglamenta la aplicación del art. 60 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, que obliga a las personas o entidades que descuenten o paguen, por cuenta propia o ajena, rentas sometidas al Impuesto sobre las rentas de capital, a comunicar a la Administración la identidad y domicilio fiscal de los perceptores». Según lo dispuesto en el apdo. 13, las personas y entidades obligadas que utilizaran equipos de procesos de datos podían sustituir los modelos normalizados de declaraciones informativas del Impuesto sobre las rentas de capital por otros medios de información, previo acuerdo con el Ministerio de Hacienda.

La posibilidad de sustituir los modelos oficiales por otros soportes (cintas magnéticas, tarjetas perforadas o cualquier otro soporte de información utilizado por los equipos de proceso de datos) se amplió sucesivamente por la «Orden de 25 de febrero de 1975 por la que se autoriza el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias mediante soportes legibles por ordenador» y por la «Orden de 3 de diciembre de 1979 por la que se autoriza el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante soportes legibles por ordenador».

⁹⁴ Instrucción Segunda de la «Resolución de la Dirección General de Tributos por la que se dictan las normas de actuación desarrollando el cumplimiento de la Orden de 3 de diciembre de 1979 («Boletín Oficial del Estado» de 29 de diciembre de 1979), en la que se autoriza el cumplimiento de obligaciones tributarias mediante soportes de ordenador».

⁹⁵ Véase, por ejemplo, la Instrucción Tercera de la «Resolución de 4 de noviembre de 1985, del Centro de Gestión y Cooperación Tributaria, por la que se aprueban los modelos de declaración de las retenciones directas e indirectas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre las Sociedades y los diseños físicos y lógicos para sustituirlos por soportes magnéticos legibles directamente por ordenador».

de las declaraciones y en el tratamiento informático posterior de los datos por parte de la Administración.⁹⁶

Recordemos que precisamente el empleo de la informática en la cumplimentación y presentación de la declaración del IRPF fue un factor decisivo en la recuperación y renovación de la figura originaria de la colaboración social, carente de operatividad práctica desde la supresión de los regímenes de estimación objetiva global.⁹⁷

La implantación de las TIC en la Administración tributaria permitió un aumento considerable de su eficacia y eficiencia, una disminución de las cargas indirectas del cumplimiento de las obligaciones tributarias (GARCÍA NOVOA 2010; REGO BLANCO 2016; SEGARRA TORMO 2003a) y la sustitución progresiva de la gestión tributaria informatizada por la gestión tributaria telemática, conformando un nuevo modelo de relación con la ciudadanía y las empresas. La presentación telemática de declaraciones tributarias, iniciada con alcance limitado, obtuvo la mayor repercusión social y técnica con la aplicación que permitía presentar la declaración del IRPF por Internet, basada en la utilización del certificado de identificación expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (MINISTERIO DE HACIENDA 1999, pp. 413-414).⁹⁸

En este nuevo contexto tecnológico, la Administración tributaria necesitaba aproximar las ventajas de las TIC a los contribuyentes, con atención especial a quienes no tenían posibilidad de acceder a ellas. Para conseguirlo, se recurrió nuevamente a la ayuda externa que podían proporcionar quienes tenían el acceso y la disponibilidad de las TIC: en primer lugar, las personas, entidades y Administraciones Públicas que ya ostentaban la condición de colaboradores sociales, por haber celebrado un acuerdo con la Administración tributaria o por haberse adherido a él; y, en segundo lugar, otras personas, entidades y Administraciones Públicas que poseían la idoneidad requerida para ostentar tal condición.

En consecuencia, la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria se ha convertido en un recurso imprescindible para que la actividad administrativa se ajuste a los principios constitucionales y tributarios. La importancia adquirida por esta figura en el ámbito de las actuaciones en representación de terceras personas, y de modo especial en la

⁹⁶ Por ejemplo, la «Orden de 25 de octubre de 1995 por la que se aprueban los modelos 190 para el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 346 para el resumen anual de subvenciones e indemnizaciones satisfecha o abonadas por entidades públicas o privadas a agricultores o ganaderos, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dichos modelos por soportes directamente legibles por ordenador». En el apdo. Tercero.Dos se impuso la presentación obligatoria en soporte magnético de aquellas declaraciones que contuvieran más de 100 perceptores, sin que debiera concurrir en el retenedor ninguna de las condiciones previstas en las órdenes ministeriales anteriores.

⁹⁷ En el año 1986 se había instalado en todas las Delegaciones y Administraciones de Hacienda el programa informático P.A.D.R.E. (Programa de Ayuda a la Declaración de Renta) que facilitaba la confección de la declaración anual del IRPF a quienes demandasen ayuda.

⁹⁸ Además, asociados al certificado, se ofrecieron otros servicios como la consulta en línea de los propios datos fiscales, la consulta detallada del estado de la devolución y la notificación del cambio de domicilio fiscal.

presentación de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios,⁹⁹ se constata a dos niveles:

1) *Cuantitativo*:

En primer lugar, por el total de acuerdos de colaboración social suscritos por las Administraciones tributarias y, en segundo lugar, por el porcentaje de declaraciones tributarias que han presentado electrónicamente los colaboradores sociales respecto del total de declaraciones presentadas. La AEAT constituye el ejemplo más relevante porque, según la *Memoria 2022*, el número de acuerdos de colaboración social electrónica suscritos a fecha 31 de diciembre de 2022 ascendía a 4.507;¹⁰⁰ y, según la *Memoria 2020*, el porcentaje de declaraciones presentadas por colaboradores sociales fue del 53%, de las cuales el 96% fueron presentadas por profesionales tributarios.¹⁰¹

2) *Cualitativo*:

Por los reiterados reconocimientos que expresa la Administración tributaria, algunos de los cuales figuran en las memorias anuales de la AEAT: ser factor determinante en el crecimiento espectacular de presentaciones telemáticas por partes de las pymes (*Memoria de la Administración Tributaria 2001*, pp. 41-42); concentrar un porcentaje importante de las declaraciones tributarias presentadas por vía telemática acercando las ventajas de las nuevas tecnologías a quienes no disponen de acceso a Internet (*Memoria 2006*, p. 20); y facilitar el conocimiento, la comprensión y la ayuda necesaria a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (*Memoria 2012*, p. 40).

Por las continuas referencias y declaraciones que, sobre la utilidad de la figura jurídica, se efectúan:

A) *En las Exposiciones de Motivos de las normas tributarias*: mejorar las relaciones Administración-contribuyentes facilitando el cumplimiento tributario y, concretamente, la presentación telemática de declaraciones (Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre); beneficiar no solo a los contribuyentes evitándoles desplazamientos, sino también a la Administración tributaria agilizando considerablemente el tratamiento de la información recibida (Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre); conseguir el desarrollo de las relaciones telemáticas (Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre); disminuir las cargas indirectas que el cumplimiento tributario lleva aparejadas (Resolución de 5 de noviembre de 2019) y; mejorar los servicios de información y asistencia que presta la AEAT, para ejercer las funciones de aplicación de los tributos de manera más eficaz y eficiente (Orden HFP/534/2022, de 6 de junio).

⁹⁹ Importancia en la que ha insistido recientemente la Orden HAC/265/2024, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2023. En el Preámbulo destaca «la figura imprescindible del colaborador social» para que los contribuyentes puedan realizar la presentación electrónica de ambas declaraciones tributarias.

¹⁰⁰ Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2022/5-cumplimiento-cooperativo/5_2-profesionales-tributarios.html [Consulta: 7 de febrero de 2024].

¹⁰¹ Última Memoria en la que se ha publicado este porcentaje. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2020/5-cumplimiento-cooperativo/5_2-profesionales-tributarios.html [Consulta: 7 de febrero de 2024].

B) *En los contenidos de los acuerdos de colaboración social electrónica:*

En el ámbito estatal, si examinamos los primeros acuerdos suscritos por la AEAT, relativos a la gestión informatizada de declaraciones tributarias, en la parte expositiva se manifiesta la conveniencia de suscribirlos para conseguir los objetivos generales de interés público (luchar contra el fraude fiscal, informar mejor a los contribuyentes de sus obligaciones tributarias y facilitarles el máximo su cumplimiento); y en la parte dispositiva se fijan los objetivos específicos: a) prestar mejor servicio a los contribuyentes, b) reducir la presión fiscal indirecta de los ciudadanos, c) evitar desplazamientos innecesarios de los contribuyentes a las oficinas de la AEAT para evitar la saturación y la disminución de la calidad de los servicios; y d) disminuir la carga de trabajo manual en las oficinas de la AEAT minorando los costes informáticos de gestión.¹⁰² Y si revisamos, los acuerdos posteriores concernientes a la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios en representación de terceras personas, en la parte expositiva se insiste en la conveniencia de celebrarlos para facilitar a la ciudadanía el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y minimizar los costes indirectos que dicho cumplimiento lleva aparejados. Y en la parte dispositiva se pacta como objeto del acuerdo facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.¹⁰³

¹⁰² Por ejemplo, el Acuerdo de colaboración entre la AEAT y el Consejo General de Colegios Oficiales de Graduados Sociales, suscrito el 17 de abril de 1996 (http://www.cograsova.es/files/201607/convenio_AEAT_consejogral_1996.pdf) [Consulta: 20 de febrero de 2023].

¹⁰³ Como puede comprobarse en los siguientes acuerdos, relacionados por la fecha de suscripción:

- 26 de julio de 2000: Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (<https://www.yumpu.com/es/document/read/22450625/convenio-aeat-ilustre-colegio-de-abogados-de-madrid>) [Consulta: 20 de febrero de 2023].
- 30 de julio de 2003: Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Ilustre Colegio de Abogados de Santiago de Compostela (<https://www.icasantiago.org/wp-content/uploads/2021/11/convenio-aeat.pdf>) [Consulta: 20 de febrero de 2023].
- 23 de enero de 2008: Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Confederación de Empresarios de la Provincia de Cádiz (CEC) para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios en representación de terceros (<https://empresariosdecadiz.es/wp-content/uploads/2015/06/AEAT.pdf>) [Consulta: 20 de febrero de 2023].
- 22 de mayo de 2014: Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y el Colegio de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios en representación de terceros (<https://caminoscv.es/wp-content/uploads/2019/10/2014-05-22-Acuerdo-colaboracin-Agencia-Tributaria-y-CICCP.pdf>) [Consulta: 20 de febrero de 2023].
- 10 de diciembre de 2019: Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y el Consejo General de Colegio de los Colegios Oficiales de Ingenieros Industriales, para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios en representación de terceros (https://ingenierosindustriales.es/wp-content/uploads/2019/12/Acuerdo-Agencia-Tributaria_CGCOII.pdf) [Consulta: 8 de febrero de 2024].
- 11 de marzo de 2022: Acuerdo de colaboración entre la Agencia estatal de Administración tributaria y el Ayuntamiento de Madrid para la prestación del servicio de asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones tributarias y en su correcta cumplimentación (<https://www.madrid.es/FWProjects/contribuyente/contenidos/01Conocenos/03PlanesConvenios/04AcuerdosConvenios/AEAT/Ayto/AcuerdoAsistencialRPF.PDF>) [Consulta: 21 de febrero de 2023].

En el ámbito autonómico y foral, si consultamos, entre otros, los acuerdos formalizados por:

- La Agencia Tributaria de Andalucía y la Agencia Tributaria de la Región de Murcia. En la parte expositiva afirman que actúan bajo los principios de eficacia y de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y que estiman de interés estratégico la celebración de acuerdos con otras Administraciones públicas, con entidades privadas, con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, con el propósito de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones a través de representantes voluntarios mediante la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.¹⁰⁴
- La Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León. En la parte dispositiva se autoriza la realización de trámites telemáticos en nombre de terceras personas, a fin de facilitar a los ciudadanos el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y minimizar los costes indirectos derivados de la presentación y remisión de autoliquidaciones tributarias y documentos recaudatorios.¹⁰⁵
- La Agencia Tributaria de Cataluña. En la parte dispositiva se hace constar que la finalidad última es facilitar a los ciudadanos, a los cuales representan los colaboradores sociales, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, mediante la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación.¹⁰⁶
- El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Territorio Histórico de Gipuzkoa. En la parte expositiva se justifica, por razones de eficacia y apoyo en la gestión, la conveniencia de establecer las condiciones para colaborar en la presentación de autoliquidaciones y en el cumplimiento de obligaciones tributarias.¹⁰⁷

En el ámbito local, si revisamos, entre otros, los acuerdos firmados por la Agencia Tributaria de Madrid y por el Ayuntamiento de las Palmas de Gran Canaria, en la parte expositiva señalan

¹⁰⁴ Por ejemplo, en el Convenio de Colaboración Social entre la Agencia Tributaria de Andalucía y el Ilustre Colegio Provincial de Abogados de A Coruña, suscrito el 26 de enero de 2023 (<https://www.juntadeandalucia.es/organismos/ata/estructura/transparencia/contratos-convenios/convenios/detalle/395248.html>) [Consulta: 20 de febrero de 2023]).

¹⁰⁵ Por ejemplo, en la cláusula Primera del Convenio de colaboración entre la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Castilla y León y la Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE), suscrito el 23 de septiembre de 2020 (https://www.aece.es/descargararchivo_docnoticias_2692) [Consulta: 20 de febrero de 2023]).

¹⁰⁶ Por ejemplo, en el pacto Primero del Acuerdo de colaboración social entre la Agencia Tributaria de Cataluña y el Consejo General de Gestores Administrativos de España, para la presentación y el pago de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática en nombre de terceras personas, suscrito el 22 de junio de 2022 (https://atc.gencat.cat/web/_content/documents/01_atc/convenis/actuacio/Acord_collaboracio_collejos_gestores_2022.pdf) [Consulta: 20 de febrero de 2023]).

¹⁰⁷ Por ejemplo, en los puntos tercero y cuarto de la parte expositiva; y en la cláusula primera de la parte dispositiva del Convenio de colaboración social para la presentación y pago de declaraciones tributarias puntuales entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Territorio Histórico de Gipuzkoa y la Federación Española de Asociaciones Profesionales de Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales (FETTAF), suscrito el 2 de junio de 2021 (https://egoitza.Territorio_Histórico_de_Gipuzkoa.eus/gao-bog/cas-tell/bog/2021/06/15/c2103923.pdf) [Consulta: 20 de febrero de 2023]).

como principales objetivos estratégicos: facilitar a los contribuyentes y a sus representantes el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incrementar la calidad de los servicios y fomentar la utilización de las TIC.¹⁰⁸

C) *En los Planes de Prevención del Fraude Fiscal y en los Planes Anuales de Control Tributario, aprobados por las diferentes Administraciones tributarias*: Del primer grupo de documentos, podemos tomar como ejemplo el *Plan de Prevención del Fraude Fiscal* aprobado en 2005 por la AEAT (AEAT 2005, p. 20) donde, tras reconocer que la generalización de los servicios de información y asistencia no se había acompañado de una estrategia que impulsara la colaboración social en la prevención del fraude, articuló una fórmula para que empresarios y profesionales, o sus asociaciones representativas, se comprometieran a colaborar aportando información relevante para tal fin, promoviendo la suscripción de acuerdos de colaboración social denominados «Acuerdos de Entendimiento» (AEAT 2005, p. 33). Del segundo grupo, citamos como ejemplo el *Plan Anual de Control Tributario de 2024*, de la Agencia Tributaria de Andalucía, cuya primera directriz general se centra, entre otras actuaciones, en el apoyo a colaboradores sociales, por sus conocimientos, destrezas y habilidades profesionales.¹⁰⁹

2.2 NATURALEZA JURÍDICA

En la figura jurídica de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria coexisten, a nuestro entender, dos naturalezas jurídicas: una de carácter genérico que comparte con todas las modalidades de colaboración social voluntaria y otra de carácter específico que corresponde al instrumento jurídico elegido para hacerla efectiva.

2.2.1 Naturaleza jurídica genérica

2.2.1.1 La existencia o no de un derecho subjetivo de colaboración social voluntaria

Según la dicción literal del art. 92.1 de la LGT/2003 «los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos». La elección de la forma verbal «podrán» nos plantea la cuestión de si conlleva el reconocimiento de un derecho de colaboración social voluntaria. La respuesta a la cuestión suscitada requiere dos observaciones previas. La primera, que el mismo término se emplea también en el art. 96.2, relativo a la utilización de las TIC, ubicado en el mismo capítulo (Principios

¹⁰⁸ Por ejemplo:

- En el punto IV de la parte expositiva y en la cláusula primera de la parte dispositiva del Convenio entre la Agencia Tributaria Madrid y el Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Madrid, de colaboración en la aplicación de los tributos municipales, suscrito el 24 de noviembre de 2009 (<https://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/UDCAgenciaTributaria/OrganizacionEstrategia/Convenios/ficheros/CAplicacTributosMunpalesEntreColegioGestoresAdmtvosYATM.pdf> [Consulta: 20 de febrero de 2023]).
- En el Convenio de colaboración entre el Ayuntamiento de las Palmas de Gran Canaria y el Colegio Oficial de Gestores Administrativos de las Palmas de Gran Canaria, de colaboración en el pago de los tributos municipales, suscrito el 1 de febrero de 2013 (<https://www.laspalmasgc.es/es/transparencia/contrataciones/convenios-subsunciones/convenios-suscritos/> [Consulta: 20 de febrero de 2023]).

¹⁰⁹ «Resolución de 29 de diciembre de 2023, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2024».

generales);¹¹⁰ y, para el Tribunal Supremo, en dicho precepto la expresión «podrán relacionarse» «evidencia que el legislador ha reconocido en el mismo el derecho de los ciudadanos, que no obligación, de utilizar los medios electrónicos» (STS de 11 de julio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:3295, FJ 6º). La segunda, que el art. 34.1 de la LGT/2003 en su letra *p* recoge un derecho de los obligados tributarios, de contenido muy limitado, que les habilita para colaborar directamente con la Administración tributaria: el derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de ésta.

Consideramos que la respuesta debe ser negativa por cuatro razones: en primer lugar, porque la expresión «podrán» no tiene equivalencia semántica plena con «tendrán derecho a»;¹¹¹ en segundo lugar, porque el derecho genérico a colaborar no constituye uno de los derechos de los obligados tributarios enumerados en el art. 34.1 de la LGT/2003;¹¹² en tercer lugar, porque el derecho específico a formular quejas y sugerencias se restringe al funcionamiento de la Administración tributaria; y en cuarto lugar, porque las normas tributarias establecen delimitaciones objetivas y subjetivas que resultan contrarias al ejercicio de un derecho genérico de colaboración social voluntaria.

2.2.1.2 Principio general de actuación de la Administración tributaria

En el marco normativo estatal, la LGT/2003 dedica el Título III a la aplicación de los tributos, con una estructura de seis capítulos el primero de los cuales tiene la rúbrica «Principios generales». Se trata de un título equívoco, como ha criticado acertadamente ROZAS VALDÉS (2004, p. 289 y 2016a, p.19), porque las cuatro secciones que integran el capítulo no contienen principios generales.¹¹³ Efectivamente, en la tercera de ellas, «Colaboración social en la aplicación de los tributos», no se instituye principio general alguno, sino que se regulan dos figuras jurídicas: la colaboración voluntaria y la colaboración obligatoria en la aplicación de los tributos. Por otra parte, la colaboración social no se incluye entre los principios en que se basará la aplicación del sistema tributario enumerados en el art. 32 de la LGT/2003. En consecuencia, descartamos atribuir a la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria la naturaleza jurídica de principio general de aplicación de los tributos.

En el marco normativo autonómico, algunas normas de creación y regulación de agencias tributarias u otros organismos autónomos para la aplicación efectiva de los respectivos tributos, establecen la colaboración social voluntaria como uno de los principios generales que debe presidir su actuación:

¹¹⁰ «2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento».

¹¹¹ Siguiendo a OLIVER CUELLO (2009, p. 17 y 2021) cabe afirmar, contrariamente a la interpretación del Tribunal Supremo, que el art. 96.2 de la LGT/2003 no configura un derecho subjetivo de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria.

¹¹² Aunque evidentemente se trata de una enumeración enunciativa y no limitativa, dada la existencia del inciso «entre otros».

¹¹³ Por el contrario, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 11 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3295), FJ 6º ha declarado que la utilización de las TIC prevista en el art. 96.2 (sección 4ª «Tecnologías informáticas») «expresa un auténtico principio general del ordenamiento tributario».

- **Andalucía:** El «Decreto 4/2012, de 17 de enero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía» (art. 8.2 letra f).
- **Illes Balears:** La Ley 3/2008 de 14 de abril, de creación de la Agencia Tributaria de las Illes Balears (art. 3.1 letra g).
- **Canarias:** La «Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria» (art. 8 letra m).
- **Cantabria:** La «Ley 4/2008, de 24 de noviembre, por la que se crea la Agencia Cántabra de Administración Tributaria» (art. 8 letra f).
- **Galicia:** El Decreto 202/2012, de 18 de octubre, por el que se crea la Agencia Tributaria de Galicia (art. 10 letra f).
- **Cataluña:** La «Ley 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la Administración tributaria de la Generalidad» (art. 211-3.2 letra g).
- **Región de Murcia:** La «Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional» (art. 27.1 letra h).

En base a lo expuesto, entendemos que la colaboración social voluntaria reviste la naturaleza jurídica de principio general de actuación de la Administración tributaria. Por tanto, al resultar inherente a todas las modalidades que engloba la figura, la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria también participa de tal naturaleza genérica.

2.2.2 Naturaleza jurídica específica

La colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria también posee una naturaleza jurídica específica que es de carácter convencional. Se manifiesta en la concurrencia de voluntades, entre la Administración tributaria y las personas, entidades u otras Administraciones Públicas interesadas en colaborar, que se produce desde posiciones de igualdad y se concreta en la asunción de los compromisos necesarios para la consecución de los fines comunes.

2.2.3 Distinción del deber administrativo de información y asistencia

Cuando la Ley 25/1995, de 20 de julio, dio una nueva redacción al art. 96 de la anterior LGT/1963, relativo a la «Colaboración social en la gestión tributaria» (Título III, Capítulo 2), insertó erróneamente otra figura jurídica de distinta naturaleza: el deber de la Administración tributaria de prestar a los contribuyentes asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones.¹¹⁴ La confluencia de ambas instituciones para favorecer el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias no constituía razón suficiente para equipararlas.¹¹⁵ Al reunir las en una misma disposición legal,

¹¹⁴ Como tuvimos ocasión de comentar, la modificación del art. 96 de la LGT/1963 no figuraba en el proyecto de la Ley 25/1995, de 20 de julio. No obstante, el Ministro de Economía y Hacienda, SOLBES MIRA, al presentar el proyecto de ley, anunció la introducción de una enmienda de modificación con el propósito de «reforzar de manera general el derecho del contribuyente a obtener información de la Administración sobre el alcance de sus obligaciones en materia tributaria y el contenido de sus derechos» (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 131 (9 de marzo de 1995), pp. 6986-6988).

¹¹⁵ Recuérdense el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 2001, p. 119) y el *Informe sobre el borrador de anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria* (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DE ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA 2003, pp. 37 y 38).

el legislador trazó una línea distintiva difusa que se mantuvo hasta la promulgación de la nueva LGT/2003.

Para establecer la distinción entre las dos figuras aplicamos tres criterios principales. El primero y más evidente, la ubicación en arts. separados, de secciones consecutivas pero independientes, del texto legal.¹¹⁶ El segundo, la falta de coincidencia plena en los respectivos fundamentos jurídicos porque, a los principios comunes de eficacia, eficiencia y economía, el deber administrativo de información y asistencia añade los principios constitucionales de seguridad jurídica, de igualdad, y de no discriminación (DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO 2004, p. 307). El tercero, la obligatoriedad de la actividad impuesta a la Administración Tributaria en contraste con la voluntariedad de la colaboración prestada por personas, entidades y otras Administraciones Públicas (ROVIRA FERRER 2011, p.102).

¹¹⁶ Art. 85 en la «Sección 2ª Información y asistencia a los obligados tributarios» y art. 92 en la «Sección 3ª Colaboración social en la aplicación de los tributos», del «Capítulo I. Principios generales», del «Título III. La aplicación de los tributos».

Capítulo 3. MARCO NORMATIVO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.1 PREMISAS

La determinación del marco normativo de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria debe realizarse en base a cuatro premisas fundamentales:

En primer lugar, la complejidad propia de la figura jurídica, debida a sus cuatro elementos estructurales (objetivo, subjetivo, relacional e instrumental), que dificulta la regulación integral en una sola norma.¹¹⁷

En segundo lugar, la previsión de acometer el correspondiente desarrollo reglamentario origina una concatenación de disposiciones habilitantes, de las que, en algunos supuestos, cabe cuestionar tanto la técnica normativa como el alcance de las habilitaciones conferidas.

En tercer lugar, la coexistencia de administraciones tributarias de ámbito estatal, autonómico, foral y local; habilitadas respectivamente para dictar normas que regulen la figura jurídica, genera una profusión normativa y una diversidad de regulaciones.

Y en cuarto y último lugar, la primacía que las Administraciones tributarias otorgan a las actuaciones en representación de terceras personas, sobre los restantes aspectos a los que puede referirse la colaboración social electrónica, comporta que la producción normativa se centre en la ordenación de aquéllas.

3.2 BLOQUES NORMATIVOS

El marco normativo básico de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria se compone, según nuestro criterio, de tres grupos de normas. Los dos primeros constituyen el núcleo básico de la regulación de la figura jurídica; el tercero posee un carácter complementario.

3.2.1 Primer bloque normativo

El primer bloque normativo está integrado por las disposiciones que, al contemplar la colaboración social voluntaria, particularmente cuando ésta se instrumenta a través de acuerdos con la Administración tributaria, confieren las habilitaciones normativas para su desarrollo reglamentario:

- A) *Para regular los supuestos, condiciones y procedimientos de la colaboración social voluntaria*
- Ley 50/1998, de 30 de diciembre (disp. final 2ª.1).
 - «Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias» (art. 12.1).

¹¹⁷ Algunas asociaciones como AEDAF y la Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España” (BERROCAL RANGEL 2015) han reclamado la elaboración de un “Estatuto del colaborador social”.

B) Para establecer otros aspectos de la aplicación de los tributos a los que pueda referirse la colaboración social voluntaria

- Normas estatales: RGGIAT (art. 80).
- Normas autonómicas:
 - **Canarias:** Ley 9/2006, de 11 de diciembre (art. 12.3).
- Normas forales:
 - **Álava:** «Decreto Foral 59/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio, que regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones, procedimientos y transmisión de datos tributarios, de la obligación de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, de la emisión de certificados tributarios y del principio de colaboración social en la aplicación de los tributos» (art. 18.2).
 - **Gipuzkoa:** «Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa» (art. 34.2).

C) Para incluir otras personas o entidades en el ámbito subjetivo de la colaboración social voluntaria mediante acuerdos con la Administración tributaria y de manera especial, cuando se refiera a la presentación electrónica de cualquier documento en representación de terceras personas

- Normas estatales:
 - RGGIAT (art. 79.1 letra f).
 - Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (art. 71.9).
 - Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (art. 67.4).
 - Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (art. 59.1).
- Normas forales:
 - **Álava:** Decreto Foral 59/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio (art. 17.1 letra d) y «Decreto Foral 124/1993, del Consejo de Diputados de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido» (art. 71.9).
 - **Bizkaia:** «Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia» (art. 33.1 letra e).
 - **Gipuzkoa:** Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril (art. 33.1 letra e).
 - **Navarra:** «Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido» (art. 62.9); «Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (art. 35.4 letra b); «Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones» (art. 35); y «Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades» (disposición adicional única.4).

D) Para señalar los requisitos y las condiciones para suscribir los acuerdos de colaboración social con la Administración tributaria

- Normas estatales: RGGIAT (art. 79.4).
- Normas forales:
 - **Álava:** Decreto Foral 59/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio (art. 17.4).
 - **Gipuzkoa:** Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril (art. 34.4).

E) Para señalar los supuestos, requisitos y condiciones en que la colaboración social voluntaria se realice mediante la utilización de las TIC

- Normas estatales: LGT/2003 (art. 92.4) y RGGIAT (art. 81.2.1ª).
- Normas autonómicas:
 - **Canarias:** Ley 9/2006, de 11 de diciembre (art. 12.1).
 - **Melilla:** «Ordenanza Fiscal General de la Ciudad Autónoma de Melilla» (art. 109.3) y «Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (Operaciones Interiores) en la Ciudad Autónoma de Melilla» (art. 35.2).
- Normas forales:
 - **Álava:** «Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava» (art. 89.2) y Decreto Foral 59/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio (art. 19.1).
 - **Bizkaia:** «Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia» (art. 91.2) y Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio (art. 35.2).
 - **Gipuzkoa:** Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo (art. 89.2).
 - **Navarra:** Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre (disp. adicional única.4) y Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo (art. 35.4 letra a).
- Normas locales (ejemplos):
 - **Barcelona:** «Ordenanza Fiscal General» (art. 63).
 - **Jaén:** «Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección» (art. 49.3).
 - **Pamplona:** «Ordenanza Fiscal de Gestión, Recaudación e Inspección» (arts. 6-8).
 - **Salamanca:** «Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección» (art. 87.3).
 - **Valladolid:** Ordenanza General de Gestión, Liquidación, Recaudación e Inspección (art. 13, art. 38.7 y art. 62.5).

F) Para señalar los supuestos, requisitos y condiciones que posibiliten las actuaciones en representación de terceras personas, mediante la utilización de las TIC, en el marco de la colaboración social a través de acuerdos con la Administración tributaria y, de manera especial, en la presentación electrónica de cualquier documento

- Normas estatales:
 - Ley 50/1998, de 30 de diciembre (disp. final 2ª.2).
 - LGT/2003 (art. 46.2 y 4), RGGIAT (art. 81.2.2ª).
 - Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (art. 71.9).
 - Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (art. 67.4).

- Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (art. 59.1).
- Normas autonómicas:
 - **Aragón:** «Orden HAP/1831/2018, de 7 de noviembre, por la que se dispone la publicación del Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos» (art. 123-1 y art. 133-1).
 - **Canarias:** Decreto 268/2011, de 4 de agosto (art. 57.9).
 - **Cantabria:** «Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado» (art. 20.1).
 - **Galicia:** «Decreto 61/2005, de 7 de abril, por el que se dictan las normas para la aplicación de las tasas y precios de la Comunidad Autónoma de Galicia» (art. 45.3).
 - **Melilla:** Ordenanza Fiscal General (art. 109.2 letras *f e i*).
- Normas forales:
 - **Álava:** Decreto Foral 124/1993, del Consejo de Diputados de 27 de abril (art. 71.9); Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero (art. 46.2 y 4); y Decreto Foral 59/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio (art. 19.1).
 - **Bizkaia:** Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo (art. 45.2 y 4) y Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio (art. 35.2).
 - **Gipuzkoa:** Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo (art. 46.2 y 4).
 - **Navarra:** Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo (art. 62.9); Decreto Foral 174/1999 (art. 35.4 letra *b*); Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre (art. 36.2 y 6; y disp. adicional 7^a); Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero (art. 35); y Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre (disp. adicional única.4).
- Normas locales (ejemplo):
 - **Pamplona:** «Ordenanza Fiscal de Gestión, Recaudación e Inspección del Ayuntamiento de Pamplona» (art. 7).

Problemática de las habilitaciones normativas

El análisis de las disposiciones citadas evidencia que las cláusulas habilitantes incumplen, de forma reiterada, dos de las directrices de técnica normativa publicadas en la Resolución de 28 de julio de 2005, tras su aprobación por el Consejo de Ministros:¹¹⁸

La primera de ellas, «42. Disposiciones Finales», además de incluir las habilitaciones normativas («autorizaciones y mandatos dirigidos a la producción de normas jurídicas») en la enumeración de contenidos de las disposiciones finales, señala que dichas habilitaciones acotarán su ámbito material, de plazos (si procede) y de los principios y criterios que cumplirá el futuro desarrollo.

¹¹⁸ Con la única excepción de la «Orden de 25 de agosto de 2014, por la que se establecen los supuestos y condiciones de la colaboración social en la aplicación de los tributos en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria». El título de la disp. final primera es «Habilitación» y el texto se inicia con la fórmula «Se habilita al Director General de Tributos a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para la ejecución del contenido de la presente Orden [...]».

La segunda, «43. Disposiciones tipo», ofrece un ejemplo de disposición final que bajo la rúbrica de «Habilitación para el desarrollo reglamentario» se inicia con la fórmula «Se habilita al Ministro [...]».

La ubicación de las cláusulas habilitantes en el articulado, en lugar de la parte final de la Parte Dispositiva de las normas

La mayoría de cláusulas habilitantes se incorporan en el articulado de las normas tributarias. Mencionaremos dos ejemplos: el art. 92.4 de la LGT/2003 y el art. 12.1 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, de la C.A. de Canarias. En cambio, los supuestos de inserción en la parte final corresponden a un número reducido de normas entre las que podemos citar: la «Disposición final segunda. La colaboración social en la gestión tributaria» de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre; y la «Disposición adicional séptima» de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, de la Comunidad Foral de Navarra.

La coexistencia de cláusulas habilitantes formuladas tanto en términos potestativos como imperativos

Las cláusulas de habilitación se dividen en dos clases, según la distinción formulada por SANTAMARÍA PASTOR (2020, p. 108): las que utilizan una fórmula potestativa y las que emplean una fórmula imperativa, cada una de ellas con su propia terminología, como muestran los siguientes ejemplos:

- «Podrá señalar» (art. 92.4 de la LT/2003); «podrá establecerse» (apdo. Primero.2 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo), y «podrá autorizar» (Ordenanza Fiscal de Gestión, Recaudación e Inspección del Ayuntamiento de Pamplona, art. 7).
- «Establecerá» (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, art. 71.9), «autorizará» (Ley 50/1998, de 30 de diciembre, disp. final 2ª.2) y «se regulará» (Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, art. 12.1).

La referencia genérica en algunas cláusulas habilitantes a la Administración Tributaria como destinataria de la habilitación

Si bien la mayoría de habilitaciones normativas concretan el órgano o la persona a quienes se confieren,¹¹⁹ existen supuestos de falta de concreción en los que se indica genéricamente la Administración tributaria: la LGT/2003 (art. 92.4), el RGGIAT (art. 81.2.º), la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (art. 89.2); la Ordenanza Fiscal General de la C.A. de Melilla (art. 109.3) y la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección, del Ayuntamiento de Jaén (art. 49.3).

Acotación del ámbito material y temporal

La acotación del ámbito material de las habilitaciones normativas debe expresarse en términos exactos. De la exactitud de las expresiones elegidas no solo depende el alcance del desarrollo reglamentario, sino también la necesidad de otorgar nuevas habilitaciones. La «Disposición final

¹¹⁹ El Gobierno de la nación, la persona titular del Ministerio, de la Consejería Autonómica, de la Diputación Foral competente en la materia, o de la Dirección General de la AEAT.

segunda. La colaboración social en la gestión tributaria», de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, resulta ilustrativa al respecto:

2. El Ministro de Economía y Hacienda autorizará, mediante Orden, los supuestos y condiciones en los que los contribuyentes y las entidades incluidas en la colaboración del apartado anterior, podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

Como puede advertirse, en la cláusula de habilitación para regular la presentación electrónica de documentos, se enumeran en último lugar aquellos otros «exigidos por la normativa tributaria». Al emplear esta locución, el legislador excluyó automáticamente todos los documentos que no son exigidos por las normas tributarias.¹²⁰ Como consecuencia de esta falta de previsión, en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, dictada en cumplimiento de la autorización concedida en la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, resultó necesario habilitar a la persona titular de la Dirección General de la AEAT para que, mediante Resolución, establezca los supuestos y condiciones en que podrá realizarse la presentación electrónica de «cualquier otra documentación de carácter tributario» en el marco de la colaboración social voluntaria mediante acuerdos con la Administración tributaria.

En cuanto a la acotación de plazos, ésta no forma parte del contenido habitual de las cláusulas habilitantes, a pesar de la conveniencia de no demorar la regulación de materias tan esenciales como los requisitos y condiciones para suscribir los acuerdos de colaboración social electrónica. Tomemos como ejemplo el art. 79.4 del RGGIAT:

4. La Administración tributaria establecerá los requisitos y condiciones para suscribir los acuerdos de colaboración social a que se refiere el artículo 92.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En el ámbito de competencias del Estado, se establecerán mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda.

Sin la fijación de un plazo para el desarrollo normativo, sigue sin aprobarse la orden ministerial prevista.

3.2.2 Segundo bloque normativo

El segundo bloque normativo está formado por las normas aprobadas en cumplimiento de las habilitaciones descritas, fundamentalmente las que tienen por objeto señalar los supuestos, requisitos y condiciones para realizar actuaciones en representación de terceras personas, mediante la utilización de las TIC, en el marco de la colaboración social a través de acuerdos con la Administración tributaria. El mayor número de ellas corresponde a la presentación de documentos y a la tramitación del pago de las deudas tributarias.

¹²⁰ Se trata de una locución recurrente en las disposiciones tributarias, entre otras:

- **Canarias:** el art. 57.9 del Decreto 268/2011, de 4 de agosto.
- **Cantabria:** el art. 20.1 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.
- **Navarra:** la disp. adicional única.4 del Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre.

No obstante, normas tributarias como el RGGIAT (art. 81.2.2ª) y el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio (art. 35.2) finalizan la enumeración de los documentos susceptibles de presentación electrónica con el enunciado «cualquier otro documento con trascendencia tributaria».

En este punto debemos subrayar la circunstancia de que no todas las Administraciones tributarias han optado por instrumentar la colaboración social electrónica a través de acuerdos. Efectivamente, Aragón, en el ámbito autonómico y Álava, en el foral han elegido otro instrumento jurídico y formal.

A) Normas estatales

La Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, norma fundamental que regula la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria, en la realización de actuaciones en representación de terceras personas y en la prestación de los servicios de información y asistencia que proporciona la AEAT.¹²¹

Las resoluciones aprobadas por la persona titular de la Dirección General de la AEAT,¹²² estableciendo los supuestos y condiciones en que la colaboración social a través de acuerdos con la Administración tributaria se extiende a la presentación electrónica de aquella documentación de carácter tributario distinta a las declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria:

- «Resolución de 23 de agosto de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula la presentación de determinados documentos electrónicos en el registro telemático general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».
- «Resolución de 19 de octubre de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación por vía telemática del recurso de reposición y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros».
- «Resolución de 29 de mayo de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la aplicación de los tributos, para la solicitud y obtención de certificados tributarios».
- «Resolución de 17 de julio de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación electrónica de las solicitudes de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias correspondientes a declaraciones tributarias cuya presentación electrónica sea obligatoria, así como de los documentos que, de acuerdo con la normativa vigente, han de acompañar a tales solicitudes y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía electrónica en nombre de terceros».

¹²¹ Dictada en cumplimiento de la autorización recogida en la disposición final segunda de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre. En uso de dicha autorización se había aprobado anteriormente la Orden de 21 de diciembre de 2000, cuyo apdo. Séptimo regulaba los convenios o acuerdos de colaboración con la AEAT para la presentación electrónica de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

¹²² De acuerdo con la habilitación contenida en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo y en la disposición final primera.2 del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, hasta que dicha norma fue derogada expresamente por el RGGIAT.

- «Resolución de 21 de diciembre de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación por vía telemática de las solicitudes de rectificación de autoliquidación y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros».
- «Resolución de 2 de agosto de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación telemática de la solicitud de alta de trabajadores fronterizos autorizados aprobada por la Resolución de 25 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula el supuesto especial de uso del circuito rojo en el tráfico de viajeros en la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales de La Línea de la Concepción para los trabajadores fronterizos».
- «Resolución de 21 de julio de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación telemática de la solicitud de inscripción de operadores en el Registro especial de operadores de embarcaciones neumáticas y semirrígidas de alta velocidad y de la solicitud de autorización de uso de embarcación neumática y semirrígida de alta velocidad y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros».

La «Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria» (disp. adicional 1ª), en la que se establecen otros aspectos a los que puede referirse la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria, distintos de los previstos en el art. 92.3 de la LGT/2003.¹²³

Las resoluciones de la Dirección General de la AEAT que tienen por único objeto la aprobación de documentos normalizados para acreditar la suficiencia de la representación, en el marco de la colaboración social voluntaria instrumentada mediante acuerdos, cuando se presenten electrónicamente documentos en representación de terceras personas.¹²⁴:

- «Resolución de 13 de marzo de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación de terceros en el Procedimiento de Suministro Electrónico de Registros de Facturación a través de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria».

¹²³ Conforme a la habilitación incluida en el art. 80 del RGGIAT.

¹²⁴ En virtud de la habilitación concedida en el apdo. 2 del art. 46 de la LGT/2003. La aprobación de los documentos normalizados también puede formar parte integrante:

- de las resoluciones que extienden la colaboración social electrónica a la presentación de otros documentos las declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria; y
- de las órdenes ministeriales que establecen otros aspectos a los que puede referirse la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria, distintos de los previstos en el art. 92.3 de la LGT/2003 (Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio).

- «Resolución de 5 de noviembre de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación en el procedimiento de presentación telemática del Documento Electrónico de Reembolso y de Comunicación del Pago, en el ámbito de la devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a no residentes en la Unión Europea».

B) Normas autonómicas

Andalucía:

«Orden de 10 de junio de 2005, por la que se regula el procedimiento general para el pago y presentación telemáticos de declaraciones y autoliquidaciones de tributos y otros ingresos gestionados por la Administración de la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos, así como el régimen de las actuaciones en representación de terceros realizadas por medios telemáticos».¹²⁵

«Orden de 22 de marzo de 2024, por la que se regula la presentación de autoliquidaciones, declaraciones y otros documentos vinculados a la gestión de ingresos en la Plataforma de Pago y Presentación, la realización de los ingresos de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, así como la prestación del servicio de colaboración de las entidades de crédito en la gestión recaudatoria».

Asturias: «Resolución de 20 de mayo de 2010, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la presentación y pago telemáticos de tributos y otros ingresos de derecho público no tributarios y se regula la colaboración social en la gestión tributaria».

Illes Balears: «Orden del Consejero de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 2009, por la que se regula el procedimiento de pago y presentación de documentación con trascendencia tributaria por vía telemática y se crea el Tablón de anuncios electrónico de la Agencia Tributaria de las Illes Balears».

Canarias:

«Orden de 4 de marzo de 2013, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática ante la Administración Tributaria Canaria de documentos con trascendencia tributaria».

«Orden de 25 de agosto de 2014, por la que se establecen los supuestos y condiciones de la colaboración social en la aplicación de los tributos en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria».

¹²⁵ Aunque esta norma ha sido expresamente derogada por la Orden de 22 de marzo de 2024, en virtud de lo dispuesto en la disposición derogatoria única, se mantendrá en vigor el Capítulo III, relativo al «Régimen de las actuaciones en representación de terceros realizados por medios telemáticos», hasta la entrada en vigor del nuevo régimen previsto en relación con la acreditación de la representación mediante la inscripción en el Registro Electrónico de Apoderamientos.

«Orden de 11 de octubre de 2018, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto General Indirecto Canario a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria».

Cantabria: «Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre, reguladora del uso de medios electrónicos, habilitación y la asistencia en la confección y presentación de declaraciones y autoliquidaciones de tributos y otros ingresos de Derecho público no tributarios gestionados por la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria y las obligaciones formales de los notarios en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

Castilla-La Mancha: «Orden 98/2021, de 23 de junio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de autoliquidaciones tributarias y la remisión de copias electrónicas de documentos notariales, así como determinadas obligaciones de suministro de información tributaria».

Castilla y León: «Orden HAC/612/2013, de 16 de julio, por la que se establecen los procedimientos de tramitación telemática de documentos de carácter tributario o recaudatorio gestionados por la Comunidad de Castilla y León y el procedimiento de presentación telemática de copias simples electrónicas».

Cataluña:

«Orden ECO/330/2011, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación de los tributos gestionados por la Agencia Tributaria de Cataluña».

«Orden VEH/106/2018, de 2 de julio, por la que se amplía la colaboración social para el pago por vía electrónica, mediante el cargo en cuenta de la persona obligada al pago, de las autoliquidaciones presentadas telemáticamente».

«Decreto 141/2017, de 19 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos».

Extremadura: «Orden de 2 de diciembre de 2010 por la que se regula el procedimiento general para la presentación y el pago telemático de declaraciones y autoliquidaciones de impuestos gestionados por la Administración de la Comunidad Autónoma de Extremadura».

Galicia:

«Orden de 10 de diciembre de 2019 por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Tributaria de Galicia».

«Orden de 9 de diciembre de 2020 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regula el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria».

«Orden de 21 de enero de 2021 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regulan el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria».

Madrid:

«Orden de 23 de febrero de 2023, de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se establece el procedimiento para la elaboración, presentación y pago electrónico de autoliquidaciones, se aprueba la diligencia acreditativa de la presentación y pago electrónico, se establecen los supuestos de obligatoriedad de presentación electrónica y se aprueban los modelos de autoliquidación correspondientes a los impuestos gestionados por la Comunidad de Madrid».

«Resolución de 13 de septiembre de 2011, de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego, por la que se publica el modelo de impreso “Documento individual de Adhesión al Convenio de Colaboración Social con la Consejería de Economía y Hacienda para la presentación de declaraciones tributarias en nombre de terceros».

Región de Murcia:

Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 9 de mayo de 2003, por la que se regula el procedimiento general para el pago y presentación telemática de declaraciones.

«Resolución de la Dirección de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, de 21 de diciembre de 2021, por la que se publica el convenio tipo de colaboración social a suscribir entre la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y determinadas asociaciones o colegios profesionales para la presentación y pago de autoliquidaciones, así como para la presentación telemática de otros documentos con trascendencia tributaria en representación de terceras personas».

La Rioja: «Orden HGS/3/2024, de 29 de enero, de cumplimentación, pago y presentación de autoliquidaciones y declaraciones de forma electrónica».

Comunidad Valenciana: «Orden de 21 de noviembre de 2003, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones y declaraciones-liquidaciones de los tributos cuya gestión compete a la Generalitat Valenciana».

C) Normas forales

Bizkaia: «Orden Foral 591/2020, de 10 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se designa a las universidades públicas y privadas y a otras entidades sin ánimo de lucro como sujetos de la colaboración social en materia tributaria». ¹²⁶

¹²⁶ En uso de la habilitación conferida en el art. 33.1 letra e del Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio, de la Diputación Foral de Bizkaia, se designan otras personas y entidades como sujetos de la colaboración social voluntaria.

Gipuzkoa:

«Orden Foral 213/2009, de 12 de marzo, por la que se aprueban el modelo de convenio de colaboración a suscribir entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y las entidades colaboradoras en materia de presentación telemática de declaraciones y comunicaciones tributarias, y el procedimiento de inscripción de representaciones».

«Orden Foral 650/2019, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los términos de la colaboración social en el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación mediante un sistema contable en soporte informático a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa».

«Orden Foral 523/2020, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los términos de la colaboración social en el envío de los ficheros TicketBAI generados con motivo del cumplimiento de la obligación TicketBAI».

Navarra:

«Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de determinadas declaraciones correspondientes a los Impuestos Especiales, y se fija el procedimiento y las condiciones para la suscripción de Convenios o Acuerdos para la colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones y comunicaciones».

«Orden Foral 130/2009, de 29 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Acuerdo de colaboración externa para realizar en representación de terceras personas la presentación por vía telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios y la tramitación telemática del pago de deudas tributarias».

«Orden Foral 141/2017, de 23 de noviembre, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el Acuerdo de colaboración externa, con entidades suministradores de software para realizar en representación de terceras personas el suministro electrónico de los registros de facturación que permita la llevanza de los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de los servicios telemáticos de la Hacienda Tributaria de Navarra».

«Orden Foral 49/2019, de 12 de noviembre, de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Acuerdo de colaboración externa con entidades suministradoras de software para realizar en representación de terceras personas el suministro electrónico de los Libros contables de los productos objeto de los Impuestos Especiales a través de los servicios electrónicos de la Hacienda Foral de Navarra».

3.2.3 Tercer bloque normativo

El tercer bloque normativo está formado por las disposiciones que regulan la actividad convencional de las Administraciones Públicas determinando, entre otras cuestiones, las reglas para la

tramitación, formalización, registro y publicidad de los convenios administrativos. Como profundizaremos en el capítulo 8, cada Administración tributaria establece si los instrumentos que plasman los acuerdos de colaboración social electrónica se rigen por la regulación general prevista en los arts. 47 a 53 de la LRJSP, y en los preceptos equivalentes de la legislación autonómica o foral, o por la regulación especial contenida en las normas tributarias.¹²⁷

3.2.4 Análisis del contenido

El contenido de los tres bloques normativos se analiza conjuntamente en los capítulos siguientes, en base a la secuencia lógica de los cuatro elementos (objetivo, subjetivo, relacional e instrumental) constitutivos de la figura jurídica de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración Tributaria.

¹²⁷ Por aplicación del art. 4 en relación con el art. 6 de la «Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014» (en adelante, LCSP).

Capítulo 4. ÁMBITO OBJETIVO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

4.1 LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

La delimitación del ámbito objetivo de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria debe efectuarse a partir del contenido del concepto de aplicación de los tributos. La razón es metodológica: según lo dispuesto en el art. 92 de la LGT/2003, a todos sus aspectos en general (apdo. 1) y a algunos en particular (apdo. 3) podrá referirse la colaboración social voluntaria, con independencia del instrumento jurídico elegido para hacerla efectiva y de su realización mediante la utilización de las TIC.

Esta referencia a la aplicación de los tributos también se encuentra en otros textos normativos. En algunos se limita a la simple mención como, por ejemplo, en las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos (art. 89.1 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, de Álava; art. 91.1 de la Norma Foral 2/2005, del 10 de marzo, de Bizkaia; y art. 89.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, de Gipuzkoa) y en la «Ordenanza General de Gestión, Liquidación, Recaudación e Inspección» del Ayuntamiento de Valladolid (art. 62.5).¹²⁸ En cambio, en otros textos se amplía con la enumeración de los aspectos más significativos como, por ejemplo, en la Orden de 25 de agosto de 2014, de la C.A. de Canarias (art. 1) y en la «Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección» del Ayuntamiento de Jaén (art. 49 apartados 1 y 2).¹²⁹

4.1.1 Contenido del concepto de aplicación de los tributos

Se trata de un concepto novedoso, como se reconoce implícitamente en la Exposición de Motivos de la LGT/2003 al destacar que la aplicación de los tributos constituye «uno de los ámbitos donde se concentra una parte importante de las novedades que presenta la nueva Ley, tanto en su estructura como en su contenido».¹³⁰ Y como se subraya explícitamente en la Exposición de Motivos del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación: «La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha introducido el concepto de “aplicación de los tributos” en la regulación del sistema tributario, [...]».

Para designar la nueva noción, se adoptó un término utilizado por la LGT/1963 tanto en su redacción inicial como en sus modificaciones posteriores.¹³¹ Para justificar la denominación elegida, se aludió

¹²⁸ *Boletín Oficial de la Provincia de Valladolid*, núm. 245 (21 de diciembre de 2018).

¹²⁹ *Boletín Oficial de la Provincia de Jaén*, núm. 227 (27 de noviembre de 2019).

¹³⁰ De forma más categórica se afirma en el Preámbulo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: «El Título III acuña el concepto de aplicación de los tributos, entendiendo por tal el conjunto de actividades de la Administración tributaria dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación de los tributos, [...]».

¹³¹ Recuérdense al respecto:

- La Exposición de Motivos (Propósitos de la Ley General Tributaria): «el establecimiento de unos procedimientos simplificados y eficaces en la *aplicación de los tributos*». [La cursiva es nuestra].

a los problemas que planteaba la distinción entre el concepto amplio y el concepto estricto de gestión tributaria, expresión que rubricaba el Título III de la LGT/1963.¹³²

La doctrina científica ha destacado unánimemente el nuevo concepto, aunque con distintas valoraciones. En su seno, predominan las posiciones favorables a su recepción en la dogmática tributaria, aduciendo dos argumentos principales: primero, evitar los diferentes criterios de interpretación del término gestión tributaria, presente en la LGT/1963; y, segundo, reconocer la importancia de la intervención de los particulares para conseguir la efectividad del sistema tributario.¹³³ Pero esta aceptación del concepto de aplicación de los tributos, no está exenta de puntualizaciones, suscitadas por la amplitud de la formulación legal, especialmente respecto a las actuaciones de los obligados tributarios.¹³⁴

También se han emitido opiniones desfavorables, consecuencia de tres apreciaciones críticas: en primer lugar, la pésima terminología y la falta de rigor jurídico de la nueva LGT/ 2003; en segundo lugar, los motivos exclusivamente funcionales para crear el concepto y, finalmente, la indecisión del legislador sobre su naturaleza jurídica.¹³⁵

4.1.2 Conjunto de aspectos de la aplicación de los tributos a los que puede referirse la colaboración social voluntaria

El contenido de la aplicación de los tributos se determina en el art. 83 de la LGT/2003 mediante una delimitación positiva y otra negativa. Por una parte, en el apdo. 1, se engloban tanto actividades administrativas (de información y asistencia a los obligados tributarios; de gestión, inspección y

- El art. 113.1: «Los datos informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva *aplicación de los tributos*». [La cursiva es nuestra].
- El art. 140.1: «Corresponde a la Inspección de Tributos: [. . .] d) Realizar, por propia iniciativa o solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deben llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la *aplicación de los tributos*». [La cursiva es nuestra].

¹³² En palabras de la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001, p. 111): «aunque desde el punto de vista técnico jurídico pudiera ser adecuado seguir utilizando tal expresión [gestión tributaria], la Comisión considera que resulta más adecuada la de "aplicación de los tributos", presente en el art. 140.1.d) de la LGT y que evita distinguir entre los dos sentidos, amplio y estricto del término "gestión"».

Idéntica justificación se ofrece en el Preámbulo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: «El Título III acuña el concepto de aplicación de los tributos [. . .] superando de esta manera el equívoco concepto de gestión tributaria en sentido amplio que se recogía en la Norma Foral de 1986».

¹³³ Véanse por todos: HUESCA BOADILLA (2004, p. 572); CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO (2004, p. 187); y MENÉNDEZ MORENO (2009, p. 283).

¹³⁴ Entre otros, MARTÍN QUERALT (2004, p. 308), quien califica la redacción del art. 83.1 de «tan abarcadora e inespecífica que, en realidad no delimita nada al quedar incluida en ella la extraordinaria variedad de actuaciones que pueden desplegar (cualquiera de) los obligados tributarios, en el cumplimiento de (cualquiera de) sus obligaciones y deberes tributarios y en el ejercicio de (cualquiera de sus derechos; [...])».

¹³⁵ CARBAJO VASCO (2005) ha censurado la delimitación objetiva de la aplicación de los tributos porque excluye determinados procedimientos tributarios e incluye actividades administrativas, como la información y asistencia a los obligados tributarios, que no requieren ningún tipo de procedimiento. El citado autor considera la inclusión «contraria a la propia Constitución Española, donde cualquier "actividad administrativa", por muy genéricamente que se defina, está sometida a la Ley y [. . .] requiere algún tipo de procedimiento, [...]».

recaudación; y en el marco de la asistencia mutua) como actuaciones de los obligados tributarios (en el ejercicio de sus derechos; en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y también en el marco de la asistencia mutua). Por otra, en el apdo. 2 se excluye la resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

4.1.2.1 Actividades administrativas de información y asistencia tributarias

Las actividades de información y de asistencia carecen tanto de definición como de distinción en el la LGT/2003 (ROVIRA FERRER 2011a). Ambas categorías se enumeran de forma conjunta y meramente enunciativa en el art. 85:¹³⁶

1. La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.
2. La actividad a la que se refiere el apartado anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:
 - a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.
 - b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.
 - c) Contestaciones a consultas escritas.
 - d) Actuaciones previas de valoración.
 - e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

El RGGIAT ha subsanado parcialmente dichas carencias al diferenciar en su articulado las actuaciones de información (arts. 63 a 75) de las actuaciones de asistencia (arts. 77 y 78); y al definir un concepto general de asistencia tributaria, si bien con términos ambivalentes y tan poco precisos que son igualmente predicables de la noción de información (DELGADO GARCÍA 2010, p. 421): «conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones» (art. 77).

Como ha señalado DELGADO GARCÍA (2010, p. 423), ambas actividades se diferencian a nivel conceptual: las actuaciones de información son «aquellas que pretenden orientar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones contenidos fundamentalmente en la normativa tributaria, así como de la interpretación que de dicha normativa realiza la propia Administración»; en cambio, las actuaciones de asistencia son «aquellas que coadyuvan a los obligados tributarios en el cumplimiento básicamente de sus obligaciones tributarias formales o en el ejercicio de sus derechos».

¹³⁶ Las actuaciones de asistencia tributaria también se relacionan sin carácter exhaustivo en el art. 77.1 del RGGIAT: «Entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en [...]»

A continuación, relacionamos las actuaciones de información y asistencia que se mencionan expresamente en la LGT/2003 y en el RGGIAT.¹³⁷

- Actuaciones de información tributaria:
 - Publicaciones (art. 86 de la LGT/2003 y art. 63 del RGGIAT),
 - Comunicaciones y actuaciones de información (art. 87 de la LGT/2003 y arts. 63 y 64 del RGGIAT).
 - Contestación a las consultas tributarias escritas (art. 88 de la LGT/2003 y arts. 65 a 68 del RGGIAT).
 - Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (art. 90 de la LGT/2003 y art. 69 del RGGIAT).
 - Acuerdos previos de valoración (art. 91 de la LGT/2003).
 - Emisión de certificados tributarios (arts. 70 a 75 del RGGIAT).
- Actuaciones de asistencia tributaria:
 - Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias (art. 85 de la LGT/2003 y art. 77 del RGGIAT).
 - Facilitación de programas informáticos de ayuda y asistencia a los obligados tributarios para facilitarles el cumplimiento de las obligaciones fiscales (art. 78 del RGGIAT).

4.1.2.2 Actividades administrativas de gestión, inspección y recaudación

Para conceptualizar la gestión y la inspección, la LGT/2003 recurre a la técnica de definición por enumeración. En los arts. 117 y 141 se detallan las funciones administrativas en las que consisten, pero no se expresan los respectivos conceptos.

En cuanto a la gestión tributaria, la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001, p. 141) presentó una propuesta de concepto abierto, concretada en una definición con finalidad meramente didáctica: «aquella función administrativa dirigida a la aplicación de los tributos, integrada, entre otras, por la recepción y tramitación de auto-liquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos con trascendencia tributaria, la iniciación y desarrollo de las actuaciones referidas a obligaciones formales de carácter general, la realización de las devoluciones previstas en las normas legales, el reconocimiento de la procedencia de los beneficios de carácter rogado, la comprobación de valores y la realización de actuaciones de verificación y comprobación limitada».

Posteriormente, el CONSEJO DE ESTADO advirtió sobre las deficiencias detectadas en la redacción del precepto: la primera, cierto desenfoque, «porque la ley no tiene por qué definir en qué «consiste» la gestión tributaria»; la segunda, un exceso reglamentista, «porque la ley no debe descender a tanto detalle sin remitirnos al reglamento»; y, finalmente, la falta de sistemática, porque «la relación de funciones parece poco ordenada». Las funciones administrativas, enunciadas en el art. 117 de

¹³⁷ Para un estudio sistemático de las actuaciones de información y asistencia tributarias, véase ROVIRA FERRER (2011a).

la LGT/2003, pueden distribuirse en tres categorías, siguiendo la clasificación elaborada por MENÉNDEZ MORENO (2010, pp. 30-31):

Una primera categoría que comprende las *funciones de tramitación en sentido amplio*: la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria (art. 117.1 letra *a*); la emisión de certificados tributarios (art. 117.1 letra *j*); la expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica (art. 117.1 letra *k*); la elaboración y mantenimiento de los censos tributarios (art. 117.1 letra *l*); la información y asistencia tributaria (art. 117.1 letra *m*); y la realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación (art. 117.1 *n*).

Una segunda categoría que engloba las *funciones de comprobación en sentido amplio*: la comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria (art. 117.1 letra *b*); el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento (art. 117.1 letra *c*); el control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria (art. 117.1 letra *d*); la realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales (art. 117.1 letra *e*); la realización de actuaciones de verificación de datos (art. 117.1 letra *f*); las actuaciones de comprobación de valores (art. 117.1 letra *g*); y la realización de actuaciones de comprobación limitada (art. 117.1 letra *h*).

Y una tercera categoría que corresponde a las *funciones de liquidación*: la práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas (art. 117.1 letra *i*).

Por lo que respecta a la inspección, también la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001, p. 146) propuso una noción general: «la función administrativa dirigida a comprobar e investigar los hechos, actos, situaciones, actividades económicas y demás circunstancias relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en general, con la aplicación de los tributos». Como en el caso de la gestión tributaria, el CONSEJO DE ESTADO (2003), al comentar el art. 141, reiteró que la relación de funciones administrativas presentaba el «detalle propio de un reglamento», cuando debería mencionar únicamente «aquellas que siendo esenciales [...] imponen una acción de la Administración tributaria que los obligados tributarios deben soportar», prescindiendo de los cometidos propios de la inspección como funciones administrativas —por ejemplo, el asesoramiento a otros órganos de la Administración— los cuales correspondería incluir en la oportuna remisión reglamentaria.

Las funciones administrativas en el art. 141 pueden clasificarse en cinco tipos, a partir de la distinción entre comprobación e investigación que establece el art. 145 de la LGT/2003 para delimitar el objeto del procedimiento de inspección:

El primero incluye las *funciones de comprobación*: la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios (art. 141 letra *b*); la comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias (art. 141 letra *d*); la

comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales (art. 141 letra e); y la realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los arts. 136 a 140 de la LGT/2003 (art. 141 letra h).

El segundo consiste en las *funciones de investigación*: la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración (art. 141 letra a).

El tercero engloba las *funciones de liquidación*: la práctica de liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación (art. 141 letra g).

El cuarto concentra las *funciones de información y asesoramiento*: la información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas (art. 141.f); y el asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública (art. 141.i).

Y el quinto y último reúne *otras funciones*: la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los arts. 93 y 94 de la LGT/2003 (art. 141 letra c); la realización de intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente establecidas por su normativa específica (art. 141 letra j); y las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes (art. 141 letra k).

Para conceptualizar la recaudación tributaria, la LGT/2003 prescribe que «consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias» (artículo 160).¹³⁸ No obstante, en su ulterior desarrollo reglamentario, el RGR recuerda en la Exposición de Motivos que «la gestión recaudatoria no se circunscribe al cobro de las deudas y sanciones tributarias, sino también al de los demás recursos de naturaleza pública»; y, en consecuencia, la define en su artículo 2 como «la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago».

4.1.2.3 Actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos

La LGT/2003 y sus reglamentos de desarrollo establecen los derechos de los obligados en diversos preceptos. Principalmente en el texto legal, donde el artículo 34 relaciona de manera enunciativa y no limitativa la mayor parte de los derechos genéricos; y en el artículo 99, donde se exponen con carácter taxativo los derechos específicos en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios. A estos derechos deben añadirse aquellos que la LPACAP confiere a las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas (art. 13); y a los interesados en el procedimiento administrativo (art. 53), en virtud de la aplicación supletoria prevista en el artículo 97 letra b de la propia

¹³⁸ El legislador soslayó la definición sugerida por la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001, p. 157): «aquella función administrativa conducente a la realización de los créditos y derechos que constituyen el haber del Estado y demás Entes Públicos y, en especial, de los tributos».

LGT/2003. De este conjunto de derechos destacamos aquellos cuyo ejercicio puede facilitar la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria:

- Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (art. 34.1 letra *a* de la LGT/2003).
- Derecho al acceso a la información pública, archivos y registros, de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y el resto del Ordenamiento Jurídico (art. 13 letra *d* de la LPACAP).
- Derecho a actuar por medio de representante (art. 46.1 de la LGT/2003 y art. 5.1 de la LPACAP).
- Derecho a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas (art. 14.1 de la LPACAP).
- Derecho a ser asistidos en el uso de medios electrónicos en sus relaciones con las Administraciones Públicas (art. 13 letra *b* de la LPACAP).
- Derecho a la obtención y utilización de los medios de identificación y firma electrónica contemplados en la ley (art. 13 letra *g* de la LPACAP).
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte (art. 34.1 letra *e* de la LGT/2003) o tengan la condición de interesados (art. 53.1 letra *a* de la LPACAP).
- Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (art. 34.1 letra *k* de la LGT/2003).
- h) Derecho a cumplir las obligaciones de pago a través de los medios electrónicos previstos en la ley (art. 53.1 letra *h* de la LPACAP).

4.1.2.4 Actuaciones de los obligados en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias

De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse dos tipos de obligaciones para los obligados tributarios, deudores o no del tributo (artículo 17.2 de la LGT/2003). En función del carácter pecuniario de las mismas, se dividen en obligaciones materiales y obligaciones formales (artículos 19 y 29.1 de la LGT/2003).¹³⁹

Las Obligaciones materiales se clasifican en: obligación principal del pago de la cuota tributaria (artículo 19 de la LGT 2003); obligación de realizar pagos a cuenta: pagos fraccionados, retenciones o ingresos a cuenta (artículo 23.1 de la LGT 2003); obligaciones entre particulares resultantes del tributo: entre otras, las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente (artículo 24.1 de la LGT/2003); y obligaciones accesorias

¹³⁹ La LGT/2003 define las obligaciones tributarias formales en el artículo 29.1: «las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de las actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros». La COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001, p. 79) optó por no pronunciarse sobre el debate nominalista entre obligaciones formales y deberes tributarios, pero recomendó que las personas obligadas a suministrar a la Administración información con trascendencia tributaria se incluyeran en un concepto genérico y residual de obligados tributarios.

cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria: obligación de satisfacer el interés de demora (artículo 26 de la LGT/2003), recargos por declaración extemporánea (artículo 27 de la LGT/2003), recargos del período ejecutivo (artículo 28 de la LGT/2003) y aquellas otras que imponga la ley (artículo 25.1 de la LGT/2003).

Las Obligaciones formales se relacionan en el art. 29.2 de la LGT/2003. Dada su importancia y diversidad, el RGGIAT les dedica el Título II (un total de 74 artículos, en el texto vigente a 14 de marzo de 2024),¹⁴⁰ que se estructura en cuatro capítulos: Obligaciones censales, Obligaciones relativas al domicilio fiscal, Obligaciones relativas al número de identificación fiscal, Obligaciones relativas a los libros registros fiscales y Obligaciones de información.

4.1.2.5 Actividades administrativas y actuaciones de los obligados en el marco de la asistencia mutua

La Disposición Final Primera del «Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria financiera para la corrección del déficit público» supuso la transposición al ordenamiento español de la «Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas». Como se afirma en el Considerando (1) de la norma comunitaria, la normativa la asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea para el cobro de sus créditos recíprocos y de los créditos de la Unión relativos a determinados impuestos «contribuye al buen funcionamiento del mercado interior y garantiza la neutralidad fiscal».

En la nueva redacción dada al artículo 1.2 de la LGT/2003, se define la asistencia mutua como «el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.»

4.1.3 Aspectos significativos de la aplicación de los tributos a los que puede referirse la colaboración social voluntaria, enumerados expresamente en las normas tributarias

En las normas tributarias que enumeran los aspectos más significativos de la aplicación de los tributos, a efectos de la colaboración social voluntaria, la enumeración se conforma de manera enunciativa y en ningún caso taxativa. Esta afirmación se basa en dos constataciones: primera, la

¹⁴⁰ Con una triple finalidad expresada en la Exposición de Motivos (II): 1) ordenar y sistematizar una pluralidad de normas reglamentarias vigentes sobre esta materia, 2) generalizar las normas que sobre determinadas obligaciones se incluían en la regulación de algunos tributos y que deben tener un alcance general; y 3) incluir la regulación de aquellas obligaciones formales que carecían de regulación reglamentaria en la anterior normativa o que carecen de regulación reglamentaria por ser nuevas, y cuya aplicación se sustenta en la norma legal que establece la obligación.

utilización de la fórmula «podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos»;¹⁴¹ y segunda, las habilitaciones normativas conferidas para que puedan establecerse otros aspectos distintos a los relacionados.

El art. 92.3 de la LGT/2003 constituye el modelo que, en cuanto a contenido, estructura y extensión,¹⁴² siguen o adaptan la mayoría de disposiciones estatales, autonómicas forales y locales.¹⁴³

3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

¹⁴¹ Reproducción de la fórmula empleada en el artículo 96.1 de la LGT/1963. Sobre su índole se pronunció el Tribunal Supremo en la sentencia de 4 de abril de 2002 (ECLI:ES:TS:2002:2429), FJ 2º: «la enumeración de aspectos de colaboración social que contiene el párrafo segundo del Art. 96.1 de la Ley General Tributaria es meramente indicativa, y no exhaustiva, como lo demuestran las locuciones que emplea en el sentido de que Dicha colaboración podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos [...]».

Incluso cuando la enumeración es aparentemente limitativa, como en el art. 64.3 «Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario», en realidad tiene carácter enunciativo: al relacionar las funciones atribuidas a la Dirección General del Catastro que podrán asumir las entidades colaboradoras en virtud de la suscripción de convenios de colaboración, el último de los elementos relacionados es: «Cualesquiera otras [funciones] que se acuerden».

¹⁴² Algunas normas contienen listas breves como, por ejemplo: el art. 122-10.2 de la Ley 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña (gestión de los tributos, información y asistencia a los obligados tributarios; y correcto funcionamiento del sistema tributario) y el art. 6 de la Ordenanza Fiscal de Gestión, Recaudación e Inspección del Ayuntamiento de Pamplona (campañas de información y difusión, asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación; y simplificación de las obligaciones y deberes tributarios). Otras normas indican únicamente el aspecto de la presentación de documentos como, por ejemplo: el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio de les Illes Balears (art. 75.2). Y la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, de Navarra (art. 90) mantiene el modelo del art. 96 de la LGT/1963.

¹⁴³ Véanse estos ejemplos correspondientes a cada ámbito normativo:

A) *Estatal*: Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del IVA (art. 71.9); Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, Reglamento del IRPF (art. 67.2); y Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, Reglamento del IS (art. 59.2).

B) *Autonómico*:

- **Canarias**: Decreto 268/2011, de 4 de agosto, Reglamento de gestión del Impuesto General Indirecto Canario (art. 57.9).
- **Melilla**: Ordenanza Fiscal General (art. 109.2) y Ordenanza del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (art. 32.2).

C) *Foral*:

- **Álava**: Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, Reglamento del IVA (art. 71.9).
- **Bizkaia**: Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio, Reglamento de Gestión (art. 34).
- **Gipuzkoa**: Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril (art. 34.1).
- **Navarra**: Ley Foral 13/2000, General Tributaria (art. 90.1); Decreto Foral 86/1993, Reglamento del IVA (art. 62.9); Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, Reglamento del IRPF (art. 60.1); Decreto Foral 16/2004, Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (art. 35); y Decreto Foral 114/2017, Reglamento del Impuesto de Sociedades (Disp. adicional única).

D) *Local*:

- **Ayuntamiento de Barcelona**: Ordenanza Fiscal General (art. 63.2).
- **Ayuntamiento de Jaén**: Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección (art. 49.2).
- **Ayuntamiento de Salamanca**: Ordenanza Fiscal General (art. 87.2).

- a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley.
- b) Campañas de información y difusión.
- c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.
- e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.
- f) Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.
- g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.
- h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.

La habilitación para ampliar los aspectos susceptibles de colaboración social voluntaria se confiere expresamente, en el art. 80 del RGGIAT, a la persona titular del ministerio de Economía y Hacienda.¹⁴⁴ En esta materia debemos recordar que, además del precepto habilitante citado, la extensión del ámbito objetivo también puede efectuarse en otros reglamentos generales dictados en desarrollo de la LGT/2003, en los reglamentos propios de cada tributo y en otros reglamentos sectoriales. El primer supuesto se verifica en los arts. 38.5 (pago mediante domiciliación bancaria) y 100.5 (participación en los procedimientos de enajenación de bienes) del RGR.¹⁴⁵ El segundo, se encuentra en el art. 71.9 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, RIVA (información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los contribuyentes).¹⁴⁶ Y el tercero, se halla en el art. 64.3 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, Reglamento del Catastro Inmobiliario.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Del mismo modo a la persona titular de la consejería autonómica o diputación foral: en el art. 12.3 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, de Canarias; en el art. 18.2 del Decreto Foral 59/2009, de 21 de julio, de Álava; y en art. 34.2 del Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, de Gipuzkoa.

¹⁴⁵ También en el art. 132.7 del «Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra».

¹⁴⁶ Recuérdese que, a diferencia del art. 92.3 de la LGT/2003, en el art. 96.1 de la LGT/1963 no se enumeraba la información del estado de tramitación de las devoluciones como uno de los aspectos a los que podía referirse la colaboración social en la gestión tributaria. Mediante el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, se modificó el art. 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, con la inclusión de un nuevo apartado que regulaba la colaboración social en la gestión del impuesto, en el que sí figuraba dicho aspecto.

¹⁴⁷ Se especifican las siguientes funciones:

- a) Tramitación de expedientes relativos a cambios en la titularidad catastral de los inmuebles, excepto aquellos que deban ser objeto de comunicación.
- b) Colaboración en el tratamiento de la información suministrada por los notarios y registradores de la propiedad.

Clasificación

Los aspectos de la aplicación de los tributos a los que puede referirse la colaboración social voluntaria pueden ordenarse en dos categorías principales, según la naturaleza de las actividades de colaboración social:

- 1) *Aspectos consistentes en proporcionar apoyo técnico y funcional a la Administración tributaria*
 - Realización de estudios e informes (art. 92.3 letra *a* de la LGT/2003).
 - Participación en los procedimientos de enajenación de bienes que se realicen en el procedimiento de apremio (art. 100.5 del RGR, art. 132.7 del Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, de Navarra; y art. 238.5 de la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección del Ayuntamiento de Salamanca).

- 2) *Aspectos consistentes en facilitar a la ciudadanía y a las empresas el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*
 - De alcance general:
 - Campañas de información y difusión (art. 92.3 letra *b* de la LGT/2003).
 - Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 92.3 letra *c* de la LGT/2003).¹⁴⁸
 - Educación tributaria (art. 90.1 letra *b* de la Ley 13/2000, de 14 de diciembre, de Navarra; art. 49.2 letra *b* de la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección del Ayuntamiento de Jaén; y art. 63.2 letra *b* de la Ordenanza Fiscal General del Ayuntamiento de Barcelona).
 - De alcance individual:
 - Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones (art. 92.3 letra *d* de la LGT/2003).

c) Tramitación de declaraciones relativas a modificaciones en la descripción catastral de los inmuebles.

d) Tramitación de expedientes de subsanación de discrepancias.

e) Actuaciones de inspección catastral, exceptuadas las funciones recogidas en los párrafos e), f), y g) del artículo 47. No obstante, la delegación de funciones inspectoras sólo alcanzará a las actuaciones de investigación.

f) Colaboración en el proceso de notificación y atención al público derivados de los procedimientos de valoración colectiva o de otros procedimientos catastrales.

g) Recepción de documentación y asistencia e información a los ciudadanos en materia de gestión y de difusión de la información catastral.

h) Elaboración y mantenimiento de cartografía, ortofotografías y otros soportes gráficos.

i) Elaboración de ponencias de valores.

j) Procedimientos simplificados de valoración colectiva.

k) Colaboración en el desarrollo de las funciones del observatorio catastral del mercado inmobiliario.

l) Cualesquiera otras que se acuerden.

¹⁴⁸ Este aspecto se recoge con relación a las tasas en el «Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales» (art. 27.2); en la «Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, Reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa» (art. 27.2); y en «Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra».

- Realización de actuaciones en representación de terceras personas (art. 92.3 letras e, f, g y h de la LGT/2003).
 - Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria (art. 92.3 letra e de la LGT/2003).
 - Subsanción de defectos (art. 92.3 letra f de la LGT/2003).
 - Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos (art. 92.3 letra g de la LGT/2003).
 - Solicitud y obtención de certificados tributarios (art. 92.3 letras h de la LGT/2003).
 - Pago de la deuda tributaria mediante domiciliación bancaria (art. 38.5 del RGR).
 - Recepción material de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria (art. 12.3 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, de Canarias).
 - Recaudación de deudas y sanciones tributarias (art. 12.3 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, de Canarias).

4.1.4 Aspectos significativos de la aplicación de los tributos a los que puede referirse la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria

Como señalamos en el capítulo anterior, las Administraciones tributarias, en cumplimiento de las habilitaciones normativas conferidas, han aprobado normas de diferente rango para señalar los supuestos, los requisitos y las condiciones en que la colaboración social voluntaria, instrumentada a través de acuerdos, se realizará mediante la utilización de las TIC. A continuación, examinamos los aspectos significativos de la aplicación de los tributos, objeto de regulación en las referidas normas, distinguiendo dos grupos: el primero, integrado por la información y asistencia a los obligados tributarios; y, el segundo, constituido por aquellos aspectos que conciernen a la representación de terceras personas.

4.1.4.1 Información y asistencia a los obligados tributarios

Únicamente la normativa estatal posibilita que la colaboración social electrónica se extienda a los servicios de información y asistencia que presta la AEAT, a través de acuerdos con las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración local. La extensión se recoge en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Primero.5), en virtud de la modificación introducida por la Orden HFP/534/2022, de 6 de junio, en cuyo Preámbulo se recuerda que las «campañas de información y difusión» y la «asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación» son dos de los aspectos a los que puede referirse la colaboración social, enumerados en el art. 92.3 de la LGT/2003. En este sentido, recordemos que, con anterioridad a la posibilitación reglamentaria, la AEAT ya había suscrito acuerdos con otras Administraciones públicas para la prestación de tales servicios.¹⁴⁹

¹⁴⁹ La relación actualizada de las Administraciones Públicas que han firmado dichos acuerdos está disponible en la sede-e de la AEAT (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-social-asistencia-realizacion-declaraciones/relacion-entidades-acuerdo.html>) [Consulta: 27 de junio de 2023].

Citaremos dos ejemplos, el primero antiguo y el segundo reciente: el convenio suscrito con la Comunidad Autónoma de Valencia en fecha 29 de abril de 1997 (publicado mediante Resolución de 19 de junio de 1997, de la Subsecretaría del Secretariado del Gobierno y Relaciones con las Cortes de la Conselleria de Presidencia de la Generalitat Valenciana (https://dogv.gva.es/datos/1997/07/02/pdf/1997_8728.pdf) [Consulta: 27 de junio de 2023]); y el acuerdo firmado con el Ayuntamiento de Madrid en fecha 11 de marzo de 2022 (publicado en el Portal del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: <https://agenciatributaria.madrid.es/FWProjects/contribuyente/contenidos/01Conocenos/03PlanesConvenios/04AcuerdosConvenios/AEAT/Ayto/AcuerdoAsistencialRPF.PDF>) [Consulta: 27 de junio de 2023]).

La utilización de las TIC en la asistencia en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos consiste en la transcripción electrónica de los datos aportados por la persona solicitante, en la realización de los cálculos correspondientes (art. 77.2 del RGGIAT); y en la incorporación de los datos fiscales a los que haya concedido acceso la AEAT.¹⁵⁰

4.1.4.2 Representación de terceras personas

La representación de terceras personas constituye el núcleo de las actuaciones de colaboración social electrónica mediante acuerdos con las Administración tributaria. Éstas se refieren a los siguientes aspectos de la aplicación de los tributos: la presentación de documentos de carácter tributario, la tramitación del pago de las deudas tributarias, la consulta del estado de tramitación de los procedimientos tributarios y la obtención de certificados tributarios.

Presentación electrónica de documentos de carácter tributario

La presentación electrónica de documentos de carácter tributario en representación de terceras personas se ha erigido en el aspecto predominante. Como comprobaremos a continuación, este predominio se refleja en las normas aprobadas en cada uno de los ámbitos estatal, autonómico, foral y local.

Con el término «documentos de carácter tributario» designamos el conjunto formado por dos clases de documentos: por una parte, las declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones tributarias y otros documentos exigidos por la normativa tributaria; y, por otra, los documentos de carácter tributario distintos de los citados anteriormente.

A) *Presentación electrónica de declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones y otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas*

La presentación electrónica de la primera clase de documentos de carácter tributario se regula en las siguientes normas:

¹⁵⁰ En estos acuerdos también se prevé, como servicio adicional al de asistencia, la presentación electrónica, en nombre de la ciudadanía y de las empresas, de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones confeccionadas.

- *Estatales:* Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Primero.1) ¹⁵¹ y «Orden HAC/1293/2018, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo de declaración de alteraciones catastrales de los bienes inmuebles y se determina la información gráfica y alfanumérica necesaria para la tramitación de determinadas comunicaciones catastrales» (disp. adicional 2ª, sólo en el supuesto de declaraciones de alteraciones catastrales).
- *Autonómicas:*
 - **Andalucía:** Orden de 22 de marzo de 2024 (arts. 1).
 - **Asturias:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (art. 18.2).
 - **Illes Balears:** Orden de 28 de diciembre de 2009 (art. 2).
 - **Canarias:** Orden de 4 de marzo de 2013 (art. 1), Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 1.1) y Orden de 11 de octubre de 2018 (disposición transitoria única, en el supuesto concreto del suministro electrónico de los registros de facturación integrantes de los libros registro del Impuesto General Indirecto Canario llevados a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria).
 - **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre (art. 2).
 - **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 14.1).
 - **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 1 letra a).
 - **Cataluña:** Orden ECO/330/2011, de 30 de noviembre (art. 2.2 y art. 13.3) y Ley 5/2017, de 28 de marzo (art. 41.2, sólo en el supuesto de autoliquidaciones del del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos).
 - **Extremadura:** Orden de 2 de diciembre de 2010 (art. 1).
 - **Galicia:** Orden de 9 de diciembre de 2020 (art. 1 y art. 2) y Orden de 21 de enero de 2021 (art. 1 y art. 2).
 - **Comunidad de Madrid:** Orden de 23 de febrero de 2023 (art. 9).
 - **Melilla:** Ordenanza Fiscal General (art. 109.2 letra f).
 - **Región de Murcia:** Orden de 29 de mayo de 2003 (art. 2.2).
 - **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 13.1).
 - **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero.1).
- *Forales:*
 - **Bizkaia:** Si bien no se ha aprobado la Orden Foral que establezca los requisitos y condiciones para la presentación y remisión de autoliquidaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, en el marco de los acuerdos de colaboración social, ¹⁵² las órdenes forales que aprueban sucesivos modelos de autoliquidaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, incorporan un art. con la rúbrica «Convenios o acuerdos de colaboración». Este precepto prevé la presentación electrónica de la autoliquidación aprobada, en el marco de la colaboración social a través de acuerdos con la Administración tributaria foral. Como ejemplo citamos la «Orden Foral 362/2023, de 18

¹⁵¹ Y en la Orden de 21 de diciembre de 2000 (apdo. Séptimo.1).

¹⁵² En cumplimiento de la habilitación conferida por el art. 35.2 del Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio a la persona titular del Departamento de Hacienda y Finanzas.

de septiembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el Modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación electrónica». ¹⁵³

- **Gipuzkoa.** Orden Foral 213/2009, de 12 de marzo (art. 1.1); Orden Foral 650/2019, de 26 de diciembre (art. 2 en el supuesto de suministro electrónico de los asientos contables de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación); y Orden Foral 523/2020, de 23 de diciembre (art. 2.1 en el supuesto de envío de ficheros Ticket-Bai).
- **Navarra:** Orden Foral 130/2009, de 29 de junio (art. 1); Orden Foral 141/2017, de 23 de noviembre (art. 1 en el supuesto de suministro electrónico de los registros de facturación que permita la llevanza de los libros registros del IVA a través de los servicios electrónicos de la Hacienda Tributaria Navarra) y Orden Foral 49/2019, de 12 de noviembre (art. 1, en el supuesto de suministro electrónico de los libros contables de los productos objeto de los Impuestos Especiales).

B) *Presentación electrónica de documentación distinta de las declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones y cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria*

Al considerar la problemática que plantea la acotación del ámbito material de las habilitaciones normativas, cuando se emplean términos inexactos, la ejemplificamos con la locución «cualquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria», utilizada en la disp. final primera de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, por cuanto comporta la exclusión automática de los documentos que no responden a tal exigencia. Y comprobamos su repercusión en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la necesidad habilitar a la persona titular de la Dirección General de la AEAT para extender la colaboración social mediante acuerdos con la Administración tributaria a la presentación electrónica de «cualquier otra documentación de carácter tributario». Al amparo de la habilitación concedida se han dictado sendas resoluciones para presentar los siguientes documentos:

- Determinados documentos electrónicos en el Registro Telemático de la AEAT y documentos electrónicos que contengan información no estructurada y que se refieran a trámites especificados en la página de acceso inicial al Registro Telemático General (apdo. Primero de la Resolución de 23 de agosto de 2005).
- Recursos de reposición previo al económico-administrativo contra liquidaciones provisionales, liquidaciones derivadas de actas, sanciones tributarias, recargo fuera de plazo, liquidaciones de intereses, providencia de apremio y otras liquidaciones practicadas por la Administración (apdo. Cuarto.1 de la Resolución de 19 de octubre de 2005).

¹⁵³ Por cierto, que la fórmula inicial de todos los artículos de estas órdenes forales, «De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 del Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, [...], debe suprimirse con la mayor brevedad posible, porque el Artículo Único. Primero.7 del «Decreto Foral 100/2020, de 24 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de Administración Electrónica» dejó sin contenido el mencionado art. 48.

- Solicitudes de certificados tributarios (apdo. Segundo.1 de la Resolución de 29 de mayo de 2006).
- Solicitudes de compensación, aplazamiento o fraccionamiento reguladas en el RGR (arts. 44 a 54 y 55 y siguientes) de deudas tributarias resultantes de declaraciones cuya presentación electrónica sea obligatoria, y de los documentos que deben acompañar a dichas solicitudes (apdo. Segundo de la Resolución de 17 de julio de 2007).¹⁵⁴
- Solicitudes de rectificación de autoliquidaciones (apdo. Segundo.1º de la Resolución de 21 de diciembre de 2018).
- Solicitudes de alta de trabajadores fronterizos autorizados aprobada por la Resolución de 25 de julio de 2014 del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT (apdo. Segundo.1 de la Resolución de 2 de agosto de 2019).
- Solicitudes de inscripción de operador en el Registro Especial de Embarcaciones Neumáticas y Semirrígidas de Alta Velocidad (REOENSAV) y de autorización de Uso de Embarcaciones Neumáticas y semirrígidas de Alta Velocidad a las que se refiere el apartado 3 del artículo único del Real Decreto-ley 16/2018, de 26 de octubre (apdo. Segundo.1 de la Resolución de 21 de julio de 2020).

Además de las resoluciones mencionadas, otras normas tributarias han extendido la colaboración social, a través de acuerdos con la Administración tributaria, a la presentación electrónica de otros documentos:

- Solicitudes de compensación a instancia de parte y solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de deudas resultantes de declaraciones tributarias y del resto de deudas gestionadas por la AEAT. Y documentos que se deban acompañar a las anteriores solicitudes (disp. adicional primera de la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio).

En los ámbitos autonómico y foral, también se extiende la colaboración social mediante acuerdos con la Administración tributaria a la presentación electrónica de otros documentos de carácter tributario distintos a los exigidos en la normativa. En algunas disposiciones la alusión a la exigencia se sustituye por la mención a la trascendencia; en otras, se indican expresamente los documentos:

- **Illes Balears:** Otra documentación con trascendencia tributaria y documentos no vinculados al pago del tributo (arts. 2 y 9 de la Orden de 28 de diciembre de 2009).
- **Canarias:** Cualquier otro documento con trascendencia tributaria y solicitud de certificados tributarios (art. 1.1 de la Orden de 25 de agosto de 2014).
- **Castilla y León:** Recursos, solicitudes y demás documentos de carácter tributario o recaudatorio (art. 1 letra c de la Orden HAC/612/2013, de 16 de julio).
- **Extremadura:** Otros documentos electrónicos relativos a trámites y procedimientos tributarios (art. 3.1 de la Orden de 2 de diciembre de 2010).
- **Melilla:** Cualquier otro documento con trascendencia tributaria y solicitud de certificados tributarios (art. 109.2 letras f e i de la Ordenanza Fiscal General).

¹⁵⁴ Precisamente en el Preámbulo de esta resolución se advierte que dichas solicitudes no son documentos exigidos por la normativa tributaria, razón por la cual debe operar la habilitación concedida.

- **Navarra:** Otros documentos tributarios (arts. 1 y 2 de la Orden Foral 130/2009, de 29 de junio).

Tramitación electrónica del pago de las deudas tributarias

La tramitación electrónica del pago de deudas tributarias en representación de terceras personas constituye el segundo aspecto en importancia. Dos son las razones principales: por una parte, las normas tributarias disponen que el pago electrónico está indisolublemente unido a la presentación electrónica de las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones con resultado a ingresar; y, por otra, la domiciliación bancaria se ha consolidado como medio preferente para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de pago. En consecuencia, la posibilidad de tramitación electrónica del pago de deudas tributarias también se contempla en la normativa, bien de manera conjunta con la presentación electrónica de documentos de carácter tributario, como en la mayoría de las disposiciones citadas; bien de manera individualizada, como en las normas siguientes:

- Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio (arts. 3.1 y 4.2).
- **Cataluña:** Orden VEH/106/2018, de 2 de julio (art. 1).
- **Galicia:** Orden de 10 de diciembre de 2019 (art. 4.2).
- **Navarra:** «Orden Foral 51/2024, de 15 de abril, del consejero de Economía y Hacienda por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra en materia de domiciliación bancaria de pagos relativos a determinadas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones tributarias» (art. 2.2).

Consulta del estado de tramitación de los procedimientos tributarios

La consulta electrónica del estado de tramitación de los procedimientos tributarios, como aspecto de la aplicación de los tributos al que puede referirse la colaboración social a través de acuerdos con la Administración tributaria, se prevé en un número muy reducido de normas:

- Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Primero.3).
- **Canarias:** Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 1.2).

Obtención de certificados tributarios

La obtención electrónica de certificados tributarios, en el marco de la colaboración social mediante acuerdos con la Administración tributaria, está prevista en las siguientes normas:

- Resolución de 29 de mayo de 2006 (apdo. Tercero.1).
- **Canarias:** Orden 25 de agosto de 2014 (art. 1.1).
- **Melilla:** Ordenanza Fiscal General (art. 109.2 letra i).

A la primera de las normas señaladas, la Resolución de 29 de mayo de 2006, de la Dirección General de la AEAT, nos referimos con anterioridad porque extiende la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria tanto a la solicitud de certificados tributarios como a su posterior obtención. En nuestra opinión, esta ampliación de la colaboración social electrónica debió haberse verificado mediante orden ministerial porque la habilitación conferida al Director general de la AEAT en el Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre; se circunscribía a la

presentación electrónica, en representación de terceras personas, de cualquier otra documentación de carácter tributario distinta de declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, auto-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria. Por tanto, dicha habilitación ampara la presentación electrónica de la solicitud de certificados tributarios, pero no su *obtención electrónica*.

4.2 LOS FINES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En el epígrafe anterior hemos comprobado que la colaboración social electrónica en la aplicación de los tributos, a través de acuerdos con la Administración tributaria, contribuye activamente a la consecución del primero de los fines principales de la Administración tributaria:¹⁵⁵ la facilitación a la ciudadanía y a las empresas del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y del ejercicio de sus derechos. Paralelamente, la colaboración social electrónica mediante la celebración de acuerdos de «entendimiento» con la Administración Tributaria ayuda decisivamente al logro del segundo de los fines: la prevención y lucha contra el fraude fiscal (RIBES RIBES 2022, p. 171).¹⁵⁶

Prevención y lucha contra el fraude fiscal

Con la aprobación del *Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005* elaborado por la AEAT,¹⁵⁷ se extendió la colaboración social electrónica, mediante la celebración de acuerdos de entendimiento, a la prevención del fraude, más allá del procedimiento de denuncia previsto en la LGT/2003 (AEAT 2005, pp. 48-49). Esta colaboración consiste fundamentalmente en la aportación voluntaria, por parte de empresarios, profesionales y sus asociaciones representativas, de información relevante para la investigación y la persecución de los incumplimientos tributarios o fraudes. Posteriormente, la *Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal* (AEAT 2008) y el *Plan Integral de Prevención y corrección del fraude fiscal laboral y de la Seguridad Social* (AEAT y TGSS 2010) han reafirmado la utilidad de esta fórmula y han insistido en el contenido básico de los acuerdos de entendimiento: el compromiso asumido por los firmantes respecto a la cesión de información relevante para la prevención del fraude.

En la misma línea, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, con el objetivo de prevenir el fraude fiscal ha establecido, como uno de los mecanismos de colaboración social voluntaria, la suscripción de protocolos de buenas prácticas con organismos, instituciones y asociaciones representativas de colectivos y profesionales de Gipuzkoa. Esta colaboración también se centra en la aportación de información relevante para la detección del fraude.

¹⁵⁵ A la consecución de los fines de la Administración tributaria se refiere precisamente el art. 79.1 del RGGIAT, cuando prevé que la colaboración social en la aplicación de los tributos podrá hacerse efectiva mediante la celebración de acuerdos con personas o entidades que realicen actividades económicas y puedan ayudar con su localización geográfica o red comercial.

¹⁵⁶ Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y también prevenir y evitar el fraude fiscal son los dos fines, indicados expresamente el art. 122-10.1 de la Ley 17/2017, de 1 de agosto, del Código Tributario de Cataluña, en los que pueden colaborar los agentes del sistema tributario.

¹⁵⁷ En el Consejo de Ministros de 4 de febrero de 2005.

El cumplimiento cooperativo

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, incorporó en el art. 92.2 de la LGT/2003 una referencia específica a los acuerdos de colaboración social con los profesionales de la asesoría fiscal «en aras a potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias». Según consta en el Preámbulo, con la incorporación se profundiza en el reconocimiento de la labor que éstos desempeñan.

El término cumplimiento cooperativo designa un concepto al que, como recuerda VICENTE-ARCHE COLOMA (2021), nuestro ordenamiento tributario todavía no ha dotado de una definición legal.¹⁵⁸ Describe el modelo de cumplimiento tributario que promueve la OCDE a partir del *Estudio del papel de los intermediarios fiscales*,¹⁵⁹ que publicó en 2008 el Foro sobre la Administración Tributaria (FAT), creado en julio de 2002 por el Comité de Asuntos Fiscales. Después de abordar el tema de la planificación fiscal agresiva y analizar la relación tripartita entre Administraciones tributarias, grandes contribuyentes e intermediarios fiscales, el estudio concluyó que existía un margen considerable para mejorar el modelo existente. Para alcanzarlo, se propuso una relación mejorada y se acuñó el término *Enhanced relationship*, que viene a significar relación cooperativa (OCDE 2013, p. 15).

La cooperación y la confianza mutuas constituyen la base este nuevo modelo de relación, el cual se sustenta sobre siete pilares: Por parte de las Administraciones tributarias: la comprensión (por su conocimiento de la realidad empresarial), la imparcialidad, la proporcionalidad y la apertura (mediante la comunicación de información y la transparencia); así como la capacidad de respuesta. Por parte de las grandes empresas contribuyentes: la comunicación de información y la transparencia (OCDE 2013, p. 21).¹⁶⁰ Sin embargo, el término *Enhanced relationship/Relación cooperativa* suscitó la inquietud de algunos autores, grandes empresas y Administraciones tributarias, porque conllevaba el riesgo de interpretaciones equívocas. Para eliminarlo, se optó por una segunda expresión, *Cooperative Tax Compliance/cumplimiento cooperativo*, que obtuvo el consenso general por cuanto reflejaba con mayor exactitud el objetivo primario de la cooperación: garantizar del cumplimiento puntual de las obligaciones tributarias (OCDE 2013, pp. 14 y 93).

Ante la inserción del cumplimiento cooperativo en el art. 92.2 de la LGT/2003, la doctrina científica ha manifestado opiniones contrapuestas. Entre los autores que han formulado críticas podemos citar a: CARBAJO VASCO (2014, p. 26), quien cuestiona la necesidad de inventar nuevas fórmulas y expresiones para mejorar la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes cuando ya disponemos de la colaboración social voluntaria; ROZAS VALDÉS (2016b, p.89), para quien la «lacónica coletilla añadida» no innova el marco normativo precedente, dentro del cual cabe el desarrollo reglamentario de los acuerdos de cumplimiento cooperativo; GALINDO MORELL (2016, p.199), quien califica de anecdótica la modificación; y CARRASCO GONZÁLEZ (2019, p. 94) para quien la simple referencia introducida en el art. 92.2 de la LGT/2003 no supone en modo alguno el

¹⁵⁸ La autora considera que tanto la conceptualización como la regulación básica del cumplimiento cooperativo deberían incluirse en la LGT/2003 y propone que ambas se realicen en la próxima reforma del texto legal.

¹⁵⁹ Véase *Study into the Role of Tax Intermediaries* (<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> [Consulta: 29 de junio de 2023]).

¹⁶⁰ Las definiciones aportadas por la doctrina destacan las características de transparencia y de confianza mutua (entre otros, SANZ GÓMEZ 2016, p. 210; MARTÍNEZ FERNÁNDEZ 2017, p. 88 y CARRASCO PARRILLA 2022, p. 6).

reconocimiento o la incorporación a nuestro Derecho tributario del modelo de cumplimiento cooperativo. Entre los autores que se han mostrado favorables a la inclusión, podemos citar a: GÓMEZ REQUENA (2022, p. 104) quien considera un avance sustancial la figura del cumplimiento cooperativo, pese a la manera tímida en que el legislador la ha recogido; CHICO DE LA CÁMARA (2021) quien valora positivamente el gesto del legislador español; y CARRASCO PARRILLA (2022, p. 14) y MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2017, p. 82) para quienes significa incorporar dicho principio al ordenamiento jurídico tributario.

A pesar de las discrepancias valorativas que hemos expuesto, la mayoría de autores coincide en reclamar el ulterior desarrollo reglamentario para determinar los elementos constitutivos de esta modalidad de colaboración social voluntaria.¹⁶¹ En efecto, la referencia al cumplimiento cooperativo prevista en el art. 92.2 de la LGT/2003 plantea, en cuanto al ámbito objetivo, tres cuestiones fundamentales que deben regularse:

Primera, la delimitación de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados tributarios, específicas del cumplimiento cooperativo, las cuales se añadirán como nuevos aspectos a las que podrá referirse la colaboración social mediante acuerdos con la Administración tributaria.

Segunda, la definición de los compromisos que asumirá la Administración tributaria para facilitar el desarrollo de la labor de los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

Y, tercera, la determinación de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados tributarios que podrán realizarse mediante la utilización de las TIC.

¹⁶¹ CARBAJO VASCO (2014), ROZAS VALDÉS (2016b), CHICO DE LA CÁMARA (2021), VICENTE-ARCHE COLOMA (2021) y GÓMEZ REQUENA (2022).

Capítulo 5. ÁMBITO SUBJETIVO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5.1 LOS INTERESADOS EN LA COLABORACIÓN SOCIAL VOLUNTARIA

La determinación del ámbito subjetivo de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria debe comenzar con la referencia a «los interesados», término genérico utilizado en las normas que contemplan la figura de la colaboración social voluntaria en la aplicación de los tributos.¹⁶² La justificación, como acontece en el ámbito objetivo, también es metodológica: la denominación general nos remite de inmediato a un proceso de concreción en el que adquieren un papel relevante tanto el instrumento jurídico y formal como la utilización de las TIC.

La LGT/2003 dispone en su art. 92.1 de la LGT/2003: «Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen».¹⁶³ Con esta previsión legal se plantea la cuestión del significado atribuible al término «interesados». Para resolverla, la solución más lógica apunta al concepto recogido en el art. 4 de la LPACAP, tal y como sostienen CALVO VÉRGEZ (2013, p. 74) y FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO (2013, p. 44). Sin embargo, el precepto de la ley administrativa no contiene definición alguna, aunque su rúbrica sea «concepto de interesado», sino que señala diferentes situaciones que, en caso de concurrencia, otorgan tal condición:

1. Se consideran interesados en el procedimiento administrativo:
 - a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.
 - b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.
 - c) Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.
2. Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.

¹⁶² Con la variante «personas o entidades interesadas» empleada en el art. 89.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹⁶³ La fórmula se repite en las normas autonómicas, forales y locales, como muestran los ejemplos siguientes:

- **Asturias:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (art. 17).
- **Melilla:** Ordenanza Fiscal General (art. 109.1).
- **Álava:** Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero (art. 89.1).
- **Ayuntamiento de Jaén:** Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección (art. 49.1).
- **Ayuntamiento de Salamanca:** Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección (art. 87.1).

3. Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derecho-habiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento.

La colaboración social voluntaria, como cualquier procedimiento administrativo, puede iniciarse de oficio por la Administración tributaria o a solicitud de una persona o entidad interesada (art. 54 de la LPACAP). En ambas formas de iniciación, si bien la segunda es la más común,¹⁶⁴ quien interviene debe ostentar la titularidad de intereses legítimos. En este sentido, conviene recordar, como señala GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ (2023, pp. 172-173), que la expresión «interés legítimo» denomina la situación donde una persona o entidad, sin ostentar un derecho preexistente, decide entablar una relación jurídica con la Administración pública en el seno de un procedimiento administrativo. La decisión, en el supuesto de la colaboración social voluntaria, obedece a la voluntad de coadyuvar activamente con la Hacienda Pública, bien para facilitar a la ciudadanía y a las empresas el cumplimiento correcto, efectivo y con el menor coste de las obligaciones tributarias (LÓPEZ GETA 2004, p. 344); bien para prevenir y detectar el fraude fiscal.

5.2 LOS SUJETOS DE LA COLABORACIÓN SOCIAL VOLUNTARIA A TRAVÉS DE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Para especificar quienes forman parte del ámbito subjetivo de la colaboración social voluntaria, las normas tributarias adoptan, como criterio general de concreción, uno de los instrumentos disponibles para hacerla efectiva: los acuerdos con la Administración tributaria.¹⁶⁵ Como ejemplo más significativo reproducimos el apdo.2 del art. 92 de la LGT/2003:

2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

5.2.1 Delimitación por la suscripción de acuerdos de colaboración social

La individualización de los sujetos de la colaboración social, por su condición de suscriptores de acuerdos con la Administración tributaria, se lleva a cabo con dos tipos de enumeraciones

¹⁶⁴ En la sede electrónica de la AEAT se publica la ficha del procedimiento tributario «Colaboración social y Códigos de Buenas Prácticas Tributarias» donde se especifica su inicio a petición del interesado: Ciudadano o empresa (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientos/ZC01.shtml> [Consulta: 7 de julio de 2023]).

¹⁶⁵ Véanse los siguientes ejemplos a nivel estatal, autonómico, foral y local:

- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (art. 67.1) y Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (art. 59.1).
- **Asturias**: Resolución de 20 de mayo de 2010 (art. 17).
- **Canarias**: Decreto 268/2011, de 4 de agosto (art. 57.9).
- **Ayuntamiento de Pamplona**: Ordenanza Fiscal de Gestión, Recaudación e Inspección (art. 6).
- **Ayuntamiento de Salamanca**: Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección (art. 87.1).

normativas. El primero, con un contenido mínimo, se ajusta esencialmente al modelo del art. 92.2 de la LGT/2003:¹⁶⁶

- Otras Administraciones públicas.
- Entidades privadas.
- Instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales; y específicamente con los colegios y asociaciones profesionales de la asesoría fiscal.

Sobre este primer modelo, cabe formular las siguientes observaciones. En primer lugar, su carácter sucinto y limitativo. En segundo lugar, la no inclusión de las personas físicas entre los elementos que se enumeran.¹⁶⁷ En tercer lugar, la inexistencia tanto de restricciones objetivas (en cuanto a los aspectos de la aplicación de los tributos objeto de la colaboración) como subjetivas (con relación al colectivo de destinatarios a quien se presta la colaboración).

El segundo de los tipos de enumeración, con un contenido más extenso y detallado, toma como base el art. 79.1 del RGGIAT:¹⁶⁸

- Otras Administraciones públicas.
- Entidades que tengan la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria.
- Instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas) En particular, los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

¹⁶⁶ Por ejemplo, las enumeraciones contenidas en:

- El art. 71.9 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre y el art. 59.1 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.
- **Canarias:** el art. 57.9 del Decreto 268/2011, de 4 de agosto.
- **Álava:** el art. 89.1 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero y el art. 71.9 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril.
- **Gipuzkoa:** el art. 89.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo.
- **Navarra:** el art. 62.9 del Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo y el art. 35 del Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero.
- **Ayuntamiento de Jaén:** el art. 49.1 de la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección.

¹⁶⁷ En cambio, el art. 67.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (Reglamento del IRPF de Navarra); y el art. 60.1 del Decreto 174/1999, de 24 de mayo (Reglamento del IRPF de Navarra) disponen que las empresas podrán suscribir acuerdos de colaboración para facilitar la presentación de declaraciones por dicho impuesto a sus personas empleadas, suscripción que incluye las personas físicas titulares de una empresa individual, como bien señalaron ALIAGA AGULLÓ y VICENTE-ARCHE COLOMA (2002, p. 91)

¹⁶⁸ Véanse, entre otras disposiciones:

- **Álava:** el art. 17.1 del Decreto Foral 59/2009, de 21 de julio.
- **Bizkaia:** el art. 33.1 del Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio.
- **Gipuzkoa:** el art. 33.1 del Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril.
- **Ayuntamiento de Salamanca:** el art. 89.1 de la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Inspección y Recaudación.

- Personas o entidades que realicen actividades económicas, en relación con la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones de datos y otros documentos tributarios correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio de sus trabajadores y, en su caso, de la correspondiente unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; y con respecto a la prestación de servicios y asistencia a dichos trabajadores.
- Personas o entidades que realicen actividades económicas, cuando su localización geográfica o red comercial pueda ayudar a la consecución de los fines de la Administración tributaria.
- Otras personas o entidades que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Sobre este segundo modelo, también cabe efectuar las siguientes consideraciones:

En primer término, el carácter aparentemente taxativo de la enumeración se atenúa con la fórmula de cierre del precepto, que habilita al Ministro de Economía y Hacienda para establecer otras personas o entidades como suscriptoras de acuerdos con la Administración tributaria.¹⁶⁹

En segundo término, se incorporan las personas físicas como sujetos susceptibles de celebrar acuerdos de colaboración con la Administración tributaria, bien porque desarrollen actividades económicas, bien porque así lo establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

En tercer término, se mencionan explícitamente las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria y las entidades que realicen actividades económicas, aunque se hallen implícitas en la categoría de entidades privadas.

En cuarto y último término, se recoge un supuesto de restricción objetiva y subjetiva para las personas o entidades que realicen actividades económicas: la colaboración se limita a un único aspecto de la aplicación de los tributos (la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones de datos y otros documentos tributarios correspondientes al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio) y se presta únicamente a un colectivo determinado (sus personas empleadas y, en su caso la correspondiente unidad familiar).

¹⁶⁹ De la misma forma en estas disposiciones :

- **Álava:** el art. 17.1 letra *d* del Decreto Foral 59/2009, de 21 de julio.
- **Bizkaia:** el art. 33.1 letra *e* del Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio.
- **Gipuzkoa:** el art. 33.1 letra *e* del Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril.
- **Ayuntamiento de Salamanca:** el art. 89.1 letra *f* de la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Inspección y Recaudación.

5.2.2 Delimitación por la adhesión a los acuerdos de colaboración social

Las normas tributarias prevén la posibilidad de que los acuerdos de colaboración social suscritos con instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales extiendan sus efectos a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de aquéllas. Esta extensión subjetiva requiere la suscripción de un documento individualizado de adhesión por parte de dichas personas o entidades, con la excepción de quienes, por razón de su pertenencia a determinadas entidades firmantes, quedan vinculados de forma automática sin formalizar la adhesión individualizada. El art. 79.2 del RGGIAT es un ejemplo notorio.¹⁷⁰

Los acuerdos de colaboración social firmados con las instituciones y organizaciones previstos en el apartado 1.c) anterior podrán extender sus efectos a las personas o entidades que sean colegiados, asociados o miembros de aquellas. Para ello, las personas o entidades interesadas deberán suscribir un documento individualizado de adhesión al acuerdo, donde se recoja expresamente la aceptación del contenido íntegro de este.

No obstante, la suscripción de acuerdos de colaboración por las organizaciones corporativas de notarios y registradores vinculará a todos los profesionales colegiados sin que sea precisa la adhesión individualizada a dichos acuerdos. El acuerdo suscrito con la organización corporativa recogerá esta circunstancia.

5.3 LOS SUJETOS DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA A TRAVÉS DE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5.3.1 Consideraciones previas

Para determinar el ámbito subjetivo específico de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria, las normas estatales, autonómicas, forales y locales siguen dos criterios. El primero tiene carácter selectivo y se aplica a las personas, entidades y Administraciones Públicas comprendidas en el ámbito subjetivo genérico de la de la colaboración social voluntaria a través de acuerdos. El segundo, tiene carácter acumulativo e incorpora otras personas y entidades, en virtud de las habilitaciones normativas conferidas. Esta incorporación alcanza su mayor relevancia en la presentación electrónica de documentos en nombre de terceras personas. Efectivamente, la previsión de que otras personas o entidades puedan colaborar en este aspecto de la aplicación de los tributos se mantiene constante en las normas reglamentarias que regulan los supuestos, condiciones y procedimientos de colaboración social voluntaria. Si tomamos como ejemplo de referencia el marco normativo estatal, con anterioridad a la aprobación del Real Decreto 1377/2002, de

¹⁷⁰ Véanse también otros ejemplos:

- **Álava:** art. 17.2 del Decreto Foral 59/2009, de 21 de julio.
- **Bizkaia:** art. 33.2 del Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio.
- **Gipuzkoa:** art. 33.2 del Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril.
- **Ayuntamiento de Salamanca:** art. 89.2 de la Ordenanza Fiscal General de Gestión Recaudación e Inspección.

20 de diciembre,¹⁷¹ los reales decretos que reglamentaban los principales impuestos ya contenían sendas disposiciones con cláusulas habilitantes en tal sentido (art. 64 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, RIRPF; art. 71.8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, RIVA; y art. 55 bis del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, RIS). Del mismo modo, los reglamentos en vigor contemplan en sus arts. equivalentes las mismas habilitaciones que concedían sus predecesores (art. 71.9 del RIVA, art. 67.4 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, RIRPF; y art. 59.4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, RIS).

5.3.1.1 Terminología sobre los sujetos de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria

Las normas tributarias han generado una terminología propia para referirse a las personas, entidades y Administraciones públicas que forman el ámbito subjetivo de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria. La clasificamos en tres grupos.

Un primer grupo que consta de las expresiones más utilizadas, las cuales reflejan, por una parte, la utilización de las TIC y, por otra, la autorización para presentar documentación de carácter tributario en representación de terceras personas:

- «personas o entidades autorizadas a presentar por vía electrónica (o telemática) declaraciones en representación de terceras personas»¹⁷²
- «presentador autorizado para actuar en representación de terceras personas»;¹⁷³
- «presentador autorizado»,¹⁷⁴

¹⁷¹ En la disp. final primera.1 se habilitaba al Ministro de Hacienda para que, en la orden ministerial que dictara estableciendo los supuestos y condiciones en que los sujetos de la colaboración social en la gestión de los tributos pudieran presentar electrónicamente en representación de terceras personas, documentación exigida por la normativa tributaria, también previera que otras personas o entidades accedieran a dicho sistema.

¹⁷² Como en las siguientes normas:

- «Orden HFP/941/2022, de 3 de octubre, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional y por la que se modifica la Orden EHA/993/2010, de 21 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos».
- **Galicia:** «Orden de 10 de diciembre de 2019 por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Tributaria de Galicia».
- **Navarra:** «Orden Foral 34/2021, de 10 de marzo, de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 308, "Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: recargo de equivalencia, sujetos pasivos ocasionales que realicen entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera, y artículo 18.4.º Ley Foral del IVA"».

¹⁷³ Por ejemplo, en la siguiente orden foral:

Bizkaia: «Orden Foral 2131/2018, de 21 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido y su tramitación por medios electrónicos».

¹⁷⁴ Entre otras normas:

- «presentadores profesionales»¹⁷⁵ y
- «presentadores colectivos».¹⁷⁶

Un segundo grupo que incluye el término específico «colaboradores sociales»¹⁷⁷ y las locuciones de las que forma parte: «personas o entidades que ostenten la condición de colaboradores sociales»,¹⁷⁸ «colaboradores sociales debidamente autorizados».¹⁷⁹

-
- «Orden HAC/177/2020, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de la deducción por maternidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se regula la comunicación de variaciones que afecten al derecho a su abono anticipado».
 - **Navarra:** «Orden Foral 71/2021, de 12 de mayo, de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal", el modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación"».

¹⁷⁵ Véanse los siguientes ejemplos:

- **Extremadura:** Orden de 2 de diciembre de 2010.
- **Comunidad de Madrid:** Orden de 23 de febrero de 2023.

¹⁷⁶ En las siguientes normas:

- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre.
- **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio.
- **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de junio.
- **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003.
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero.

¹⁷⁷ Véanse los siguientes ejemplos:

- «Orden HFP/626/2023, de 14 de junio, por la que se aprueban las normas de desarrollo en relación a los movimientos de envíos garantizados, los modelos 504 «Solicitud de autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 505 «Autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 507 «Solicitud de devolución en el sistema de envíos garantizados», se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el registro territorial».
- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre.
- **Cataluña:** Orden VEH/106/2018, de 2 de julio.
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero.
- **Gipuzkoa:** «Orden Foral 320/2017, de 28 de junio, por la que se regula la obligación de relacionarse con la Administración tributaria foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa por medios electrónicos».

¹⁷⁸ En los siguientes ejemplos:

- «Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria».
- **Cataluña:** «Orden VEH/85/2017, de 11 de mayo, por la que se establece la obligación del uso de los medios electrónicos en las presentaciones y pago de diversas autoliquidaciones para determinados obligados tributarios».
- **Navarra:** «Orden Foral 143/2022, de 23 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 480 "Impuesto sobre las Primas de Seguros. Declaración resumen anual"».

¹⁷⁹ En estas normas:

Y un tercer grupo en el que se encuentran palabras como «usuarios», por referencia al uso del portal de internet o la sede electrónica de la Administración tributaria correspondiente;¹⁸⁰ y términos de nueva acuñación como «agente del sistema tributario».¹⁸¹

5.3.1.2 Condición de extranjeros de los sujetos de la colaboración social electrónica

En la delimitación del ámbito subjetivo de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria procede cuestionar si las personas, entidades y Administraciones Públicas extranjeras ostenten la condición de colaboradores sociales. La respuesta, en nuestra opinión, debe ser afirmativa por las razones que se exponen a continuación.

A tenor de lo dispuesto en el art. 47.2 letra *d* de la LRJSP, y de las disposiciones que regulan la actividad convencional de las Administraciones Públicas autonómicas y forales,¹⁸² las Administraciones tributarias pueden firmar convenios de colaboración con órganos, organismos públicos o entes de un sujeto de Derecho internacional, siempre que no sean constitutivos ni de Tratado internacional, ni de Acuerdo internacional administrativo, ni de Acuerdo internacional no normativo.¹⁸³

- «Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 369 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación».
- **Gipuzkoa:** «Orden Foral 578/2019, de 4 de diciembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación».

¹⁸⁰ Por ejemplo:

- **Illes Balears:** Orden de 28 de diciembre de 2009.
- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre.
- **Galicia:** Orden de 9 de diciembre de 2020.

¹⁸¹ Se define en la Ley 17/2017, de 1 de agosto, del Código Tributario de Cataluña como «cualquier entidad privada o institución o asociación representativa de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales susceptibles de participar, mediante la colaboración con la Administración tributaria, en la gestión de los tributos, en la información y asistencia a los contribuyentes y, en general, en el correcto funcionamiento del sistema tributario» (art. 122-10.2).

¹⁸² Entre otras:

- El art. 3.1 del «Decreto 11/2019, de 11 de febrero, por el que se regula la actividad convencional y se crean y regulan el Registro General Electrónico de Convenios del Sector Público de la Comunidad Autónoma y el Registro Electrónico de Órganos de Cooperación de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias».
- Los arts. 3.2 y 7.1 del «Decreto 48/2019, de 10 de junio, del Consejo de Gobierno, por el que se regula la actividad convencional de la Comunidad de Madrid».

¹⁸³ Véase el Acuerdo de entendimiento para la prevención del fraude fiscal, firmado el 14 de noviembre de 2005, entre la AEAT y la organización de naturaleza internacional Business Software Alliance Europa, Inc., sede de Londres: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/Acuerdos_de_entendimiento_para_la_prevenccion_del_fraude/bsa.pdf [Consulta: 30 de julio de 2023].

Las definiciones de ambos tipos de Acuerdos se recogen en el art. 2 de La «Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales»:

De conformidad con lo previsto en el art. 79.2 del RGGIAT, y en otras disposiciones tributarias citadas, los acuerdos de colaboración social suscritos por instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales pueden extender sus efectos a las personas o entidades extranjeras que sean colegiadas, asociadas o integrantes de tales instituciones y organizaciones.¹⁸⁴

Como tuvimos ocasión de señalar, en uso de las habilitaciones normativas se pueden incluir otras personas o entidades extranjeras en el ámbito subjetivo de la colaboración social voluntaria a través de acuerdos con la Administración tributaria. La «Orden Foral 591/2020, de 10 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas de Bizkaia constituye un claro ejemplo. En su artículo único establece que «la colaboración social en la aplicación de los tributos podrá instrumentarse a través de la celebración de convenios con los siguientes sujetos, *incluidos los extranjeros,*» [la cursiva es nuestra]:

- a) Universidades públicas y privadas,
- b) Entidades sin ánimo de lucro cuyo fin primordial sea el asesoramiento o la investigación para el diseño e implementación del régimen tributario; y
- c) Entidades sin ánimo de lucro cuyo fin primordial se centre en el desarrollo de actividades dirigidas a elevar la conciencia fiscal y la ética ciudadana en el marco de la educación cívico-tributaria.

5.3.1.3 Idoneidad de los sujetos de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria

Cada Administración tributaria debe asegurarse de que las personas, entidades y Administraciones Públicas que solicitan actuar en el marco de colaboración social electrónica, a través de la suscripción de un acuerdo o de la adhesión a éste, son las adecuadas y apropiadas en las dos vertientes que exponemos en los apartados siguientes.

b) «acuerdo internacional administrativo»: acuerdo de carácter internacional no constitutivo de tratado que se celebra por órganos, organismos o entes de un sujeto de Derecho Internacional competentes por razón de la materia, cuya celebración está prevista en el tratado que ejecuta o concreta, cuyo contenido habitual es de naturaleza técnica cualquiera que sea su denominación y que se rige por el Derecho Internacional. No constituye acuerdo internacional administrativo el celebrado por esos mismos órganos, organismos o entes cuando se rige por un ordenamiento jurídico interno

c) «acuerdo internacional no normativo»: acuerdo de carácter internacional no constitutivo de tratado ni de acuerdo internacional administrativo que se celebra por el Estado, el Gobierno, los órganos, organismos y entes de la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y Ciudades de Ceuta y Melilla, las Entidades Locales, las Universidades públicas y cualesquiera otros sujetos de derecho público con competencia para ello, que contiene declaraciones de intenciones o establece compromisos de actuación de contenido político, técnico o logístico, y no constituye fuente de obligaciones internacionales ni se rige por el Derecho Internacional.

¹⁸⁴ En los estatutos de cada institución y organización se establecen las condiciones exigidas para la colegiación, asociación, o integración, según su pertenencia o no a un Estado miembro de la Unión Europea.

Para el ámbito objetivo de colaboración social electrónica

Los sujetos de la colaboración social electrónica deben poseer la idoneidad necesaria para ayudar en la aplicación de los tributos y en la consecución de los fines de la Administración tributaria. Por tanto, los conocimientos, las habilidades y los elementos tecnológicos demandados variarán en función de las actividades concretas que se pretendan realizar. Ciertamente, no se requieren las mismas competencias técnicas para la presentación electrónica de documentación de carácter tributario en representación de terceras personas y para la prestación de los servicios de información y asistencia que competen a la Administración tributaria. A modo de ejemplo, las primeras son consideradas de carácter mecánico, adjetivo y burocrático por parte de la AEAT.¹⁸⁵

En este punto, procede traer a colación las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 4 de abril de 2002 (ECLI:ES:TS:2002:2429) y de 7 de noviembre de 2002 (ECLI:ES:TS:2002:7371). El Consejo General de la Abogacía Española, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales interpusieron sendos recursos contencioso-administrativos contra el art. 1º, punto 11, del Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre; y contra el art. 3 del Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre. Los preceptos indicados desarrollaban respectivamente la colaboración social en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido (dando una nueva redacción al art. 71.8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre); y del Impuesto de Sociedades (introduciendo un nuevo art. 55 bis en el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril).

Ambas disposiciones disponían que las Comunidades Autónomas, otras Administraciones Públicas y las entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales pudieran suscribir acuerdos con la Administración tributaria para colaborar en los aspectos que se enumeraban; entre ellos, la asistencia en la realización de declaraciones y en su cumplimentación correcta y veraz. Para las organizaciones corporativas recurrentes, ambos artículos debían considerarse contrarios a Derecho en tanto permitían la atribución de funciones de asesoramiento fiscal a colectivos que carecían de la competencia necesaria.

En las dos sentencias desestimatorias, el Tribunal Supremo aplicó el siguiente razonamiento (FJ 3º):

La asistencia de que puede verse necesitado el contribuyente se manifiesta en dos direcciones: una, tiene carácter predominantemente mecánico, adjetivo, burocrático, la cual resulta casi ofensivo pensar que deba ser desempeñada por profesionales de titulación superior y conocimientos especializados. Estas labores son las que el precepto impugnado configura como susceptibles de acuerdos de colaboración social con las Comunidades autónomas, entidades, organismos representativos de sectores o intereses sociales etc. Y otra, que a juicio de esta Sala queda a salvo en el precepto, consistente en el asesoramiento jurídico o económico y contable que pueda necesitar el contribuyente para el correcto cumplimiento de sus deberes fiscales, la cual escapa y está por encima de esos posibles acuerdos de

¹⁸⁵ De este modo se califican en la sede electrónica de la AEAT, en la respuesta a la pregunta «¿Cómo y cuándo deberá acreditar la persona que ejerza la colaboración social la representación?» del apartado «Preguntas frecuentes sobre colaboración social» (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-social-presentacion-declaraciones/preguntas-frecuentes-sobre-colaboracion-social.html?faqId=e21d6550608db010VgnVCM1000004ef01e0aRCRD>) [Consulta: 27 de julio de 2023].

colaboración, y es propia de los mencionados profesionales. Ciertamente (como tantas veces sucede en el terreno de las delimitaciones competenciales) puede haber casos donde la línea divisoria entre los dos anteriores campos sea dudosa o discutible.

Para los colectivos destinatarios de la colaboración social electrónica

La idoneidad de los sujetos de la colaboración social electrónica también debe apreciarse con relación a los colectivos destinatarios de la ayuda, los cuales se especificarán en los acuerdos que se firmen, por mandato explícito de algunas normas.¹⁸⁶ Para advertir la diversidad y la amplitud de estos colectivos, puede consultarse la tipología de los acuerdos de colaboración social en la presentación telemática de declaraciones y otros documentos tributarios en representación de terceras personas, elaborada por la AEAT y publicada en su sede electrónica. Se ilustran con estos tres ejemplos¹⁸⁷

- Las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria respecto a su clientela (Orden Foral 213/2009, de 12 de marzo, del Territorio Histórico de Gipuzkoa).
- Las empresas respecto a las personas que tienen empleadas y, en su caso, a las correspondientes unidades familiares (art. 79.1 letra *d* del RGGIAT).
- Los Ayuntamientos respecto a los habitantes del municipio (Acuerdo de colaboración entre la AEAT y el Ayuntamiento de Madrid para la prestación del servicio de asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones tributarias y en su correcta cumplimentación, firmado el 11 de marzo de 2022).¹⁸⁸

Acreditación

Las normas tributarias no suelen regular un procedimiento específico para la acreditación de la idoneidad de los sujetos de la colaboración social electrónica. A esta circunstancia se añade el carácter parcial de la regulación establecida, como puede constatarse en las disposiciones que se indican a continuación.

En el ámbito estatal, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Segundo.2); y en el ámbito autonómico, la Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 2.2) de la C.A. de Canarias. Ambas órdenes preceptúan que las personas y entidades que representen o defiendan intereses colectivos, o las personas en que concurra alguna circunstancia justificativa por la cual puedan ser incluidas en la

¹⁸⁶ Entre otras, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo:

- 1) Para la presentación por medios telemáticos de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios en representación de terceras personas (apdo. Tercero.1).
- 2) Para la prestación de los servicios de información y asistencia a los ciudadanos que proporciona la AEAT, por parte de las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local (apdo. Cuarto.1).

¹⁸⁷ Véase: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-social-presentacion-declaraciones/tipos-acuerdo-colaboracion-social.html> [Consulta: 27 de julio de 2023].

¹⁸⁸ Véase: <https://www.madrid.es/FWProjects/contribuyente/contenidos/01Conocenos/03PlanesConvenios/04AcuerdosConvenios/AEAT/Ayto/AcuerdoAsistencialRPF.PDF> [Consulta: 21 de febrero de 2023].

colaboración social electrónica, deberán aportar la documentación acreditativa que la AEAT y la Administración tributaria canaria estimen exigibles.

En el ámbito foral, la Orden Foral 130/2009, de 29 de junio; la Orden Foral 141/2017, de 23 de noviembre, y la Orden Foral 49/2019, de 12 de noviembre, de la Comunidad Foral de Navarra. Estas normas aprueban respectivamente un acuerdo de colaboración externa para realizar las siguientes actuaciones en representación de terceras personas:

- 1) la presentación por vía telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios y la tramitación del pago de deudas tributarias;
- 2) el suministro electrónico de los registros de facturación que permita la llevanza de los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de los servicios telemáticos de la Hacienda Tributaria de Navarra; y
- 3) el suministro electrónico de los Libros contables de los productos objeto de los Impuestos Especiales a través de los servicios electrónicos de la Hacienda Foral de Navarra.

En el primero de los supuestos, las personas o entidades que no sean Administración pública o una entidad, institución u organismo representativo de sectores o intereses, sociales, laborales, empresariales o profesionales, deberán estar dadas de alta bien en determinados grupos o epígrafes, bien en ciertas Agrupaciones de la «Ley Foral 7/1996, de 28 de mayo, por la que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal».¹⁸⁹

En los dos supuestos restantes, las personas o entidades deben dedicarse con carácter habitual al desarrollo y mantenimiento de software relacionado con la gestión empresarial y también estar dadas de alta en un grupo o epígrafe concreto de la Ley Foral 7/1996, de 28 de mayo.¹⁹⁰

5.3.2 En las actividades administrativas de información y asistencia

Delimitación por la suscripción de acuerdos de colaboración social electrónica

En el marco normativo estatal, sólo las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades integrantes de la Administración Local pueden colaborar, mediante la suscripción de acuerdos, en la prestación de los servicios de información y asistencia que la Administración tributaria proporciona, a la ciudadanía y a las empresas, en cumplimiento del deber que la LGT/2003 le impone en su art. 85. Así se pronuncia expresamente el apdo. Segundo.4 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, después de la modificación introducida por la Orden HFP/534/2022, de 6 de junio. Esta delimitación subjetiva se completa en el apdo. Cuarto.3 de la misma orden ministerial, al señalar que sean los empleados públicos de dichas Administraciones quienes presten los mencionados servicios a la ciudadanía y a las empresas. En este sentido, cabe

¹⁸⁹ Las personas o entidades sobre las cuales la Administración tributaria foral no tiene competencia para efectuar actuaciones de comprobación e investigación deben presentar un certificado acreditativo del alta en dichos grupos o epígrafes.

¹⁹⁰ Las personas o entidades sobre las cuales la Administración tributaria foral no tiene competencia para efectuar actuaciones de comprobación e investigación deben presentar un certificado acreditativo del alta en el grupo o epígrafe concreto.

recordar la definición del concepto de empleados públicos recogida en el art. 8.1 del «Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público»: quienes desempeñan funciones retribuidas en las Administraciones Públicas al servicio de los intereses generales; es decir, los funcionarios, el personal laboral y el personal eventual, según se detalla en el apartado 2 del mismo artículo.

En el marco normativo autonómico, la Ley 17/2017, de 1 de agosto, de la C.A. de Cataluña, en su art. 122-10.2, define los agentes del sistema tributario enunciando que son susceptibles de participar, entre otros aspectos, en la información y asistencia a los contribuyentes.¹⁹¹ Por tanto, debemos esperar al correspondiente desarrollo reglamentario para conocer, entre otras materias: la idoneidad exigible a los diferentes agentes del sistema tributario; las actuaciones de información y asistencia que serán objeto de los acuerdos de colaboración y aquéllas que podrán realizarse mediante el uso de las TIC.

5.3.3 En las actuaciones en representación de terceras personas

La posibilidad de que los ciudadanos se relacionen electrónicamente con la Administración tributaria a través de colaboradores sociales que actúen en nombre de aquéllos;¹⁹² y el carácter mecánico, adjetivo y burocrático que tanto el Tribunal Supremo como la Administración tributaria atribuyen a dichas actuaciones permite que, además de las Administraciones Públicas, un gran número de personas y entidades sean consideradas idóneas para ostentar la condición de sujetos de la colaboración social electrónica, siempre que suscriban el correspondiente acuerdo o se adhieran posteriormente a él.

En la normativa estatal, el ámbito subjetivo más amplio se determina en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Segundo); y, en la normativa autonómica y foral, en la Orden de 25 de agosto de 2014, de la C.A. de Canarias (art. 2). Ambas órdenes se refieren a la presentación electrónica de documentación de carácter tributario y a la consulta por vía electrónica del estado de tramitación de los procedimientos tributarios.¹⁹³ La segunda de ellas, añade la obtención de certificados tributarios. Del mismo modo, las dos normas coinciden en los dos primeros grupos de sujetos designados. La Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, adiciona un tercer grupo. El primero de ellos está compuesto íntegramente por las personas, entidades y Administraciones públicas enumeradas en el art. 79 del RGGIAT. Los dos grupos restantes proceden de la habilitación conferida por la disposición final primera.1 del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre: por un lado, las personas o entidades que representen o defiendan intereses colectivos; por otro, las personas o entidades en las que concurra alguna circunstancia justificada para poder incluirlas en la colaboración social.

¹⁹¹ En el art. se entiende por agentes del sistema tributario las entidades privadas y las instituciones o asociaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

¹⁹² Como se afirma en el art. 2.5 de la «Orden HAP/800/2014, de 9 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre sistemas de identificación y autenticación por medios electrónicos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

¹⁹³ No obstante, si se atiende a la literalidad del apdo. Segundo.1 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, los sujetos de la colaboración social podrán serlo únicamente en la presentación electrónica de declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o de cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

A partir de la delimitación establecida por la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo y la Orden de 25 de agosto de 2014, de la C.A. de Canarias, en los epígrafes siguientes detallamos los sujetos de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria.

5.3.3.1 Delimitación por la suscripción de acuerdos de colaboración social electrónica

Otras Administraciones Públicas

Con la referencia a otras Administraciones Públicas comienzan la mayoría de las enumeraciones normativas:¹⁹⁴

- **Asturias:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (art. 17).
- **Illes Balears:** Orden de 28 de diciembre de 2009 (art. 11).
- **Canarias:** Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 2.1).
- **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 14.3).
- **Galicia:** Decreto 61/2005, de 7 de abril (art. 45.3).
- **Melilla:** Ordenanza Fiscal General (art. 109.1) y Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (art. 32.1).
- **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003 (art. 3.1).
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 13.1).
- **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero.1).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 4.1) y Orden Foral 130/2009, de 29 de junio.

Recuérdese a este respecto que según el art. artículo 2.3 de la LPACAP tienen la consideración de Administraciones públicas:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- c) Las Entidades que integran la Administración Local.
- d) Los organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

Entidades Privadas (mencionadas genéricamente)

La referencia genérica a las entidades privadas contenida en el art. 92.2 de la LGT/2003 no se reproduce en el art. 79 del RGGIAT y, en consecuencia, no se presupone en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo. En cambio, sí se transcribe en las siguientes normas autonómicas:

- **Asturias:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (art. 17).
- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre (art. 5.1).

¹⁹⁴ La de mayor detalle se encuentra en el art. 45.3 del Decreto 61/2005, de 7 de abril, de la C.A. de Galicia: otras Comunidades Autónomas y ciudades con Estatuto de Autonomía, la Administración General del Estado y otras Administraciones Públicas.

- **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 2).
- **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 13.1.).
- **Extremadura:** Orden de 2 de diciembre de 2010 (art. 6.1).
- **Galicia:** Decreto 61/2005, de 7 de abril (art. 45.3).
- **Melilla:** Ordenanza Fiscal General (art. 109.1) y Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (art. 32.1).
- **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003 (art. 3.1).
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 13.1).

Entidades Privadas (mencionadas expresamente)

A) Entidades que tengan la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria

De las entidades privadas a las que se refiere de manera genérica el art. 92.2 de la LGT/2003, se nombran de forma explícita las entidades que tengan la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria. Esta mención especial ya figuraba en art. 4.1 letra *b* del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre,¹⁹⁵ y se justifica porque, como se recordará, a las entidades financieras recurrió en primer lugar la AEAT para obtener colaboración externa en la confección de declaraciones del IRPF mediante el programa informático PADRE (AEAT 1997, p. 453). Estas entidades también son objeto de alusión específica en las siguientes normas:

- **Canarias:** Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 2.1).
- **Gipuzkoa:** Orden Foral 213/2009, de 12 de marzo (art. 1.1).

B) Entidades suministradoras de software relacionado con la gestión empresarial

Las entidades suministradoras de software relacionado con la gestión empresarial por cuanto pueden realizar, en representación de terceras personas, el suministro electrónico de los registros de facturación para la llevanza de los libros registro exigidos por la normativa reguladora de determinados impuestos; también se designan explícitamente en algunas normas tributarias:

- **Canarias:** Orden de 4 de marzo de 2013 (art. 3.3).
- **Navarra:** Orden Foral 141/2017, de 23 de noviembre (art. 1) y Orden Foral 49/2019, de 12 de noviembre (art. 1).

Instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas).

Las instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales forman el subgrupo más numeroso y relevante de sujetos de la colaboración social electrónica. Para comprobar su gran número, basta con consultar la relación actualizada de entidades que han firmado un acuerdo de colaboración social para la presentación

¹⁹⁵ Con este tenor literal: «Entidades o instituciones privadas, entre otras, las que ostenten la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria».

electrónica de documentación de carácter tributario con la AEAT.¹⁹⁶ Para comprobar su relevancia, resultan suficientes dos constataciones. La primera, su inclusión tanto en otras normas estatales como en la mayoría de normas autonómicas y forales:

- Orden HAC/1293/2018, de 19 de noviembre (disp. adicional segunda).
- **Asturias:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (art. 17).
- **Illes Balears:** Orden de 28 de diciembre de 2009 (art. 11).
- **Canarias:** Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 2.1).
- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre (art. 5.1).
- **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 2).
- **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 13.1.).
- **Extremadura:** Orden de 2 de diciembre de 2010 (art. 6.1).
- **Galicia:** Decreto 61/2005, de 7 de abril (art. 45.3).
- **Comunidad de Madrid:** Orden de 23 de febrero de 2023 (art. 9).
- **Melilla:** Ordenanza Fiscal General (art. 109.1) y Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (art. 32.1).
- **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003 (art. 3.1).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 4.1); Orden Foral 130/2009, de 29 de junio.
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 13.1).
- **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero.1).

Y la segunda, la posibilidad, prevista en las mismas normas tributarias, de extender los efectos de los acuerdos suscritos a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de dichas instituciones y organizaciones. Esta singularidad produce un efecto multiplicador, tanto de las personas y entidades que pueden prestar la colaboración como de los colectivos de destinatarios que pueden recibirla.

Por otra parte, la alusión a estas instituciones y organizaciones representativas presenta una particularidad desde que el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, modificó la letra c, del apartado 1 del art. 79 del RGGIAT, con la adición del siguiente inciso: «En particular, tendrán especial consideración a efectos de la colaboración social los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal». Como tuvimos ocasión de comentar, significó la traslación al RGGIAT de la referencia al cumplimiento cooperativo que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, introdujo en el art. 92.2 de la LGT/2003. A la valoración crítica por la indeterminación del significado del término «especial consideración»,¹⁹⁷ se une la inexistencia de una definición de asesor fiscal en las disposiciones estatales

¹⁹⁶ Publicada en la sede electrónica de la AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-social-presentacion-declaraciones/relacion-entidades-acuerdo.html> [Consulta: 28 de abril de 2023].

¹⁹⁷ La Ley 17/2017, de 1 de agosto, de la C.A. de Cataluña, no emplea el término «especial consideración» pero la misma se deduce del enunciado del apdo. 4 del art. 122-10: «La Administración tributaria de la Generalidad debe poner a disposición del asesor fiscal las herramientas adecuadas para que contribuya a incrementar el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales».

y autonómicas, con la única excepción del art. 122-10.3 de la Ley 17/2017, de 1 de agosto, de la C.A. de Cataluña.¹⁹⁸

Personas o entidades que realicen actividades económicas, en relación con la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones de datos y otros documentos tributarios correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio de sus trabajadores y, en su caso, de la correspondiente unidad familiar

La participación de las empresas en la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria,¹⁹⁹ si bien circunscrita a la presentación de las declaraciones del IRPF de su personal y, en su caso, de las correspondientes unidades familiares, se ha consolidado en la normativa tributaria desde que se posibilitó por primera vez en la Orden de 13 de abril de 1999 (apdo. Séptimo.1).²⁰⁰

Personas o entidades que realicen actividades económicas, cuando su localización geográfica o red comercial pueda ayudar a la consecución de los fines de la Administración tributaria.

Las empresas que disponen de una extensa red de oficinas, con la dotación adecuada de recursos tecnológicos y materiales, como es el caso de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A., SME, pueden suscribir un acuerdo de colaboración social con las Administraciones tributarias para facilitar a la ciudadanía el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el ejercicio de sus derechos mediante la utilización de las TIC.²⁰¹ Estas personas o entidades se especifican tanto en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo como en la Orden de 25 de agosto de 2014, de la C.A. de Canarias.

Personas físicas y jurídicas que no sean Administración Pública o una entidad, institución u organismo representativo de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales y estén dadas de alta en determinados grupos, epígrafes o Agrupaciones de las normas que aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En la Orden Foral 130/2009, de 29 de junio, de la Comunidad Foral de Navarra, además de las Administraciones Públicas y de las entidades, instituciones u organismos representativos de sectores o intereses, sociales, laborales, empresariales o profesionales, tienen la consideración de

¹⁹⁸ Formulada así: «Se entiende «la persona física o jurídica, o la entidad, que presta, de manera específica y profesionalizada, en relación con actuaciones realizadas por la Administración tributaria de la Generalidad, servicios de asesoramiento o consultoría fiscal, de asistencia al contribuyente en la interpretación y aplicación de las normas tributarias y de defensa de su posición jurídica en cualquier tipo de procedimiento tributario o reclamación».

¹⁹⁹ Tanto si la titularidad empresarial corresponde a una persona física como a una persona jurídica.

²⁰⁰ Véanse, entre otras normas:

- **Canarias:** Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 2.1).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 4.1) y Orden Foral 130/2009, de 29 de junio.

²⁰¹ En el portal de transparencia de Correos se publica la relación de los convenios firmados: https://cswet-webcorsta01.blob.core.windows.net/uploads/2024/02/CONVENIOS-Y-ENCOMIENDAS_DIC-2023.pdf [Consulta: 26 de marzo de 2024].

sujetos de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria: 1) las personas físicas y 2) las personas jurídicas distintas de las Administraciones Públicas y de las entidades, instituciones y organismos citados, siempre que en uno y otro caso estén dadas de alta en determinados grupos, epígrafes o Agrupaciones de las normas que aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Las personas o entidades que representen o defiendan intereses colectivos o en las que concurra alguna circunstancia justificada para ser incluidas en la colaboración social.

El apdo. Segundo.2 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, prevé que las personas y entidades que representen o defiendan intereses colectivos o que justifiquen la concurrencia de alguna circunstancia por la cual puedan ser incluidas en la colaboración social, también podrán ser sujetos de la colaboración social electrónica, exclusivamente con respecto a la presentación de documentación de carácter tributario, en nombre de terceras personas. Idéntica previsión al respecto se recoge en el art. 2.2 de la Orden de 25 de agosto de 2014 de la C.A. de Canarias, pero limitada a la representación y defensa de intereses colectivos.

Otras personas o entidades que establezca el Ministro de Economía y Hacienda

La habilitación que otorga el art. 79.1 del RGGIAT al Ministro de Economía y Hacienda, para designar otras personas o entidades como sujetos de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria, no permite, a nuestro juicio, una discrecionalidad absoluta en la designación. Ésta debe responder a la consecución de los fines de la Administración tributaria: facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y el ejercicio de los derechos tanto a la ciudadanía como a las empresas.

5.3.3.2 Delimitación por la adhesión a los acuerdos de colaboración social electrónica

El apdo. Segundo.3 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, siguiendo la previsión del 79.2 del RGGIAT, también contempla que puedan ser sujetos de la colaboración social electrónica las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones colegiadas que sean sujetos de la colaboración social) que hayan suscrito un acuerdo de colaboración con la Administración tributaria. Desde que la Orden de 13 de abril de 1999 (apdo. Séptimo,1) posibilitó por primera vez la extensión subjetiva de los efectos de estos acuerdos, las normas tributarias han establecido dos procedimientos de adhesión: uno de forma automática y otro previa firma de un documento individualizado.

Como cabe deducir de lo prescrito en la normativa estatal, no pueden ser sujetos de la colaboración social electrónica las personas y entidades colegiadas, asociadas o integrantes de las siguientes entidades, instituciones y organizaciones que hayan firmado un acuerdo de colaboración:

- entidades privadas (art. 92.2 de la LGT/2003),
- entidades que representen intereses colectivos,

- entidades que justifiquen la concurrencia de alguna circunstancias por la cual puedan ser incluidas en la colaboración social (apdo. Segundo.2 letra *b* de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo) e
- instituciones y organizaciones que no sean representativas de los sectores o intereses indicados.

Esta exclusión del ámbito subjetivo también se produce en las siguientes normas autonómicas:

- **Illes Balears:** Orden de 28 de diciembre de 2009 (art. 3).
- **Canarias:** Orden de 4 de marzo de 2013 (art. 3.2) y Orden de 25 de agosto de 2014.
- **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 3).
- **Extremadura:** Orden de 2 de diciembre de 2010 (art. 6.1ª).
- **Galicia:** Decreto 61/2005, de 7 de abril (art. 45.3).
- **Comunidad de Madrid:** Orden de 23 de febrero de 2023 (art. 9 letra *b*).

Por el contrario, otras normas autonómicas y forales han dispuesto la inclusión bien indicando explícitamente «entidades privadas» (Andalucía y la Rioja), bien refiriéndose a «entidades» e «instituciones» sin el requisito de la representatividad de los sectores e intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales:

- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre (art. 5.1).
- **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 13.1 letra *b*).
- **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003 (art. 3.2).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 4.2).
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 13.1 letra *b*).
- **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero.2).

5.3.4 En la prevención y lucha contra el fraude fiscal

5.3.4.1 Delimitación por la suscripción de acuerdos de colaboración social

Empresarios, profesionales o sus asociaciones representativas

Como ya comentamos, a través de la celebración de acuerdos de entendimiento con la AEAT, los empresarios, los profesionales o sus asociaciones representativas pueden aportar, de forma voluntaria, con la utilización de las TIC, información relevante para la prevención y la lucha contra el fraude fiscal (AEAT 2005, p. 48). En la sede-e de la AEAT se publica la relación actualizada de las entidades que han suscrito este tipo de acuerdos, junto con la copia electrónica de cada uno los

documentos firmados. El mayor número de acuerdos se ha celebrado con las asociaciones representativas de los empresarios y de los profesionales.²⁰²

Con la misma finalidad y dentro de su respectivo ámbito territorial, la Agencia Tributaria Canaria ha celebrado acuerdos de entendimiento con asociaciones de empresarios y de profesionales;²⁰³ el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava ha aprobado la suscripción de convenios con agentes y colectivos entre los que se encuentra el Colegio Vasco de Economistas de Álava;²⁰⁴ y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa ha suscrito protocolos con distintos agentes y colectivos, entre otros, asociaciones empresariales, la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa, y colegios oficiales.²⁰⁵

5.3.4.2 Delimitación por la adhesión a los acuerdos de colaboración social

A diferencia de los acuerdos de colaboración social electrónica en la aplicación de los tributos, los acuerdos de entendimiento para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, salvo contadas excepciones, no suelen contemplar la extensión de sus efectos a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes.²⁰⁶

²⁰² Véase: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-prevencion-fraude-fiscal/acuerdos-entendimiento-prevencion-fraude.html> [Consulta: 24 de julio de 2023].

²⁰³ A título de ejemplo: «Acuerdo de entendimiento entre la Agencia Tributaria Canaria y la Federación de Áreas Urbanas de Canaria (FAUCA), para la prevención y detección del fraude fiscal», de fecha 23 de agosto de 2017, publicado en el *Boletín Oficial de Canarias*, núm. 170 (4 de septiembre de 2017).

²⁰⁴ Mediante «Orden Foral 85/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de febrero de aprobación de la suscripción de un Convenio de colaboración entre el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava y el Colegio Vasco de Economistas de Álava para la prevención del fraude fiscal».

²⁰⁵ Relación actualizada disponible en: <https://www.gipuzkoa.eus/es/web/ogasuna/prevencion-fraude-fiscal/convenios-colaboracion-prevencion-fraude-fiscal> [Consulta: 28 de marzo de 2024].

²⁰⁶ Dos de estas excepciones son los acuerdos de entendimiento suscritos por la AEAT con:

- La Asociación de Empresas de Electrónica, Tecnologías de la Información y Telecomunicaciones de España https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/Acuerdos_de_entendimiento_para_la_prevencion_del_fraude/aetic.pdf [Consulta: 30 de julio de 2023].
- La Asociación Multisectorial de Empresas Españolas de Electrónica y Comunicaciones (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/Acuerdos_de_entendimiento_para_la_prevencion_del_fraude/asimelec.pdf) [Consulta: 30 de julio de 2023].

Capítulo 6. ÁMBITO VIRTUAL DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TIBUTARIA: PORTALES DE INTERNET Y SEDES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

6.1 PORTALES DE INTERNET Y SEDES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La utilización de las TIC constituye uno de los factores determinantes para configurar el vínculo que se establece entre la Administración tributaria, de una parte; y las personas, entidades y Administraciones Públicas, de otra; en el marco de la colaboración social voluntaria instrumentada a través de acuerdos. En virtud de la suscripción o de la adhesión, quienes ostentan la condición de colaboradores sociales se relacionan electrónicamente con la Administración tributaria en el ámbito virtual formado por los portales de internet y las sedes electrónicas, conforme a las previsiones de la LRJSP y del «Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos».²⁰⁷ En los portales se accede, por una parte, a los contenidos y servicios que determine cada Administración tributaria; y por otra, al vínculo con las respectivas sedes electrónicas. En las sedes se proporcionan, por un lado, los contenidos y servicios mínimos exigidos reglamentariamente;²⁰⁸ y se realizan, por otro, las actuaciones y trámites tributarios disponibles.

Con relación a los portales de internet, debemos señalar la coexistencia de oficinas virtuales independientes. Como se recordará, éstas se crearon para implantar los primeros servicios de Administración electrónica superando las funcionalidades de las páginas web estáticas (GONZÁLEZ GARCÍA 2009, pp. 108-109). Reconocido el derecho de la ciudadanía a relacionarse electrónicamente con la Administraciones Públicas, y establecida la noción de sede electrónica, por la Ley 11/2007, de 22 de junio (arts. 6.1 y 10.1 respectivamente), se presumía su desaparición conceptual. Ante esta presunción, el GRUPO DE TRABAJO DE SEDES ELECTRÓNICAS DEL CONSEJO SUPERIOR DE ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA (2010, p. 9) propuso dos opciones: la integración en los portales de internet o la evolución a sedes electrónicas. No obstante, algunas Administraciones tributarias han resuelto mantener la oficina virtual como portal de internet independiente.

En este contexto, el ámbito virtual donde las Administraciones tributarias interactúan con la ciudadanía, las empresas y los colaboradores sociales presenta diversas configuraciones, las cuales resumimos a continuación:

A) *Portal de internet con oficina virtual integrada*

En el ámbito autonómico, han optado por este diseño las siguientes Administraciones tributarias:

²⁰⁷ Los dos canales se definen en los arts. 5.1 y 9.1 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, de acuerdo con los arts. 39 y 38 de la LRJSP. Por otra parte, los «portales de internet» también se denominan «portales web» en la LPACAP (arts. 21 y 133).

²⁰⁸ Art. 11 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo.

- **Andalucía:** (<https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/web/guest/home> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
- **Castilla-La Mancha:** (<https://portaltributario.jccm.es/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
- **Castilla y León:** (<https://tributos.jcyl.es/web/es/tributos-castilla-leon.html> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
- **Ceuta:** (<https://www.tributosceuta.org/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
- **Comunidad Valenciana:** (<https://atv.gva.es/va/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

En el ámbito local, citamos como ejemplo el **Ayuntamiento de Oviedo** (<https://www.oviedo.es/recaudacion/oficinavirtual> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

B) *Portal de internet y oficina virtual independiente*

Las Administraciones tributarias siguen manteniendo la oficina virtual como un portal web independiente son:

Cantabria: Portal web informativo de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria (<https://www.agenciacantabratributaria.es/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]). Y oficina virtual de Hacienda (<https://ovhacienda.cantabria.es/oficinavirtual/confeccionModelos.do> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

Galicia: Portal de la Agencia Tributaria de Galicia (<https://www.atriga.gal/inicio> [Consulta: 29 de marzo de 2024]). Y oficina virtual de la Atriga (<https://ovt.atriga.gal/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

Comunidad de Madrid: Portal de atención al contribuyente (<https://www.comunidad.madrid/servicios/atencion-contribuyente> [Consulta: 29 de marzo de 2024]). Y oficina virtual del contribuyente (https://gestion.comunidad.madrid/opti_webapp_contrib/#/landing-view [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

C) *Portal de internet y sede electrónica*

Se trata de la configuración más utilizada por las Administraciones tributarias. En el ámbito estatal, por la **Dirección General del Catastro:** portal de la Dirección General del Catastro (<https://www.catastro.meh.es/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y la sede electrónica (<https://www.catastro.meh.es/esp/sede.asp> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

En el ámbito autonómico, por:

- **Aragón:** portal de la Administración Tributaria de Aragón (<https://www.aragon.es/-/tributos> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y sede electrónica del Gobierno de Aragón (<https://www.aragon.es/tramites> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
- **Asturias:** portal del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias (https://www.tributasenasturias.es/sites/stpa/default/es_ES [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

- 2024]) y su correspondiente sede electrónica (https://sede.tributasenasturias.es/sites/sede/default/es_ES/ [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
- **Illes Balears:** portal de la Agencia Tributaria de les Illes Balears (<https://www.atib.es/default.aspx?lang=es> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y su correspondiente sede electrónica (<https://sede.atib.es/cva/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
 - **Canarias:** portal de la Agencia Tributaria Canaria (<https://www3.gobiernodecanarias.org/tributos/atc/jsf/publico/inicio.jsp> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y su correspondiente sede electrónica de (https://sede.gobiernodecanarias.org/tributos/jsf/publico/sede/inicio_sede.jsp [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
 - **Extremadura:** portal tributario de la Junta de Extremadura (<https://portaltributario.juntaex.es/PortalTributario/web/guest;jsessionid=A70A0EE45BF6CBB19DB933BA85A51680> [Consulta: 29 de marzo de 2024] y la sede electrónica de la Junta de Extremadura (<https://sede.gobex.es/SEDE/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).²⁰⁹
 - **Melilla:** el portal de la Ciudad Autónoma (apartado «Ciudadanía» con el subapartado «Hacienda» <https://www.melilla.es/melillaportal/index.jsp?codResi=1> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y la sede electrónica de la Ciudad Autónoma (https://sede.melilla.es/sta/CarpetaPublic/doEvent?APP_CODE=STA&PAGE_CODE=PTS2_HOME [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
 - **Región de Murcia:** portal de internet de la Agencia Tributaria Región de Murcia, en el que se incluye una Oficina Virtual (<https://agenciatributaria.carm.es/web/guest> [Consulta: 29 de marzo de 2024]); y la sede electrónica de la Región de Murcia (<https://sede.carm.es/web/pagina?IDCONTENIDO=11&IDTIPO=180> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).²¹⁰

En el ámbito foral, por:

- **Álava:** portal de la Hacienda Foral (<https://web.araba.eus/es/hacienda> (<https://web.araba.eus/es/hacienda> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y la sede electrónica de la Diputación Foral (<https://egoitza.araba.eus/es/home> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
- **Bizkaia:** portal del Departamento de Hacienda y Finanzas (<https://www.bizkaia.eus/es/hacienda-y-finanzas1> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y la subsede electrónica (profesional tributaria) dentro de la sede electrónica de la Diputación Foral (<https://appstac.ebizkaia.eus/es/profesional> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
- **Gipuzkoa:** portal de Hacienda y Finanzas (<https://www.gipuzkoa.eus/es/web/ogasuna> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y la sede electrónica de la Diputación Foral (<https://egoitza.gipuzkoa.eus/es/inicio> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

En el ámbito local, mencionaremos cuatro ejemplos:

- **Ayuntamiento de Albacete:** portal del Ayuntamiento de Albacete (<https://albacete.es/es/tu-ayuntamiento/gestion-tributaria> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y su correspondiente sede electrónica (<https://albacete.sedipualba.es/default.aspx> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

²⁰⁹ En el portal tributario se ubica la sección «Oficina Virtual» que, a pesar del título, no tiene carácter operativo sino exclusivamente informativo.

²¹⁰ Algunos trámites se realizan en la Oficina Virtual y la mayoría de ellos en la sede electrónica.

- **Ayuntamiento de Barcelona:** portal del Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona (<https://ajuntament.barcelona.cat/hisenda/es?profile=4> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y la sede electrónica del Ayuntamiento de Barcelona (<https://seuelectronica.ajuntament.barcelona.cat/oficinavirtual/es> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).²¹¹
- **Ayuntamiento de Salamanca:** Portal del OAGER (<https://www.oager.com/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y su correspondiente sede electrónica (<https://www.oager.net/Login/Select> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).²¹²
- **Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife:** portal del Ayuntamiento (<https://www.santacruz-detenerife.es/web/servicios-municipales/hacienda> [Consulta: 29 de marzo de 2024]) y la sede electrónica del Ayuntamiento (<https://sede.santacruzdetenerife.es/sede/inicio> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

D) Sede electrónica

Las Administraciones tributarias que han optado por sustituir el portal de internet y la oficina virtual por una única sede electrónica son las siguientes:

En el ámbito estatal, **AEAT** (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

En el ámbito autonómico:

- **Cataluña:** sede electrónica de la Agencia Tributaria de Cataluña (<https://atc.gen-cat.cat/ca/inici> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).
- **La Rioja:** sede electrónica de la Administración General de La Rioja apartado «Temas», subapartado «Tributos» (<https://www.larioja.org/tributos/es> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

En el ámbito foral, **Navarra:** sede electrónica de la Hacienda Foral Navarra (<https://www.navarra.es/es/hacienda> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

En el ámbito local, un buen ejemplo es el **Ayuntamiento de Pontevedra:** en la sede electrónica se incluye la oficina tributaria (<https://sede.pontevedra.gal/public/dynamic/taxoffice/> [Consulta: 29 de marzo de 2024]).

6.2 REQUISITOS TECNOLÓGICOS Y PROCEDIMENTALES PARA ACTUAR EN LOS PORTALES DE INTERNET Y EN LAS SEDES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

En sus relaciones electrónicas con las Administraciones tributarias, quienes ostentan la condición de colaboradores sociales, por la suscripción de acuerdos de colaboración social electrónica o por la adhesión a éstos, deben cumplir dos clases de requisitos: los tecnológicos y los procedimentales

²¹¹ Si bien la sede electrónica tiene por título «Oficina Virtual de Trámites».

²¹² OAGER: Organismo Autónomo de Gestión Económica y Recaudación.

que exige cada Administración en su ámbito competencial. En el primer grupo están comprendidos, por una parte, los relativos a la acreditación tanto de la identidad como de la firma; por otra, los referentes a la configuración de los equipos informáticos. En el segundo grupo están incluidos, por un lado, los que conciernen a la inscripción previa en los censos o registros administrativos de colaboradores sociales; y por otro, los que corresponden a la utilización de los programas de ayuda, los formularios y las aplicaciones disponibles en los portales de internet y en las sedes electrónicas de las Administraciones tributarias.

6.2.1 Requisitos tecnológicos

6.2.1.1 Requisitos relativos a la acreditación de la identidad y de la firma

A tenor de lo prescrito en los arts. 9 y 10 de la LPCAP, en la relación electrónica con las Administraciones públicas deben acreditarse tres circunstancias. En primer lugar, la identidad de la persona o entidad interesada; en segundo lugar, la autenticidad de la expresión de su voluntad y consentimiento; y, en tercer lugar, la integridad e inalterabilidad del documento firmado.

En ambos preceptos se recogen los sistemas válidos para cada una de las acreditaciones. Para la primera, los sistemas de identificación previstos en el art. 9.2, en especial los que se basan en certificados electrónicos cualificados bien de firma electrónica, bien de sello electrónico, expedidos por prestadores incluidos en la «Lista de confianza de prestadores de servicios de certificación». Para las dos restantes, los sistemas de firma previstos en el art. 10.2, en particular los sistemas de firma electrónica cualificada y avanzada, basados en certificados cualificados de firma electrónica; y los sistemas de sello electrónico cualificado y de sello electrónico avanzado, basados en certificados electrónicos cualificados de sello electrónico, expedidos por un prestador incluido en la «Lista de confianza de prestadores de servicios de certificación».²¹³

Sistemas basados en certificados electrónicos cualificados

Las personas, entidades y Administraciones Públicas que, en virtud de la suscripción o de la adhesión a un acuerdo de colaboración social, se relacionen electrónicamente con la Administración tributaria en nombre propio o en el de terceras personas están obligadas a utilizar sistemas de identificación y de firma basados en certificados electrónicos cualificados. El cumplimiento de este requisito se exige en las normas tributarias de los diferentes marcos normativos.

En el ámbito estatal, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo establece en su apdo. Tercero.³ que las personas o entidades autorizadas para presentar electrónicamente declaraciones en representación de terceras personas deberán disponer de un certificado de usuario de firma electrónica X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda» o por

²¹³ La regulación sistemática de los servicios electrónicos de confianza está contenida en el «Reglamento (UE) N° 910/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior y por la que se deroga la Directiva 1999/93/CE»; y que algunos aspectos concretos han sido complementados por la «Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza».

otra entidad prestadora de servicio de certificación electrónica cuyos certificados hayan sido admitidos por la AEAT.²¹⁴

Del mismo modo, en las resoluciones de la Dirección General de la AEAT para extender la colaboración social a la presentación electrónica de otros modelos de declaración y otros documentos tributarios se exige que el presentador esté en posesión de un certificado de usuario emitido por una autoridad de certificación reconocida.²¹⁵

La exigencia de utilizar sistemas basados en un certificado electrónico cualificado también se establece en las numerosas órdenes ministeriales que regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación electrónica de declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos de carácter tributario. Resulta ilustrativa al respecto, la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, que tiene por objeto regular los procedimientos para la presentación electrónica de determinadas autoliquidaciones tributarias, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución. Después de habilitar a las personas o entidades que ostenten la condición de colaboradores sociales para presentar electrónicamente autoliquidaciones (art. 6.1 letra c), declaraciones informativas (art. 16.1 letra c) y declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución (art. 20.1 letra c); impone la necesidad de efectuar la presentación de cualquiera de dichos documentos utilizando un sistema de identificación, autenticación y firma electrónica basado en un certificado electrónico reconocido, emitido conforme a las condiciones establecidas por la «Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza»,²¹⁶ que, según la normativa vigente en cada momento, resulte admisible por la AEAT.

En el ámbito autonómico y foral, la obligación de utilizar sistemas basados en certificados electrónicos cualificados también se impone en las normas que regulan las actuaciones de colaboración social electrónica en representación de terceras personas, a través de acuerdos con la Administración tributaria. Estos ejemplos son una buena muestra:

- **Andalucía:** Orden de 22 de marzo de 2024 (art. 6).

²¹⁴ Y con anterioridad, el apdo. Segundo.2 de la Orden de 21 de diciembre de 2000.

²¹⁵ Véanse, a título de ejemplo, la Resolución de 23 de agosto de 2005 (apdo. Cuarto.4), la Resolución de 17 de julio de 2007 (apdo. Segundo.4º), y la Resolución de 21 de julio de 2020 (apdo. Segundo.4). En esta última norma se hacen dos precisiones: primera, que el certificado debe estar emitido por un prestador de servicios de certificación incluido en el registro de prestadores de servicios electrónicos de confianza del Ministerio de Energía Turismo y Agenda Digital; y, segunda, que el certificado haya sido validado en la plataforma @firma.

²¹⁶ Así se dispone en el art. 6.2 para las autoliquidaciones; en el art. 16.2 para las declaraciones informativas y en el art. 21.2 para las declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución.

Citamos la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, porque a dicha norma deben entenderse realizadas las referencias que la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre hace a la «Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica» (así resulta de la disposición final primera de la «Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el formulario 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación»).

- **Illes Balears:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (arts. 10 y 13).
- **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 16.2).
- **Extremadura:** Orden de 2 de diciembre de 2010 (art. 10 letra *b*).
- **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003 (art. 4.2).
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 2.2).
- **Gipuzkoa:** Orden Foral 650/2019, de 26 de diciembre (art. 2 letra *b*).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 2.2).

6.2.1.2 Requisitos relativos a la configuración de los equipos informáticos

Para que la relación electrónica pueda desarrollarse en el ámbito virtual, los equipos informáticos de las personas, entidades y Administraciones Públicas que han suscrito el acuerdo de colaboración social o se han adherido a él también deben cumplir una serie de requisitos técnicos. Se trata de las características mínimas para utilizar e instalar los programas de ayuda y los formularios electrónicos que las Administraciones tributarias ponen a su disposición en los portales de internet y en las sedes electrónicas. Se aplican a los sistemas operativos, a los navegadores instalados e incluso a los programas informáticos. La importancia que se les concede en las normas tributarias queda reflejada en los siguientes ejemplos:

- **Asturias:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (arts. 10 y 13).
- **Canarias:** Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 3.4).
- **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 5).
- **Comunidad de Madrid:** Orden de 23 de febrero de 2023 (art. 5.3).
- **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (disp. adicional 1^a.7).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 2.2.4^a).

6.2.2 Requisitos procedimentales:

6.2.2.1 Inscripción en el censo o en el registro de colaboradores sociales

La posibilidad de que los acuerdos de colaboración social electrónica suscritos por las instituciones y organizaciones enumeradas en el art. 79.1 letra *c* del RGGIAT extiendan sus efectos a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de aquéllas, requiere que las Administraciones tributarias dispongan de relaciones actualizadas de dichas personas o entidades. Corresponde a las instituciones y organizaciones firmantes de los acuerdos proporcionarlas a través de los portales de internet y de las sedes electrónicas.

A partir de la recepción de las relaciones donde figuren los datos identificativos; las personas o entidades serán inscritas en el censo o registro de colaboradores sociales de cada una de las

Administración tributarias en la que tengan previsto actuar electrónicamente en representación de terceras personas. Cada Administración determinará si la inscripción se tramitará obligatoriamente de forma electrónica. Profundizaremos sobre este requisito con ocasión del estudio de la adhesión a los acuerdos de colaboración social.

6.2.2.2 Cumplimentación de formularios electrónicos y utilización de programas de ayuda desarrollados por las Administraciones tributarias

Junto al primer requisito procedimental, las normas tributarias preceptúan la concurrencia de un segundo: la cumplimentación de los formularios y la utilización de las aplicaciones y de los programas de ayuda desarrollados por las Administración tributarias. Si examinamos la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, claro ejemplo de la normativa estatal, la presentación electrónica de autoliquidaciones requiere, con carácter previo, bien de la cumplimentación del formulario digital para la transmisión de los datos solicitados en los modelos aprobados reglamentariamente, bien de la obtención de los ficheros con las autoliquidaciones a transmitir, previa utilización de un programa informático, que puede ser el desarrollado por la AEAT (art. 6.2 letra c). De manera similar, para la presentación de declaraciones informativas es preciso generar un fichero a transmitir, ajustado a los diseños lógicos señalados en las órdenes ministeriales, previa utilización de un programa informático, que también puede ser el desarrollado por la AEAT (art. 16.2 letra c). Finalmente, la presentación electrónica de declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución precisa de la cumplimentación previa de un formulario digital para la transmisión de los datos solicitados en los modelos aprobados reglamentariamente (art. 20.2 letra c).²¹⁷

Si observamos la normativa autonómica, la presentación y pago electrónicos de documentación de carácter tributario queda condicionada a la utilización de los instrumentos que, con denominaciones similares, se ponen a disposición de los colaboradores sociales en los portales de internet y en las sedes electrónicas de las respectivas Administraciones tributarias. Entre ellos:

- Aplicaciones informáticas: **Andalucía** (Orden de 22 de marzo de 2024, art. 2.1), **Asturias** (Resolución de 20 de mayo de 2010, art. 3.3) e **Illes Balears** (Resolución de 28 de diciembre de 2009, art. 11).
- Asistentes web: **Extremadura** (Orden de 2 de diciembre de 2010, art. 11.1 y 2).
- Formularios web o programas de ayuda: **Canarias** (Orden de 4 de marzo de 2013, art. 4), **Galicia** (Orden de 9 de diciembre de 2020, art. 9.1 y 2), **Región de Murcia** (Orden de 9 de mayo de 2003, art. 5) y **Gipuzkoa** (Orden Foral 578/2019, de 4 de diciembre, art. 8.1).

²¹⁷ A la cumplimentación obligatoria de los formularios digitales también se refieren, entre otras, las Resoluciones de la Dirección General de la AEAT, de 16 de septiembre de 2004 (Cap. II, 2.2) y de 23 de agosto de 2005 (apdo. Tercero. 5º), dictadas para extender la colaboración social a la presentación otros documentos de carácter tributario. Por otra parte, la Orden HAC/1293/2018, de 19 de noviembre, después de disponer que las declaraciones catastrales se presentarán preferentemente de manera electrónica (art. 2.3), establece que se cumplimentarán mediante el asistente de confección y presentación existente en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.

6.3 PERFILES DE ACCESO ESPECÍFICOS EN LOS PORTALES DE INTERNET Y EN LAS SEDES ELECTRÓNICAS

Para facilitar la relación electrónica con quienes ostentan la condición de colaboradores sociales, con especial énfasis en la realización de actuaciones en representación de terceras personas, las Administraciones tributarias han creado perfiles de acceso específicos en sus portales de internet y sedes electrónicas, como ilustran los siguientes ejemplos:

El perfil «Gestoría/Profesional», con la variante «profesional», en las oficinas virtuales de la Agencia Tributaria de Andalucía, de la Consejería de Hacienda, Administraciones Públicas y Transformación Digital de Castilla-La Mancha (véase Figura 1), de la Junta de Castilla y León y de la Comunidad de Madrid. También en la sede electrónica de La Rioja y en la sede electrónica profesional tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia.

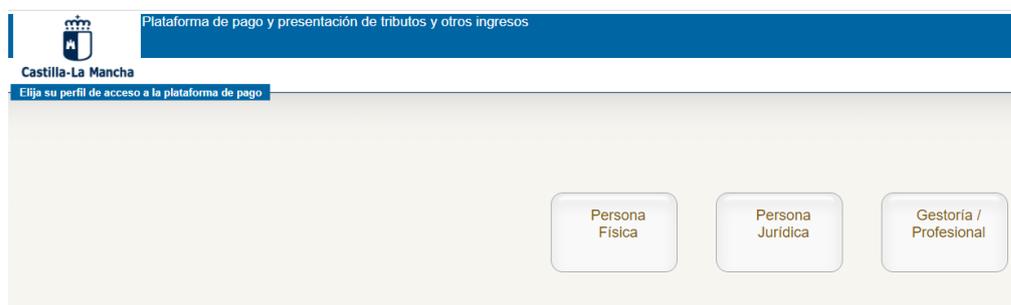


Figura 1: Oficina Electrónica de Castilla-La Mancha [Captura de pantalla del 01-04-2024]

El perfil «Colaboradores/representantes», con las variantes «colaboradores», «colaboradores sociales» y «colaboración», en la sede electrónica de la Junta de Extremadura, en la oficina virtual de la Agencia Tributaria de Galicia (véase Figura 2), en la oficina virtual de Hacienda de Cantabria y en la sede electrónica del OAGER (Ayuntamiento de Salamanca).



Figura 2: OV Tributaria-Agencia Tributaria de Galicia [Captura de pantalla del 01-04-2024]

Aquellas Administraciones tributarias que no han creado un perfil de acceso específico para colaboradores sociales, incluyen una opción en los diferentes trámites electrónicos para indicar que la actuación se realizará como representante. Sirvan como ejemplo, la oficina virtual de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (véase Figura 3) y la sede electrónica de la AEAT.²¹⁸

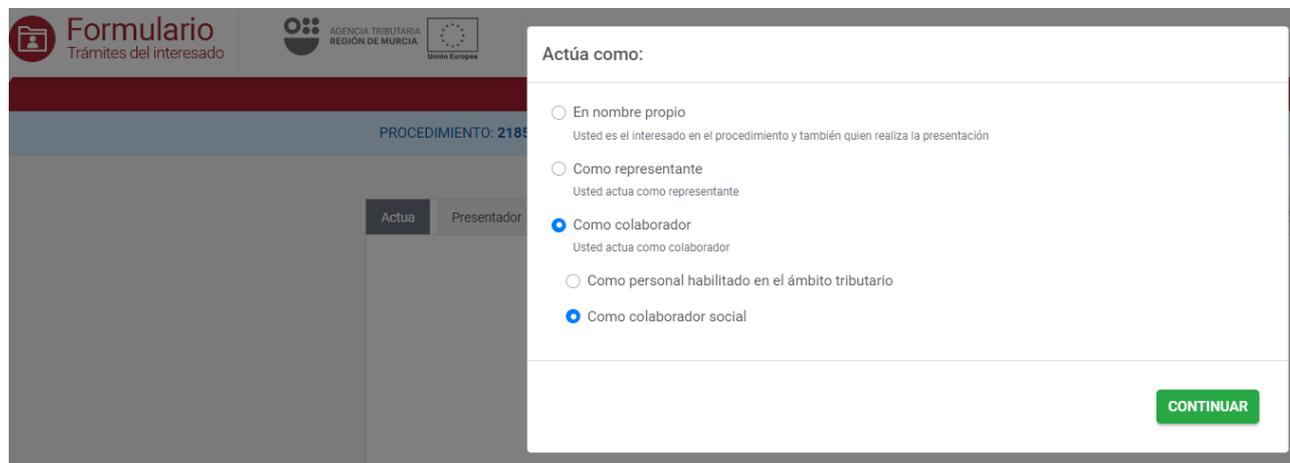
The image shows a screenshot of a web form titled 'Formulario Trámites del interesado' from the 'AGENCIA TRIBUTARIA REGIÓN DE MURCIA'. The form is for 'PROCEDIMIENTO: 2185'. It has two tabs: 'Actúa' (selected) and 'Presentador'. The 'Actúa como:' section contains five radio button options: 'En nombre propio' (unselected), 'Como representante' (unselected), 'Como colaborador' (selected), 'Como personal habilitado en el ámbito tributario' (unselected), and 'Como colaborador social' (selected). A green 'CONTINUAR' button is at the bottom right.

Figura 3: Oficina Virtual de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia [Captura de pantalla del 01-04-2024]

6.4 LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS CONTENIDOS DE LOS PORTALES DE INTERNET Y DE LAS SEDES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

6.4.1 Colectivos destinatarios de los contenidos

La posibilidad de que la ciudadanía y las empresas se relacionen electrónicamente con las Administraciones tributarias a través de colaboradores sociales, reconocida, entre otras normas, por la Orden HAP/800/2014, de 9 de mayo (art. 2.5), significa que los contenidos relativos a la colaboración social electrónica a través de acuerdos, publicados en los portales de internet y en las sedes electrónicas administrativas, no pueden destinarse exclusivamente a quienes ya poseen la condición de colaboradores sociales y a quienes estén interesados en obtenerla. También deben estar dirigidos a la ciudadanía y las empresas, beneficiarias de esta modalidad de colaboración social electrónica. La extensión y la organización que, según nuestro criterio, deben presentar estos contenidos se exponen en los epígrafes siguientes.

²¹⁸ Véase el «Servicio RentaWEB para colaboradores sociales»: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/renta-ayuda-tecnica/servicio-renta-web-colaboradores-sociales.html> [Consulta: 1 de abril de 2024].

6.4.2 Contenidos

6.4.2.1 Agrupación, localización y visibilidad

Los contenidos de las modalidades de la colaboración social voluntaria, por su relevancia en la aplicación efectiva de los sistemas tributarios, además de estar agrupados en una sección o apartado diferenciados, deben resultar fácilmente visibles y localizables tanto en los portales de internet como en las sedes electrónicas administrativas. Por esta agrupación, localización y visibilidad han optado las siguientes Administraciones tributarias:

- **AEAT:** Sección «Colaborar con la Agencia Tributaria» de la sede electrónica (en la página de inicio).
- **Dirección General del Catastro:** Sección «Colaboración administrativa» del portal y de la sede electrónica (en las respectivas páginas de inicio).
- **Andalucía:** Sección «Colaboración social» de la oficina virtual de la Agencia Tributaria de Andalucía.
- **Asturias:** Sección «Colaboradores» del portal de internet del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias (en la página de inicio).
- **Cantabria:** Sección «Colaboración social» en el portal web informativo de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria (en la página de inicio).
- **Castilla-La Mancha:** Sección «Colaboradores» en el portal tributario de la Consejería de Hacienda, Administraciones Públicas y Transformación Digital (en la página de inicio).
- **Castilla y León:** Apartado «Usuarios profesionales (gestores, abogados, economistas...)», de la sección «Oficina Virtual de Impuestos Autonómicos» del portal tributario de la Junta de Castilla y León.
- **Extremadura:** Sección «Colaboradores sociales», de la oficina virtual integrada en el portal tributario de la Junta de Extremadura.
- **Galicia:** Sección «Colaboradores sociales» en el portal de internet de la Agencia Tributaria de Galicia (en la página de inicio).
- **Región de Murcia:** Sección «Colaboradores» y apartado «Colaboración social» en el portal de internet la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (en la página de inicio).
- **Comunidad Valenciana:** Sección «Colaboradores sociales» de la oficina virtual integrada en el portal de la Agencia Tributaria de la Comunidad Valenciana (en la página de inicio).
- **Bizkaia:** Sección «Sede electrónica Profesional Tributaria» de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia (en la página de inicio).
- **Gipuzkoa:** Apartado «Entidades profesionales colaboradoras», de la sección «A un clic» del portal de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Las restantes Administraciones tributarias no tienen en sus portales o sedes una sección o un apartado específicos. De hecho, los contenidos se encuentran dispersos en diferentes secciones o apartados.²¹⁹

6.4.2.2 Extensión y estructuración

En la sección o apartado correspondiente de los portales de internet y de las sedes electrónicas de las Administraciones tributarias, deben estar incorporados, como mínimo, los siguientes contenidos en materia de colaboración social electrónica instrumentada a través de acuerdos:

A) *Contenidos informativos*

- La normativa básica en vigor que resulta aplicable a esta modalidad de la figura jurídica.
- La descripción de los procedimientos administrativos para instrumentar los acuerdos y, en el supuesto de extensión subjetiva de sus efectos, para formalizar las adhesiones.
- La relación detallada de las actuaciones que cada tipo de acuerdo de colaboración social electrónica permite realizar a quienes lo han suscrito o se han adherido a él.
- La relación de los acuerdos vigentes de colaboración social electrónica suscritos por las Administraciones, clasificados en función del objeto. Junto a la denominación de la persona, entidad o Administración Pública firmante y a la fecha de firma del documento, deben figurar los datos de contacto institucionales o profesionales (dirección física, dirección de correo electrónico y número de teléfono).
- La consulta del censo de personas y entidades adheridas a los diferentes acuerdos de colaboración social electrónica, si bien restringida a la obtención de los datos de contacto institucionales o profesionales y a la confirmación de su condición efectiva de colaboradores sociales.

B) *Contenidos documentales*

- La copia electrónica o la transcripción íntegra de los acuerdos firmados por las Administraciones tributarias.
- Los diferentes modelos de acuerdos de colaboración social electrónica aprobados por cada Administración tributaria.
- Los documentos individualizados de adhesión a los acuerdos de colaboración social electrónica.

²¹⁹ Como se observa, por ejemplo, en la sede electrónica de la Agencia Tributaria de Cataluña:

En la sección «Inicio» se encuentra el apartado «Carpeta de tramitación» y el subapartado «Presentación en nombre de terceras personas» donde se publica la información referente a la adhesión a un acuerdo de colaboración social con colectivos de profesionales para la actuación en nombre de terceros.

- En la sección «La Agencia» se encuentra el apartado «Convenios y acuerdos de colaboración» donde se publica tanto la relación de convenios y acuerdos de colaboración social electrónica como las copias de los documentos firmados.

- Los documentos normalizados aprobados por cada Administración tributaria para otorgar la representación en el marco de los acuerdos de colaboración social electrónica.

Los contenidos más extensos y mejor estructurados se encuentran en los portales de internet de la Agencia Tributaria de Andalucía (véase figura 4) y de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (véase figura 5); y en la sede electrónica de la AEAT (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria.html>) [Consulta: 2 de abril de 2024].



Figura 4: Agencia Tributaria de Andalucía [Captura de pantalla del 01-04-2024]



Figura 5: Agencia Tributaria de la Región de Murcia [Captura de pantalla del 01-04-2024]

En cambio, en la sección o apartado específico de los portales de internet y de las sedes electrónicas del resto de Administraciones tributarias referenciadas, los contenidos en materia de colaboración social electrónica mediante acuerdos resultan inferiores en cuanto a extensión y a estructuración. Veamos tres ejemplos:

Asturias: Se publica la relación de los convenios de colaboración formalizados por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la copia electrónica o la transcripción íntegra de cada uno de ellos.

Castilla-La Mancha y Gipuzkoa: Se facilita la relación de entidades firmantes de un acuerdo de Colaboración Social con la Consejería de Hacienda, Administraciones Públicas y Transformación Digital, el modelo de documento individualizado de adhesión y el modelo normalizado de representación.

Galicia: Se incluye la relación de convenios suscritos por la Agencia Tributaria de Galicia, la descripción del procedimiento administrativo de adhesión y el modelo de documento individualizado de adhesión.

6.4.2.3 Importancia de incorporar determinados contenidos para la ciudadanía y las empresas

Es necesario poner el énfasis en dos contenidos informativos que deben incorporarse en los portales de internet y en las sedes electrónicas de las Administraciones tributarias porque sus destinatarios principales son la ciudadanía y las empresas.

En primer lugar, los datos de contacto institucionales o profesionales (dirección física, dirección de correo electrónico, número de teléfono y sitio web) de las personas, entidades y Administraciones Públicas que han celebrado los acuerdos de colaboración social electrónica. En segundo lugar, la consulta restringida del censo de personas y entidades adheridas a los diferentes acuerdos de colaboración social electrónica, para obtener los datos de contacto institucionales o profesionales y confirmar su condición efectiva de colaboradores sociales. Si el objetivo principal de las Administraciones tributarias consiste en facilitar a la ciudadanía y a las empresas el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, consideramos imprescindible que ambos colectivos puedan acceder a dichos datos.

En ambos supuestos concurre la razón práctica expuesta; en el segundo, se suma una razón jurídica. Como veremos en el capítulo siguiente, en los documentos normalizados de representación, aprobados por las Administraciones tributarias para actuar en el marco de la colaboración social electrónica, se afirma que el otorgamiento a favor del representante se efectúa por la condición de firmante o adherido al acuerdo de colaboración que se detalla. Obviamente, sin la posibilidad de acceder a los datos de contacto institucionales o profesionales de quienes se han adherido a dicho

acuerdo, la persona o entidad otorgante no puede comprobar la veracidad y la vigencia de la adhesión.²²⁰

En cuanto a los datos de contacto institucionales o profesionales de las personas, entidades y Administraciones Públicas suscriptoras de los acuerdos de colaboración social electrónica, las Administraciones tributarias se dividen entre las que han decidido no proporcionar dato alguno (entre otras, Asturias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Galicia y Gipuzkoa) y las que sólo ofrecen el dato de la dirección física (por ejemplo, AEAT y Comunidad Valenciana). De esta división anterior se aparta la Administración de Extremadura en cuyo portal tributario se facilita el mayor número de datos: dirección física, número de teléfono y dirección de correo electrónico (<https://portaltributario.juntaex.es/PortalTributario/web/guest/relacion-de-entidades-con-acuerdo> [Consulta: 3 de abril de 2024]).

En cuanto a los datos de contacto institucionales o profesionales de las personas y entidades adheridas a los acuerdos de colaboración social electrónica, todas las Administraciones tributarias coinciden en no facilitar dato alguno. En esta cuestión, destacamos de nuevo la Administración de Extremadura en cuyo portal tributario, al final de la «Relación de entidades colaboradoras», aparece una nota dirigida a la ciudadanía y a las empresas indicándoles que deben contactar con la entidad firmante del acuerdo para conocer a sus respectivas personas colegiadas, asociadas o integrantes.

²²⁰ Comprobaciones que sí pueden realizarse respecto de las personas, entidades y Administraciones Públicas firmantes de acuerdos de colaboración social electrónica, porque el dato de su denominación figura, como mínimo, en las relaciones actualizadas de los acuerdos vigentes.

Capítulo 7. LAS RELACIONES GENERADAS POR LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

7.1 LA UNICIDAD Y PLURALIDAD RELACIONAL

La colaboración social voluntaria implica, por la propia naturaleza de la figura jurídica, la existencia de una o más relaciones intersubjetivas en función de dos variables fundamentales: la primera, corresponde a los diversos aspectos de la aplicación de los tributos y a los fines de la Administración tributaria susceptibles de tal colaboración; la segunda, a las diferentes idoneidades de quienes manifiestan su interés por colaborar. En base a las consideraciones precedentes, detallamos los supuestos de unicidad y pluralidad relacional que implica la colaboración social electrónica instrumentada a través de acuerdos.

A) Colaboración social electrónica en la prestación de los servicios de información y asistencia a los obligados tributarios que proporcionan las Administraciones tributarias

Como se recordará, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, al extender la colaboración social a los servicios de información y asistencia que presta la AEAT, asigna su prestación exclusivamente a las Administraciones de las Comunidades Autónomas y a las Entidades integrantes de la Administración Local. Esta extensión del ámbito objetivo comprende, entre otros aspectos de la aplicación de los tributos, las campañas de información y difusión (art. 92.3 letra *b* de la LGT/2003) y la asistencia en la realización y correcta cumplimentación de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones (art. 92.3 letra *d* de la LGT/2003). Estas actividades de colaboración social generan tres relaciones distintas:

La primera se produce entre la AEAT y aquellas Administraciones Públicas que colaboran para prestar los servicios mencionados.

La segunda se entabla entre las citadas Administraciones Públicas y las personas destinatarias de los servicios de información y asistencia que proporciona la AEAT.

La tercera, y la de menor contenido, une a la AEAT con las personas que recibirán los servicios de información y asistencia por parte de las Administraciones Públicas colaboradoras. Se limita a la gestión de las citas previas de quienes solicitan ser informados y asistidos por dichas Administraciones Públicas.

B) Colaboración social electrónica en la simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias

Para la colaboración social voluntaria referida a este aspecto de la aplicación de los tributos, instrumentada a través de acuerdos (art. 92.3 letra *c* de la LGT/2003), las Administraciones tributarias no han aprobado las normas que señalen los requisitos y condiciones para realizarla mediante la utilización de las TIC. No obstante, en virtud de lo dispuesto en el art. 27.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales, por una parte; y las entidades, instituciones y organizaciones

representativas de los sujetos pasivos de las tasas, por otra, vienen colaborando para simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas de aquéllas o los procedimientos de liquidación o recaudación.²²¹ En este supuesto, la colaboración social genera también tres relaciones intersubjetivas:²²² la primera de ellas, entre la Administración tributaria y las entidades, instituciones y organizaciones representativas de los sujetos pasivos de las tasas; la segunda, entre tales entidades, instituciones y organizaciones representativas y los sujetos pasivos; y la tercera, entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos de las tasas.

C) Colaboración social en la realización de actuaciones en representación de terceras personas

Las actuaciones en representación de terceras personas conforman el grupo más numeroso y relevante de los aspectos de la aplicación de los tributos a los que puede referirse la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria (art. 92.3, letras e, f, g y h de la LGT/2003). En cuanto al número, porque se incluyen, entre otros, la presentación y remisión electrónicas de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento de carácter tributario; la subsanación de defectos, la información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos; y la solicitud y obtención de certificados tributarios. En cuanto a la relevancia, porque originan el sistema más complejo de relaciones intersubjetivas.

La primera relación se articula entre la Administración tributaria y aquellas personas, entidades o Administraciones Públicas, entre ellas las instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, que colaboran realizando actuaciones en representación de terceras personas.

La segunda relación se da entre la Administración tributaria y aquellas personas o entidades que también colaboran realizando actuaciones en representación de terceras personas, por razón de su pertenencia a instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

La tercera de las relaciones une a estas instituciones u organizaciones representativas con las personas o entidades que, por su condición de colegiadas, asociadas o integrantes de aquéllas, colaboran realizando actuaciones en representación de terceras personas.

²²¹ Del mismo modo:

- **Navarra:** art. 108.2 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de las Haciendas Locales de Navarra.
- **Álava:** art. 30.2 del «Decreto Foral Normativo 1/2021, del Consejo de Gobierno Foral, de 29 de septiembre. Aprobar el Texto refundido de la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales».
- **Bizkaia:** art. 28.2 de la «Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales».
- **Gipuzkoa:** art. 27.2 de la Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa.

²²² Véase, a modo de ejemplo, el contenido del Convenio de colaboración entre el Ayuntamiento de Almería y la Gestora de conciertos para la contribución a los Servicios de Extinción de Incendios, suscrito el 10 de diciembre de 2019 (<https://almeriaciudad.es/transparencia/wp-content/archivos/sites/26/2021/10/10-12-2019-Convenio-de-Colaboraci%C3%B3n-con-la-Gestora-de-cociertos-para-la-contribuci%C3%B3n-de-los-Servicios-de-Extinci%C3%B3n-de-Incendios.pdf> [Consulta: 6 de noviembre de 2023]).

La cuarta de las relaciones se entabla entre las personas, entidades o Administraciones Públicas a quienes se otorga la representación para realizar actuaciones en el marco de la colaboración social electrónica y quienes les otorgan dicha representación.

La quinta y última de las relaciones existe entre la Administración tributaria y el contribuyente, éste último representado por las personas, entidades o Administraciones Públicas que actúan en su nombre en el marco de la colaboración social electrónica.

D) *Prevención y lucha contra el fraude fiscal*

En la colaboración social voluntaria en la prevención y lucha contra el fraude fiscal se constituye generalmente una única relación entre la Administración tributaria y los empresarios, profesionales o sus asociaciones representativas. Como comentamos en apartados anteriores, son excepcionales los casos en que otras personas o entidades pueden colaborar a tal fin, mediante un procedimiento de adhesión, por su pertenencia a las asociaciones representativas citadas.

7.2 FACTORES QUE INTERVIENEN EN LA CONFIGURACIÓN

Las relaciones intersubjetivas que hemos identificado presentan configuraciones diversas. La causa de esta diversidad se explica por las diferentes posibilidades de conjugar los siguientes factores que ya describimos en el Capítulo Primero:

- a) La *voluntariedad*: en un primer nivel, de la Administración tributaria y la persona, entidad o Administración pública que acuerdan colaborar y asumir los compromisos mutuos que requiere la colaboración; y en un segundo nivel, de la ciudadanía, las empresas y los colaboradores sociales, quienes, en atención a las respectivas condiciones que ostentan, resuelven solicitar y prestar la colaboración.
- b) La *igualdad posicional*: al menos teórica, de la Administración tributaria y de las personas, entidades o Administraciones Públicas colaboradoras respecto a la asunción de compromisos en el ejercicio de su autonomía de la voluntad, sin que la Administración tributaria actúe con las prerrogativas de la contratación pública.
- c) La existencia o no de *vinculación jurídica*: en el primer supuesto, cuando se formalizan compromisos jurídicos concretos y exigibles; en el segundo, cuando no se procede a su formalización.
- d) La existencia o no *contenido económico*: en el primer supuesto, cuando se percibe retribución o compensación por la colaboración prestada; en el segundo, cuando no se acuerda su percepción.
- e) La *temporalidad*: determinada o indefinida, de la colaboración.
- f) La *extensión subjetiva de los efectos de la colaboración acordada con instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales*: a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de aquéllas.

g) La *intermediación*: consecuencia de la posibilidad reconocida a la ciudadanía y a las empresas de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria a través de colaboradores sociales.

7.3 INICIO, DESARROLLO Y EXTINCIÓN DE LAS RELACIONES GENERADAS POR LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA MEDIANTE ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

7.3.1 Inicio

Las relaciones jurídicas que, en menor o mayor número, coexisten en la colaboración social electrónica acordada con la Administración tributaria se inician con la formalización de los documentos que el ordenamiento jurídico prevé en cada supuesto para expresar el concurso de voluntades y la asunción de compromisos de quienes intervienen.

Con la celebración del acuerdo de colaboración social electrónica se inicia la relación jurídica entre la Administración tributaria y la persona, entidad o Administración Pública colaboradora.

Con la suscripción del documento individualizado de adhesión comienzan las dos relaciones jurídicas cuyo sujeto denominador común es la persona o entidad adherida, por ser colegiada, asociada o integrante de ciertas instituciones u organizaciones que han suscrito un acuerdo de colaboración social electrónica. Como hemos indicado anteriormente, la primera se establece con la Administración tributaria y la segunda, con la institución u organización a la que pertenece la persona o entidad.

Con la firma del documento normalizado de otorgamiento y aceptación de la representación (o con cualquier otro medio válido en Derecho), donde se afirma que el representante tiene la condición de firmante o adherido al acuerdo de colaboración social electrónica que se detalla, empieza la relación entre la persona física o jurídica otorgante y la persona, entidad o Administración Pública aceptante.

7.3.2 Desarrollo

Iniciadas las relaciones jurídicas que hemos descrito, se desarrollan con el cumplimiento de los compromisos adquiridos por quienes participan en ellas. Detallaremos estos compromisos en epígrafes posteriores, con ocasión del examen de cada una de las relaciones jurídicas.

7.3.3 Extinción

7.3.3.1 Causas

La colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria tiene una indudable pretensión de durabilidad. Y se acentúa cuando consiste en facilitar a la ciudadanía y a las empresas el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y el ejercicio de sus derechos. Con esta premisa, la duración indefinida predomina lógicamente en el factor temporal de las relaciones jurídicas. No obstante, esta vocación de permanencia puede decaer si concurre alguna de las principales causas de extinción:

- a) La finalización del plazo acordado por las partes.
- b) El acuerdo unánime de las partes.
- c) La decisión unilateral de una de las partes de cesar en la colaboración social electrónica, bien por desistimiento voluntario, bien por imposibilidad material o legal de continuar prestando la colaboración.
- d) La decisión unilateral de una de las partes ante el incumplimiento de los compromisos adquiridos por la otra parte.
- e) La decisión judicial declarativa de la nulidad del instrumento formal con cuyo otorgamiento se inició la relación jurídica.
- f) La muerte o incapacitación de las personas físicas y la extinción de las personas jurídicas.

Junto a estas causas principales es necesario subrayar que, según la complejidad del entramado relacional surgido de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria, la propia extinción de una de las relaciones jurídicas se convierte en causa directa de la finalización de otras.

Con tal propósito, consideraremos la estructura más compleja: la generada a partir de la suscripción de un acuerdo de colaboración social electrónica entre la Administración tributaria y una institución u organización representativa de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, en el que se autoriza a realizar actuaciones en representación de terceras personas y en el que se extienden sus efectos, a través de la posterior adhesión, a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de aquélla.

La extinción de la relación jurídica entre la Administración tributaria y la institución u organización representativa de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales conlleva:

- La finalización de la relación jurídica entre la Administración tributaria y cualquier persona o entidad colegiada, asociada o integrante de dicha institución u organización representativa, siempre que estuviera adherida al acuerdo de colaboración social electrónica.
- La finalización de la relación jurídica de representación, en el marco de la colaboración social electrónica, entre cualquier persona física o jurídica representada y la institución, persona o entidad representante, siempre que el otorgamiento y la aceptación se hayan efectuado manifestando que la institución es la firmante del acuerdo de colaboración social electrónica consignado o que la persona o entidad está adherida a éste.

La extinción de la relación jurídica entre la institución u organización representativa y la persona o entidad colegiada, asociada o integrante, siempre que ésta estuviera adherida al acuerdo de colaboración social electrónica celebrado por aquélla comporta:

- La finalización de la relación jurídica entre la Administración tributaria y la persona o entidad adherida.
- La finalización de la relación jurídica de representación, en el marco de la colaboración social electrónica, entre la persona o entidad adherida y cualquier persona física o jurídica representada, si el otorgamiento y la aceptación se han efectuado manifestando la condición de adherida al acuerdo de colaboración social electrónica consignado.

7.3.3.2 Responsabilidades exigibles

La extinción de las relaciones jurídicas existentes en el marco de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria puede significar, en función de la causa concurrente y de las previsiones que al respecto efectúen el ordenamiento jurídico y los documentos formalizados por las partes, la exigencia de las responsabilidades que se estimen procedentes. Las examinaremos con más detalle en los próximos epígrafes.

7.4 LA RELACIÓN JURÍDICA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-COLABORADOR SOCIAL

7.4.1 Contenido

El contenido de la relación jurídica entre la Administración tributaria y el colaborador social está formado por el conjunto de los compromisos de diversa índole que han adquirido voluntariamente, si bien con una lógica desproporción cuantitativa y cualitativa. Ésta se debe fundamentalmente a las habilitaciones normativas, conferidas a las Administraciones tributarias, para señalar los requisitos y condiciones en que la colaboración social voluntaria podrá realizarse mediante la utilización de las TIC. En los epígrafes siguientes se exponen y categorizan estos compromisos.

7.4.1.1 Compromisos que asume exclusivamente la Administración tributaria

Establecidos por las normas tributarias

A) Autorización para realizar actuaciones en el marco de la colaboración social electrónica

El principal compromiso que asumen las Administraciones tributarias consiste en autorizar a la persona, entidad o Administración Pública para que realice actuaciones de colaboración social electrónica. Y, en el supuesto de que ésta sea una institución u organización representativa de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, hacerlo extensivo a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de dichas instituciones u organizaciones.²²³

Respecto a una de estas actuaciones en representación de terceras personas, la Resolución de 3 de junio de 2009, de la Dirección General de la AEAT (apdo. Séptimo.1), establece un compromiso especial para la Agencia Tributaria. En los casos de pagos electrónicos, realizados mediante cargo en cuenta, de autoliquidaciones, liquidaciones practicadas por la Administración, tasas constitutivas de recursos del presupuesto del Estado y tasas constitutivas de presupuestos de Organismos Públicos, si la persona o entidad ordenante es distinta del obligado al pago, la AEAT comprobará que quien realiza la operación está expresamente apoderado y que dicho apoderamiento se encuentra vigente e inscrito en el Registro de apoderamientos.

²²³ Véanse, a título de ejemplo las siguientes normas:

- Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Segundo).
- **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 13.1).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 4, apdos. 1 y 2).
- **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero, números 1 y 2).

B) Relativos a la asistencia técnica y tecnológica

Desde el primer desarrollo normativo de la colaboración social voluntaria, y la consiguiente previsión de utilizar las TIC, las disposiciones tributarias han impuesto a la Administración el deber de proporcionar la asistencia necesaria a los colaboradores sociales para que puedan desempeñar apropiadamente sus actuaciones de colaboración.²²⁴ Un ejemplo significativo de esta imposición lo encontramos en el art. 122-10.4 de la Ley 17/2017, de 1 de agosto de la C.A. de Cataluña, cuando afirma que la Administración tributaria la Generalidad «debe poner a disposición del asesor fiscal registrado las herramientas adecuadas para que contribuya a incrementar el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales».

Realizar actuaciones formativas, respecto de los empleados públicos de aquellas Administraciones que colaboren prestando a la ciudadanía los servicios que proporciona la AEAT, se configura en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Cuarto.3) como un compromiso que asume la AEAT para garantizar que los servicios se prestan con las suficientes garantías de calidad y completitud.

Adquiridos en el ejercicio de la autonomía de la voluntad

A) Relativos al acceso a determinadas bases de datos y aplicaciones específicas

Conceder acceso a determinadas bases de datos y aplicaciones específicas, destinadas al uso interno de la Administración tributaria, resulta imprescindible para que los colaboradores sociales puedan prestar los servicios de información y asistencia a la ciudadanía y a las empresas. La AEAT y la Dirección General del Catastro son dos claros ejemplos de la asunción de esta clase de compromiso. La primera, permite que las Administraciones Públicas colaboradoras en la prestación de asistencia en la realización de declaraciones del IRPF accedan a sus bases de datos para incorporar los datos fiscales necesarios en las declaraciones que vayan a presentar electrónicamente. La segunda, concede el acceso a sus aplicaciones catastrales gráficas, en particular el asistente gráfico.

Habilitar a uno o más colaboradores sociales para que accedan a entornos de producción, donde experimentar con nuevas utilidades informáticas, también es un compromiso adquirido por algunas Administraciones, como la Agencia Tributaria de Cataluña.²²⁵

²²⁴ De las primeras normas podemos citar:

- Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (art. 64.3);
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (art. 71.8); y
- Real Decreto 537/1997, de 14 de abril (art. 55 bis.3).

De las normas vigentes, podemos mencionar:

- **Canarias:** Decreto 268/2011, de 4 de agosto (art. 57.9).
- **Gipuzkoa:** Orden Foral 650/2019, de 26 de diciembre (Anexo I. Estipulación Primera.3)
- **Navarra:** Orden Foral 130/2009, de 29 de junio (Anexo I. Primero.2).

²²⁵ En concreto, aquellas aplicaciones para facilitar las actuaciones electrónicas en representación de terceras personas.

Implementar canales electrónicos seguros y exclusivos, para recibir aquella información relevante que aportan de manera voluntaria los colaboradores sociales, constituye otro de los compromisos que han asumido, entre otras Administraciones tributarias, la AEAT y la Dirección General del Catastro: la primera, en materia de prevención y detección del fraude fiscal; y la segunda, para la subsanación de discrepancias entre la realidad inmobiliaria y los datos catastrales.

B) Relativos al envío y gestión de comunicaciones

Enviar una comunicación individualizada, con la autorización para realizar actuaciones en representación de terceras personas, es una obligación que contrae la Agencia Tributaria de Cataluña respecto a las personas o entidades que soliciten la adhesión a los acuerdos de colaboración social electrónica celebrados por las instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales a las cuales pertenecen.

Gestionar la cita previa, por cuenta de las Administraciones Públicas colaboradoras que prestan los servicios de información y asistencia de la AEAT, constituye un compromiso exclusivo de dicha Agencia.

7.4.1.2 Compromisos que asume exclusivamente el colaborador social

La diferencia cuantitativa entre los compromisos que asumen respectivamente la Administración tributaria y los colaboradores sociales resulta particularmente ostensible cuando la comparación se centra en las actuaciones en representación de terceras personas.

Establecidos por las normas tributarias

Las disposiciones tributarias que regulan las actuaciones en el marco de la colaboración social electrónica, en particular, las realizadas en representación de la ciudadanía y de las empresas, demandan los siguientes compromisos de las personas, entidades y Administraciones Públicas que han celebrado los acuerdos de colaboración o han formalizado su posterior adhesión:

A) Relativos al ámbito virtual de la colaboración social electrónica

Para relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria, tanto si la relación es en nombre propio como si es en representación de una tercera persona, el colaborador social se compromete a cumplir los requisitos tecnológicos y procedimentales que exige cada Administración en su ámbito competencial. Ambos fueron objeto de examen en el capítulo dedicado al ámbito virtual de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria, al cual nos remitimos.

Por otra parte, es oportuno señalar que los colaboradores pueden estar obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas bien porque están comprendidos en alguna de las categorías subjetivas enumeradas en el apdo. 2 del art. 14 de la LPACAP, bien porque pertenecen a uno de los colectivos de personas físicas indicados en apdo. 3 del mismo art. y así se ha establecido reglamentariamente por parte de dichas Administraciones.²²⁶

²²⁶ Véanse dos ejemplos:

- **Andalucía:** «Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía» (disp. adicional 1ª.2).

B) Relativos a la representación

El primero de los compromisos jurídicos requerido por las actuaciones de colaboración social electrónica en nombre de terceras personas consiste en ostentar la representación suficiente, según los términos establecidos por la normativa tributaria.²²⁷

El segundo de los compromisos estriba en acreditar dicha representación en cualquier momento que lo requiera la Administración tributaria. Como veremos en este mismo capítulo, la mayoría de normas que regulan las actuaciones de colaboración social electrónica en nombre de terceras personas adoptan la presunción de que la persona, entidad o Administración Pública actuante ostenta la representación suficiente, pero atribuyen a la Administración tributaria la facultad de requerir la acreditación en cualquier momento, como ejemplifica el art. 46.4 de la LGT/2003.

El tercero de los compromisos radica en comprobar la autenticidad de la firma de la persona física otorgante de la representación cuando el otorgamiento se formaliza en el documento normalizado aprobado a tal efecto por la Administración tributaria (art. 111.2 del RGGIAT).

C) Relativos a la conservación y custodia de documentación

El primer grupo de compromisos concierne a la conservación y custodia, con las debidas garantías de seguridad e integridad, de la documentación de carácter tributario durante el período de prescripción, según lo dispuesto en la LGT/2003 y en la restante normativa tributaria aplicable. Por una

-
- **Región de Murcia:** «Decreto-Ley 2/2020, de 26 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria y de agilización de actuaciones administrativas debido a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19» (disp. adicional 1ª).

²²⁷ Véanse los siguientes ejemplos a nivel estatal, autonómico, foral y local:

- LGT/2003 (art. 46), RGGIAT (art. 111), RGR (art. 38.5), Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Tercero.2) y Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio (disp. adicional 1ª).
- **Canarias:** Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 3.3).
- **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 13.1 letra c).
- **Melilla:** Ordenanza Fiscal General (art. 47.4).
- **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero.3).
- **Gipuzkoa:** Orden Foral 650/2019, de 26 de diciembre (art. 2 letra c).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 4.3).
- **Ayuntamiento de Pamplona:** Ordenanza Fiscal de Gestión, Recaudación e Inspección del Ayuntamiento de Pamplona (art. 7).
- **Ayuntamiento de Valladolid:** Ordenanza General de Gestión, Liquidación, Recaudación e Inspección (art. 13.2).

parte, las declaraciones y autoliquidaciones tributarias junto con los documentos anexos.²²⁸ Por otra, los documentos acreditativos de la representación.²²⁹

D) Relativos a la presentación de documentación anexa a las declaraciones y autoliquidaciones tributarias

El segundo grupo de compromisos se refiere a la presentación, dentro del plazo establecido, de la documentación anexa a las declaraciones o autoliquidaciones que exija la normativa reguladora de cada tributo.²³⁰

E) Relativos a la confidencialidad y al tratamiento automatizado de datos de carácter personal

Del tercer grupo de compromisos, el primero trata de la estricta observancia de los requisitos para el tratamiento de los datos personales, conforme a lo prescrito por el «Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos)» (en adelante, RGPD); y por la «Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales» (en adelante, LOPDGDD).²³¹ Y, el segundo, de la entrega de la información prevista en el artículo 13 del citado Reglamento en los términos del art. 11 de la LOPDGDD.²³²

²²⁸ Véanse los siguientes ejemplos:

- **Asturias:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (art. 11.Dos.5).
- **Extremadura:** Orden de 21 de diciembre de 2010 (art. 15).
- **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003 (art. 6.4).
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 11.2).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 3.5).

²²⁹ Por ejemplo, **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003 (art. 3.3). Nótese que esta norma reglamentaria alude erróneamente a la representación y no al documento acreditativo de la representación.

²³⁰ Véanse, entre otras, las siguientes normas:

- **Canarias:** Orden de 4 de marzo de 2013 (art. 6.3).
- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre (art. 10.1).
- **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 11.2).

²³¹ Véanse como ejemplos:

- Resolución de 21 de diciembre de 2018 (apdo. Quinto) y Resolución de 2 de agosto de 2019 (apdo. Quinto), ambas de la Dirección General de la AEAT.
- **Illes Balears:** Orden de 28 de diciembre de 2009 (art. 4.2).
- **Castilla y León:** Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 18).
- **Galicia:** Orden de 21 de enero de 2021 (disp. adicional primera.1).
- **Comunidad de Madrid:** Orden de 23 de febrero de 2023 (art. 9 letra d).
- **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero.4).
- **Álava:** Decreto Foral 59/2009, de 21 de julio (art. 3).
- **Ayuntamiento de Pamplona:** Ordenanza Fiscal de Gestión, Recaudación e Inspección del Ayuntamiento de Pamplona (art. 7.3).

²³² El art. 11 de la LOPDGDD dispone que esta información básica debe contener al menos:

F) Relativos a la justificación periódica de la idoneidad inicial

La justificación de la idoneidad para actuar en representación de terceras personas, en el marco de la colaboración social electrónica, constituye un compromiso que algunas normas tributarias demandan de determinadas personas o entidades. La Orden Foral 130/2009, de 29 de junio, de la Comunidad Foral de Navarra, resulta muy ilustrativa al respecto: los representantes que no sean Administración Pública o una entidad, institución u organismo representativo de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales deben permanecer dados de alta bien en los grupos o epígrafes, bien en ciertas Agrupaciones de la «Ley Foral 7/1996, de 28 de mayo, por la que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal».²³³

G) Relativos a la acreditación de estar al corriente de las obligaciones tributarias, de las obligaciones con la Seguridad Social y de otras obligaciones de Derecho Público

El compromiso de estar en todo momento al corriente de sus obligaciones fiscales, de sus obligaciones con la Seguridad Social y de otras obligaciones de Derecho Público, por ejemplo, en la Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre (art. 5.4), de Cantabria.

Por su parte, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, al extender la colaboración social voluntaria a la prestación de los servicios de información y asistencia que proporciona la AEAT, prescribe los siguientes compromisos a las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades integrantes de la Administración Local:

- Asignar exclusivamente a empleados públicos del desempeño de las funciones de información y asistencia que precisen la ciudadanía y las empresas (apdo. Cuarto.2).
- Asegurarse de que los empleados públicos que prestarán los servicios reciben las actuaciones formativas o de otra naturaleza realizadas por la AEAT para garantizar la calidad y completitud de los servicios (apdo. Cuarto.3)
- Garantizar idénticos niveles de calidad y completitud que la AEAT (apdo. Cuarto.3).

Adquiridos en el ejercicio de la autonomía de la voluntad

A los compromisos jurídicos establecidos por la normativa tributaria pueden sumarse otros, asumidos por el colaborador social en el ejercicio de su autonomía de la voluntad.

A) Relativos a la representación

Al compromiso de comprobar la autenticidad de la firma de quien otorga la representación mediante un documento normalizado aprobado por la Administración tributaria se añaden los siguientes:

-
- a) La identidad del responsable del tratamiento y de su representante, en su caso.
 - b) La finalidad del tratamiento.
 - c) La posibilidad de ejercer los derechos establecidos en los artículos 15 a 22 del Reglamento (UE) 2016/679.

²³³ Las personas o entidades sobre las cuales la Administración tributaria foral no tiene competencia para efectuar actuaciones de comprobación e investigación presentarán, en el mes de noviembre de cada año, un certificado acreditativo de permanecer dado de alta en dichos grupos o epígrafes.

- Obtener y conservar una copia del DNI o del Documento de Identificación Extranjero de la persona otorgante y asegurarse de la autenticidad de dicha copia.
- Comprobar el documento justificativo de la representación legal aportado por la persona que, en nombre de una persona física o jurídica, otorga la representación a favor del colaborador social.

B) Relativos a la prestación de los servicios de información y asistencia que proporciona la AEAT

Las Administraciones de las Comunidades Autónomas y de las Entidades integrantes de la Administración Local, en cuanto colaboradoras en la prestación del servicio de información y asistencia que proporciona la AEAT, aceptan asumir los siguientes compromisos:

- Garantizar la confidencialidad de los datos que manejen los empleados públicos que presten los mencionados servicios a la ciudadanía y a las empresas.
- Adoptar las medidas necesarias para que el acceso a la información consultable para la prestación del servicio de información y asistencia se efectúe exclusivamente para tal fin.
- Informar a la AEAT de las medidas disciplinarias adoptadas como consecuencia de las infracciones a la seguridad de la información cometidas por parte de su personal.
- Dotarse de los medios personales, materiales y técnicos precisos para la adecuada prestación del servicio en su ámbito territorial.

C) Relativos a la extensión de los efectos de los acuerdos de colaboración social electrónica

Las instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales pueden adquirir los siguientes compromisos ante las Administraciones tributarias, siempre que los acuerdos de colaboración social electrónica extiendan sus efectos a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de dichas instituciones y organizaciones:

- Comunicar las personas o entidades que están interesadas en adherirse al acuerdo de colaboración social electrónica.²³⁴
- Recibir las solicitudes de adhesión y de revocación, caso de producirse estas últimas, y remitirlas a la Administración tributaria.²³⁵
- Comunicar las bajas y las suspensiones en la colegiación, asociación o integración de las personas o entidades adheridas.²³⁶

²³⁴ Compromiso de comunicación que asumen, por ejemplo, ante la AEAT, la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas de Castilla-La Mancha, la Consejería de Hacienda y Administración Pública de La Rioja, la Agencia Tributaria de Cataluña y la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

²³⁵ Compromisos de recepción y remisión que adquieren, por ejemplo, ante la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, la Agencia Tributaria de Cataluña, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

²³⁶ Compromiso de comunicación que asumen, por ejemplo, ante la AEAT, Agencia Tributaria de las Illes Balears, la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura; y la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad de Madrid.

- Gestionar el censo actualizado de personas y entidades que han suscrito el documento individualizado de adhesión y ponerlo a disposición de la Administración Tributaria.²³⁷
- Realizar las actuaciones necesarias para comprobar que las personas o entidades adheridas cumplen todos los compromisos que han asumido.²³⁸
- Canalizar las consultas sobre aquellas cuestiones que precisen de fijación de un criterio administrativo, para su contestación por los servicios competentes de la Administración tributaria; y difundir entre sus colegiados los citados criterios y otras cuestiones de interés general.²³⁹
- Conservar y custodiar los originales de los documentos individualizados de adhesión suscritos por las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de aquellas.²⁴⁰

7.4.1.3 Compromisos comunes que asumen la Administración tributaria y el colaborador social

La Administración tributaria y el colaborador social suelen acordar un número mínimo de compromisos comunes, fundamentados en la autonomía de la voluntad de ambas partes. El primero de ellos, y el más inconcreto, consiste en prestarse la adecuada colaboración para conseguir el mejor logro de los fines perseguidos. Los dos siguientes apuntan a la dimensión económica de la colaboración social electrónica: por una parte, privar de contenido económico a la colaboración que se realice, excluyendo cualquier tipo de contraprestación económica;²⁴¹ por otra, carecer del derecho de indemnización económica en caso de incumplimiento de los compromisos asumidos por la otra parte. De los restantes compromisos destacamos:

- Fijar la duración de la relación jurídica y prever la posibilidad de prórroga expresa o tácita.
- Definir un mecanismo que facilite dicha relación y permita un seguimiento de los compromisos asumidos (reuniones periódicas, constitución de una comisión mixta, etc.).

²³⁷ Compromisos de gestión y puesta a disposición que adquieren, por ejemplo, ante la Agencia Tributaria de Andalucía, el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la Consejería de Hacienda y Administración Pública de La Rioja.

²³⁸ Compromiso de comprobación que asumen ante la Consejería de Hacienda y Administración Pública de La Rioja y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia (en este último, el compromiso de comprobación se refiere a la «correcta actuación profesional»).

²³⁹ Compromisos de canalización y difusión que adquieren ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia y ante el Departamento de Economía y Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra.

²⁴⁰ Compromisos de conservación y custodia que adquieren, por ejemplo, ante la Agencia Tributaria de Andalucía, el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la Agencia Tributaria Valenciana.

²⁴¹ Como se plasman, por ejemplo, en los acuerdos de colaboración social electrónica que suscriben la Agencia Tributaria de Andalucía, la Agencia Tributaria de Galicia, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y la Agencia Tributaria Valenciana. Paralelamente, las normas reguladoras de la actividad convencional de las Administraciones Públicas pueden determinar, para determinados convenios, la imposibilidad de recibir prestación pecuniaria alguna. Así se ordena, para los convenios con personas físicas o jurídicas de naturaleza privada, en el Decreto 11/2019, de 11 de febrero, de la C.A. de Canarias (art. 10.2).

Finalmente, la posibilidad de extender los efectos de los acuerdos de colaboración social electrónica celebrados con instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales propicia dos compromisos adicionales:

- Establecer un procedimiento (protocolo de adhesión) para que las personas o entidades colegiadas, asociadas o integrantes de las citadas instituciones y organizaciones representativas se adhieran al acuerdo y puedan realizar las actuaciones de colaboración social electrónica.
- Elaborar conjuntamente planes de formación dirigidos a tales personas o entidades, en los que la utilización de las nuevas tecnologías se convierte en un recurso estratégico, en especial, las plataformas de e-learning.²⁴²

7.4.2 Consecuencias del incumplimiento de los compromisos asumidos

Una vez que hemos detallado los compromisos que asumen tanto la Administración tributaria como el colaborador social procede examinar las consecuencias que pueden derivarse de su incumplimiento. Previamente conviene subrayar que, de modo general, las disposiciones tributarias no precisan si el incumplimiento debe ser total o parcial y si debe valorarse su gravedad. En consonancia con esta indeterminación normativa, no se prevé que las consecuencias tengan carácter provisional en vez de definitivo.

7.4.2.1 Para el colaborador social

Revocación de la autorización para colaborar y finalización anticipada de la relación jurídica

El incumplimiento de los compromisos asumidos por el colaborador social tiene dos primeras consecuencias: primera, que la Administración tributaria revoque la autorización para seguir realizando actuaciones de colaboración; y segunda, que finalice anticipadamente la relación jurídica entre ambas partes.

Como hemos anticipado, la ausencia de previsiones normativas sobre la valoración de la gravedad del incumplimiento cometido no debe constituir un impedimento para su aplicación, siempre que así lo acuerden las Administraciones tributarias con las personas, entidades y Administraciones Públicas colaboradoras.²⁴³ De forma análoga, el silencio normativo sobre la revocación provisional de la autorización para colaborar tampoco debe impedir que las Administraciones tributarias puedan considerarla y acordarla.²⁴⁴

²⁴² Como se reflejan, por ejemplo, en los acuerdos que celebra la Dirección General del Catastro con las mencionadas instituciones y organizaciones.

²⁴³ Son buenos ejemplos de ello: la Agencia Tributaria de Andalucía, el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

²⁴⁴ Nótese una excepción en este sentido: la Orden Foral 650/2019, de 26 de diciembre, de la Diputación Foral de Gipuzkoa contempla en su art. 3.2, la suspensión cautelar, durante el plazo de 10 días hábiles, de la autorización para acceder al suministro electrónico, en representación de terceras personas, de los asientos contables de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, cuando se adviertan anomalías o irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones de tramitación y/o en la utilización de accesos.

Esta revocación implica la finalización anticipada de la relación jurídica con la Administración tributaria, la cual se produce una vez instruidos los oportunos expedientes con audiencia del colaborador social:²⁴⁵

- 1) Si la persona, entidad o Administración Pública que ha incurrido en el incumplimiento es la suscriptora de un acuerdo de colaboración social electrónica, se procederá a la resolución del instrumento formal.
- 2) Si la persona o entidad que ha cometido el incumplimiento está adherida a un acuerdo de colaboración social electrónica, se procederá a la exclusión dejando sin efecto la adhesión.

Así se establece en las normas que regulan la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria en los diferentes ámbitos territoriales. Entre otras:

- Orden de 21 de diciembre de 2000 (apdo. Séptimo.5).
- **Illes Balears**: Orden de 28 de diciembre de 2009 (art. 4.2).
- **Castilla-La Mancha**: Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 3).
- **Extremadura**: Orden de 21 de diciembre de 2010 (arts. 6.2 y 6.3).
- **Comunidad de Madrid**: Orden de 23 de febrero de 2023 (art. 9 letras e y f).
- **La Rioja**: Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 13.4).
- **Comunidad Valenciana**: Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero.5 y 6).
- **Álava**: Decreto Foral 59/2009, de 21 de julio (art. 17.3).
- **Navarra**: Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 4.5).
- **Ayuntamiento de Pamplona**: Ordenanza Fiscal de Gestión, Recaudación e Inspección (art. 7.5).

La extinción de la relación jurídica plantea dos cuestiones teóricas: la primera, si la persona, entidad o Administración pública incumplidora podrá solicitar el restablecimiento de la relación; y en caso afirmativo, en qué plazo podrá presentar la nueva solicitud. Las respuestas no se encuentran en las normas tributarias,²⁴⁶ probablemente por el reducido número de casos que suceden en la práctica. Sin embargo, podemos deducirlas del proyecto del Real Decreto 249/2023, de 14 de abril, de modificación de diversos reglamentos, sometido a trámite de información pública el 17 de junio de 2022. En el texto presentado se modificaba el apartado 4 del art. 79 del RGGIAT para añadir un nuevo inciso en la habilitación normativa conferida a la Administración tributaria: además de los requisitos y condiciones para suscribir los acuerdos de colaboración, debían establecerse las consecuencias de su incumplimiento, las cuales podrían incluir la imposibilidad de suscribir un nuevo

²⁴⁵ Y sin perjuicio de las reclamaciones que éste pueda interponer ante la jurisdicción competente.

²⁴⁶ Con la única excepción de la Orden HAC/612/2013, de 16 de julio (art. 47), de la C.A de Castilla y León:

«Los usuarios cuya autorización haya sido revocada podrán solicitar nuevamente al centro directivo en materia tributaria la rehabilitación de la misma, que será apreciada en atención a las circunstancias que concurren».

acuerdo o un nuevo documento individualizado de adhesión por un período que no excediera de 2 años.²⁴⁷ Como es notorio, la modificación del precepto no se llevó a cabo.

Exigencia de responsabilidades

La tercera consecuencia del incumplimiento de los compromisos adquiridos por el colaborador social es la exigencia de las responsabilidades previstas en la normativa tributaria y de aquellas otras aceptadas en el ejercicio de la autonomía de la voluntad.

Las previsiones legales y reglamentarias se centran en el compromiso de ostentar la representación suficiente cuando se realicen actuaciones en nombre de terceras personas.²⁴⁸ Pero poseen un carácter meramente referencial, porque se limitan a señalar que se exigirán las responsabilidades de cualquier índole que fueran procedentes, sin expresar concreción alguna.²⁴⁹

La aceptación voluntaria de responsabilidades concierne al incumplimiento de dos grupos de compromisos. El primero comprende aquellos que también derivan de actuaciones realizadas en representación de terceras personas.²⁵⁰ El segundo, agrupa los que resultan del protocolo de adhesión establecido por la Administración tributaria y las instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.²⁵¹ En la misma línea que

²⁴⁷ Véase: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/17062022-proyecto-rd-desarrollo-ley-fraude.pdf> [Consulta: 6 de diciembre de 2023].

²⁴⁸ En las normas autonómicas que se relacionan a continuación, la exigencia de responsabilidades también alcanza el incumplimiento de los restantes compromisos:

- **Illes Balears:** Orden de 28 de diciembre de 2009 (art. 4.2).
- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre (art. 5.6).
- **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 3).
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 13.4).

²⁴⁹ Entre otras:

- Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Tercero.2) y Resolución de 23 de agosto de 2005, de la AEAT (apdo. Cuarto.3).
- **Canarias:** Orden de 25 de agosto de 2014 (art. 3.3).
- **Galicia:** Orden de 21 de enero de 2021 (disp. adicional primera.3).
- **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003.
- **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero.7).

²⁵⁰ En él se incluyen:

- a) garantizar la autenticidad de la firma y de la copia del DNI de la persona que ha otorgado la representación mediante el documento normalizado aprobado por la Administración; e
- b) incorporar la información suministrada por la persona en cuyo nombre actúa.

²⁵¹ A título de ejemplo, las citadas instituciones y organizaciones cuando acuerdan un protocolo de adhesión con la Agencia Tributaria de Andalucía, el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la Agencia Tributaria de la Región de Murcia se comprometen a:

- a) garantizar la veracidad e integridad de la información incorporada en los sistemas de información y las soluciones tecnológicas del censo de personas y entidades adheridas; y
- b) tramitar inmediatamente las bajas que se produzcan.

Y las personas o entidades colegiadas, asociadas o integrantes de estas instituciones y organizaciones se comprometen a garantizar la veracidad e integridad de la información suministrada para gestionar el censo.

las previsiones normativas, se aceptan las responsabilidades sin delimitarlas con la precisión necesaria.

7.4.2.2 Para la Administración tributaria

Las normas tributarias no regulan las consecuencias del incumplimiento de los compromisos adquiridos por la Administración tributaria en el marco de la colaboración social electrónica. Tampoco son objeto de regulación en el ejercicio de la autonomía de la voluntad.

7.5 LA RELACIÓN JURÍDICA COLABORADOR SOCIAL-CIUDADANÍA Y EMPRESAS

La segunda de las relaciones intersubjetivas vincula la figura del colaborador social con la ciudadanía y las empresas a quienes facilita el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el ejercicio de sus derechos mediante la utilización de las TIC. Esta relación jurídica se entabla con la realización de dos actividades de colaboración: la primera, proporcionar los servicios de información y asistencia que presta la AEAT y, la segunda, actuar en representación de terceras personas.

7.5.1 Relación jurídica derivada de proporcionar los servicios de información y asistencia que presta la AEAT

7.5.1.1 Contenido

Compromisos que asume la Administración Pública colaboradora

A) Establecidos por las normas tributarias

El primer compromiso que adquieren las Administraciones Públicas ante la ciudadanía y las empresas es garantizar idénticos niveles de calidad y completitud que la AEAT en la prestación de los servicios de información y asistencia (apdo. Cuarto.3 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo).

El segundo compromiso consiste en prestar asistencia tanto en la realización como en la correcta cumplimentación de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones ejecutando las siguientes operaciones: transcripción exacta de los datos aportados por la persona solicitante, realización de los cálculos correspondientes y entrega del modelo confeccionado de declaración, autoliquidación o comunicación para que lo revise y verifique (art. 77.2 del RGGIAT).

B) Adquiridos en el ejercicio de la autonomía de la voluntad

Con carácter previo a la prestación de los servicios de información y asistencia, las Administraciones Públicas que colaboran con la AEAT deben obtener la autorización escrita de las personas o entidades a quienes se proporcionarán tales servicios. Para facilitar el otorgamiento, la AEAT publica en su sede electrónica un documento normalizado relativo a la asistencia a personas físicas cuyo contenido examinaremos en un próximo epígrafe (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static/files/Sede/Procedimiento_ayuda/ZC01/Mod/Mod_autor_asistencia_autoliquidac.pdf [Consulta: 11 de abril de 2024]).

Una vez prestada la asistencia en la realización y correcta cumplimentación de los documentos con carácter tributario, las Administraciones públicas colaboradoras se comprometen a:

- devolver a las personas solicitantes los documentos que han aportado,
- destruir las copias e impresiones inutilizadas de los modelos de documentos confeccionados,
- eliminar de los equipos informáticos los documentos PDF que se hayan generado y
- prestar el servicio gratuitamente sin que la persona solicitante abone importe alguno.

Compromisos que asumen las personas receptoras de la prestación de los servicios de información y asistencia

Para que las Administraciones Públicas colaboradoras puedan proporcionarles la asistencia en la realización y correcta cumplimentación de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones tributarias, las personas interesadas deben:

- Aportar los datos verdaderos y los documentos acreditativos que sean necesarios para cumplimentar la declaración tributaria.
- Aportar el original del DNI o documento de identificación extranjero para que la Administración Pública obtenga por sí misma una copia de cuya autenticidad pueda responder.
- Aportar el documento justificativo de la representación legal que ostenta la persona que otorgará la representación voluntaria en nombre de otra persona o entidad, la cual le permite conferir la autorización a la Administración Pública.
- Estampar su firma en el documento normalizado de autorización.

Documento normalizado de autorización

A) Estructura formal del documento

El documento normalizado en que se otorga la autorización para recibir el servicio de asistencia presenta una estructura y contenido similares a los documentos normalizados de otorgamiento de la representación en el marco de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la AEAT. Como el resto de documentos normalizados que la Administración tributaria pone a disposición de las personas interesadas, el texto no puede ser modificado, sin bien cabe otorgar la autorización en términos diferentes, acreditándola por cualquier otro medio válido en Derecho.

B) Título del documento

El título del documento indica claramente su finalidad: la autorización para la prestación del servicio de asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones tributarias y en su correcta cumplimentación.

C) Parte identificativa

En esta sección del documento se consignan los datos identificativos de las personas físicas que actuando en nombre propio confieren la autorización necesaria. Se constata, de modo inequívoco, la imposibilidad del otorgamiento en nombre de personas jurídicas. Sobre esta circunstancia recuérdese que la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdo. Cuarto.1) dispone que la Administración

tributaria y las Administraciones públicas puedan acordar los colectivos de interesados a quienes se dirigirán los servicios de información y asistencia, pero hasta el momento las personas jurídicas no se incluyen en los instrumentos formalizados como uno de los colectivos destinatarios.

D) *Parte dispositiva*

- *Otorgamiento de la autorización*

En esta sección del documento las personas físicas, en primer lugar, otorgan autorización a la Administración Pública, por su condición de colaboradora de la AEAT, para que les preste, a través de su personal, el servicio de asistencia en la realización y correcta cumplimentación únicamente respecto de los documentos de carácter tributario que se detallan y durante los ejercicios que se especifican.²⁵² En segundo lugar, manifiestan expresamente que la autorización no confiere la condición de representante a la Administración Pública. Y, en tercer lugar, autorizan el tratamiento automatizado de los datos personales consignados, a los exclusivos efectos de la asistencia en la realización y correcta cumplimentación de los documentos de carácter tributario.

- *Aceptación de la autorización*

En esta sección del documento la Administración pública acepta la autorización conferida para la prestación del servicio de asistencia y responde de la autenticidad tanto de la firma como de la copia del documento identificativo de las personas físicas otorgantes. La fórmula de aceptación se completa con una referencia a la acreditación de la citada autorización: sólo se realizará cuando lo inste la Administración tributaria.

- *Normas aplicables*

En la sección final del documento se detallan las disposiciones relativas al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y a la protección de datos personales aplicables al otorgamiento de la autorización: la LGT/2003 (art. 95.1 letra k), el RGPD (art. 13) y la LOPDGDD (art. 11).

E) *Pie de página*

En el pie de página del documento normalizado se advierte a la persona física otorgante y a la Administración Pública aceptante que el texto no podrá ser modificado, sin perjuicio de la facultad de los intervinientes de otorgar la autorización en términos distintos, acreditándola por cualquier otro medio válido en Derecho.

7.5.1.2 Consecuencias del incumplimiento

Para la Administración Pública colaboradora

Ante el incumplimiento de los compromisos adquiridos por la Administración Pública, causante de la insatisfacción ciudadana por los servicios de información y asistencia recibidos, cabe la posibilidad de formular dos quejas sucesivas: la primera, ante la propia Administración Pública colaboradora, según lo dispuesto en el art. 15 del «Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se

²⁵² En nota al pie del documento normalizado se enumeran: autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes de devolución, etc.

establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado»; y una segunda, ante la AEAT en ejercicio del derecho reconocido en el art. 34.1 letra *p* de la LGT/2003.

Para la persona solicitante de los servicios de información y asistencia

El incumplimiento de los compromisos que corresponden a las personas solicitantes de los servicios de información y asistencia constituye justificación suficiente para que la Administración Pública colaboradora manifieste su negativa a atender la solicitud.

Exigencia de responsabilidades

Para determinar las responsabilidades exigibles por los compromisos incumplidos que acabamos de describir cabe traer nuevamente a colación el art. 77.2 del RGGIAT. El precepto reglamentario ordena a la Administración tributaria que entregue el modelo confeccionado a la persona solicitante de la asistencia en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias, para que proceda a la revisión y a la verificación de los datos transcritos por la Administración Pública colaboradora. Revisado y verificado el documento de carácter tributario, manifestada la entera conformidad por parte de la persona solicitante, se atribuirá a ésta cualquier responsabilidad derivada de la firma y posterior presentación. Consideramos que, por analogía, el mandato dirigido a la Administración tributaria se aplica a la Administración Pública colaboradora y cualquier responsabilidad se atribuirá al solicitante del servicio de información y asistencia.

7.5.2 Relación jurídica derivada de realizar actuaciones en representación de terceras personas

7.5.2.1 La representación voluntaria en el marco de la colaboración social electrónica

El derecho y la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones tributarias ha propiciado que, en su ejercicio y cumplimiento, tanto la ciudadanía como las empresas recurran a otras personas, entidades y Administraciones Públicas para que actúen en su nombre, entre ellas, quienes ostentan la condición de colaboradores sociales.²⁵³ Esta circunstancia provoca, como señala GAMERO CASADO (2019, p. 68), un incremento exponencial en la utilización de la figura jurídica de la representación voluntaria.

La regulación de esta figura jurídica en el ámbito tributario se encuentra en el art. 46 de la LGT/2003.²⁵⁴ De los siete apartados de que consta el precepto, centraremos inicialmente nuestra atención, por orden inverso, en los apdos. 1 y 4 los cuales presentan el tenor literal siguiente:

²⁵³ Recordemos que la Orden HAP/800/2014, de 9 de mayo, dispone en su art. 2.5 que «los ciudadanos podrán relacionarse electrónicamente con la Agencia Tributaria a través de colaboradores sociales o representantes habilitados o a través de apoderados».

²⁵⁴ Y en las Normas Forales Generales Tributarias:

- **Álava:** art. 46 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero.
- **Bizkaia:** art. 45 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo.
- **Gipuzkoa:** art. 46 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo.
- **Navarra:** art. 36 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre.

1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

En el apdo. 4, la LGT/2003 se refiere expresamente, como ya hiciera su predecesora la LGT/1963, a las actuaciones electrónicas en nombre de terceras personas dentro del marco de la colaboración social en la gestión tributaria.²⁵⁵

Del texto reproducido se desprenden dos constataciones. Primera, el reconocimiento de una modalidad específica de representación voluntaria (en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria) para realizar una actuación concreta (la presentación electrónica de cualquier documento ante la Administración tributaria). Y, segunda, la singularidad en el cumplimiento del deber de acreditar la suficiencia de la representación conferida.

Respecto a la primera constatación, sorprende en primer lugar, que el legislador mantenga el término «gestión tributaria» empleado por la LGT/1963, sin sustituirlo por el de «aplicación de los tributos»; y, en segundo lugar, que mencione únicamente la presentación telemática de documentos ante la Administración tributaria sin citar otras actuaciones electrónicas tan significativas como la tramitación del pago de las deudas tributarias y la obtención de certificados tributarios.

En cuanto a la segunda constatación, se consolida el régimen excepcional de acreditación de la representación, al que la LGT/1963 había dotado de rango de ley después de su implantación mediante la Orden de 13 de abril de 1999 (apdo. Séptimo.3). Como se infiere del inciso final del apdo. 4 del art. 46,²⁵⁶ el colaborador social que presente electrónicamente cualquier documento en nombre de terceras personas no debe acreditar la representación en la primera de sus actuaciones, ni la Administración tributaria le requerirá para hacerlo dentro de un plazo de 10 días (art. 112.1 del RGGIAT), si bien esta excepcionalidad se equilibra con la potestad administrativa de requerir la acreditación en cualquier momento. Se establece así la primera de las presunciones que caracteriza esta modalidad particular de representación voluntaria: el colaborador social ostenta la representación suficiente de la persona o entidad en cuyo nombre actúa. Resulta oportuno recordar que el diseño de un sistema presuntivo de representación en el marco de la colaboración social devino

²⁵⁵ Apdo. 5 del art. 43, introducido por el art. 20.1 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre:

Cinco. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador deberá ostentar la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá instar, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación.

²⁵⁶ El mismo inciso, con la utilización de «instar» en lugar de «requerir», aparecía en el apartado 5 del art. 43 de la LGT/1963.

una obligación para la Administración tributaria, motivada por el objetivo de facilitar las relaciones electrónicas con la ciudadanía y las empresas (SEGARRA TORMO 2004, p. 545 y BARTUAL RAMÓN 2013). En efecto, la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias en nombre de terceras personas, al no tener la consideración de acto de mero trámite,²⁵⁷ quedaba sometida al deber de acreditar la representación.

Este sistema presuntivo de representación se ha consolidado en las normas que regulan la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria. Podemos citar, entre otras:

- Orden de 21 de diciembre de 2000 (apdo. Séptimo.3) y Resoluciones de la AEAT de fechas 29 de mayo de 2006 (apdo. Segundo.5) y 21 de diciembre de 2018 (apdo. Segundo. 3).
- **Andalucía:** Orden de 22 de marzo de 2024 (art. 7.3).
- **Asturias:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (art. 17.3).
- **Cataluña:** Orden VEH/106/2018, de 2 de julio (art. 2.2 letra b).
- **Extremadura:** Orden de 2 de diciembre de 2000 (art. 6.1 letra c).
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 13.2).
- **Comunidad Valenciana:** Orden de 21 de noviembre de 2003 (apdo. Tercero.3).
- **Gipuzkoa:** Orden Foral 523/2020, de 23 de diciembre (art. 2.3).
- **Navarra:** Orden Foral 130/2009, de 29 de junio.

En el apdo. 1, la LGT/2003 dispone, como también hiciera la LGT/1963,²⁵⁸ que cuando se actúe por medio de representante las sucesivas actuaciones administrativas se entenderán con éste, «salvo que se haga manifestación expresa en contrario». Sobre esta salvedad se articula la segunda presunción que caracteriza esta modalidad particular de representación voluntaria: en el documento de otorgamiento, la persona o entidad otorgante manifiesta expresamente que, una vez realizada la presentación electrónica del documento, ninguna de las actuaciones administrativas posteriores se entenderá con el colaborador social, aun cuando fueran consecuencia del documento presentado.²⁵⁹ En este punto, también es preciso recordar que el sistema presuntivo de representación ha

²⁵⁷ La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha reiterado que la declaración tributaria, por su condición de declaración de voluntad, se incluye en la categoría de actos de relevancia y trascendencia para el contribuyente y, en consecuencia, no puede considerarse de mero trámite. Véanse, entre otras: STS de 14 de febrero de 2000 (ECLI:ES:TS:2000:1030), FJ 4º; STS de 23 de noviembre de 2000 (ECLI:ES:TS:2000:8562), FJ 4º; STS de 20 de diciembre de 2002 (ECLI:ES:TS:2002:8697), FJ 3º y STS de 27 de marzo de 2003 (ECLI:ES:TS:2003:2137), FJ 3º.

²⁵⁸ Apdo. 1 del art. 43:

Uno. El sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario.

²⁵⁹ La manifestación figura, por ejemplo, en los documentos normalizados de otorgamiento de representación aprobados por la AEAT para las diferentes actuaciones de colaboración social electrónica. Y la restricción de la representación se afirma en el articulado las resoluciones que aprueban dichos documentos, entre otras, la Resolución de 19 de octubre de 2005 (apdo. Cuarto), la Resolución de 13 de marzo de 2017 (art. Primero), y la Resolución de 21 de diciembre de 2018 (apdo. Cuarto).

contemplado desde su diseño inicial las limitaciones del apoderamiento (SEGARRA TORMO 2004, pp. 546-547).²⁶⁰

La delimitación de un ámbito de actuación tan restringido no es razón suficiente, en nuestra opinión, para negar al colaborador social la consideración de representante y afirmar la condición de mero presentador de documentos que regulan las normativas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Como se recordará, las sentencias del Tribunal Constitucional núm. 111/2006 (ECLI:ES:TC:2006:111) y núm. 113/2006 (ECLI:ES:TC:2006:113), ambas de fecha 5 de abril de 2006, declararon la nulidad de las respectivas disposiciones legales que convertían al presentador del documento, por el simple hecho de la presentación, en representante del obligado tributario para sucesivas actuaciones administrativas concernientes a la liquidación de dichos impuestos (CHAVES GALÁN 2007, p. 206). La coincidencia en esta restricción operativa no implica que las regulaciones de ambas figuras sean equiparables. En efecto, las disposiciones tributarias que regulan la colaboración social electrónica (recuérdese como ejemplo significativo el art. 46.4 de la LGT/2003):

- Exigen al colaborador social que, cuando realice actuaciones electrónicas en nombre de terceras personas, ostente la representación necesaria en cada caso. En cambio, las normas que rigen la presentación de autoliquidaciones de los impuestos citados no contemplan la misma exigencia para el presentador de documentos. En este punto, no podemos obviar la imprecisión terminológica de la LGT/2003 cuando en el art. 92.3 (letras e, f, g y h),²⁶¹ al enumerar aquellos aspectos de la colaboración social que consisten en actuaciones en nombre de terceras personas incluye la fórmula final «previa autorización de los obligados tributarios»,²⁶² en lugar de «previa representación de los obligados tributarios». ²⁶³ Por tanto, estimamos que en una próxima reforma de la LGT/2003 debería sustituirse el término «autorización» por «representación».

²⁶⁰ En este sentido, como afirman ALIAGA AGULLÓ Y VICENTE-ARCHE COLOMA (2002, p. 93), el poder para la presentación electrónica de declaraciones tributarias pertenece a la categoría de poderes especiales porque «el número de facultades conferidas al representante es, por no decir único, muy reducido».

En las Resoluciones de la Dirección General de la AEAT que aprueban los documentos normalizados de otorgamiento de la representación se disponen precisamente esta circunstancia. Citamos a título de ejemplo, la Resolución de 19 de octubre de 2005 (apdo. Cuarto), la Resolución de 13 de marzo de 2017 (art. Primero), y la Resolución de 21 de diciembre de 2018 (apdo. Cuarto).

²⁶¹ También en el Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio (art. 34, letras e, f, g y h) de la Diputación Foral de Bizkaia.

²⁶² Se trata de la misma fórmula utilizada en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (art. 71.8), en el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril (art. 55 bis, letras d y e) y en el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (art. 64.2, letras d y e) para referirse a dos de los aspectos a que podían referirse los acuerdos de colaboración social: la subsanación de defectos y la información del estado de tramitación de devoluciones de oficio en nombre de los sujetos pasivos.

²⁶³ En base a la redacción imprecisa del mencionado precepto, el Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears afirmó en una sentencia de 31 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TSJBAL:2021:274), FJ 2º, que el art. 92 de la LGT/2003 «habilita exclusivamente para presentar declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios en nombre de los obligados tributarios» y añadió que el «colaborador social, pues, no se confunde con la figura del representante voluntario, a la que se refiere el artículo 46.1 de la Ley 58/2003».

- Disponen que las Administraciones tributarias podrán requerir al colaborador social, en cualquier momento, para que acredite la representación que le ha sido otorgada. Lógicamente, las normativas del ISyD y del ITPyAJD no confieren tal facultad a las Administraciones tributarias.

Excepciones al régimen presuntivo

El régimen presuntivo de la representación en el marco de la colaboración social electrónica presenta excepciones, impuestas por las normas tributarias:

A) *Para determinadas actuaciones:*

- La Resolución de 29 de mayo de 2006 (apdo. Tercero) de la AEAT, al extender la colaboración social electrónica a la solicitud y obtención de los certificados tributarios, establece el régimen presuntivo para la solicitud, pero no para su recogida, porque exige la inscripción de un poder a tal efecto en el Registro de Apoderamientos de la AEAT.
- La Resolución de 3 de junio de 2009 (apdo. Segundo.1, letra b) de la AEAT prevé que el colaborador social pueda realizar el pago electrónico mediante cargo en una cuenta de la titularidad del obligado, pero para ello también exige la inscripción de un poder a tal efecto en el Registro de Apoderamientos de la AEAT.
- La Orden HAC/1293/2018, de 19 de noviembre (art. 3.6), de la Dirección General del Catastro dispone que todas las declaraciones de alteraciones catastrales presentadas en nombre de terceras personas deberán ir acompañadas del documento acreditativo de la representación con que se actúe, con independencia de que el representante sea un colaborador social.
- La Orden HAC/612/2013, de 16 de junio (art. 32.3), de Castilla y León, establece que deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación cuando se presenten electrónicamente recursos, solicitudes y demás documentos de carácter tributario o recaudatorio.
- La Orden Foral 213/2009, de 12 de marzo (art. 3.3) de Gipuzkoa, establece que las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria, suscriptoras de un acuerdo de colaboración social electrónica para presentar declaraciones y comunicaciones de su clientela, no estarán habilitadas para la presentación hasta que inscriban electrónicamente el modelo normalizado de representación, suscrito por el obligado tributario, en el Censo de Representantes Voluntarios del Departamento de Hacienda y Finanzas.

B) *Para todas las actuaciones*

El Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio, de Bizkaia preceptúa en su art. 71.7 que el Departamento de Hacienda y Finanzas autorizará, mediante la celebración de acuerdos de colaboración social, a entidades y asociaciones reconocidas, así como a las personas que sean colegiadas, asociadas integrantes de aquéllas, para que actúen electrónicamente en representación de terceras personas. Pero obliga a que todas las representaciones otorgadas en virtud de tales acuerdos se inscriban en

el Registro electrónico general de apoderamientos de la Diputación Foral de Bizkaia, en los términos previstos en el Decreto Foral 89/2020, de 13 de octubre.²⁶⁴

Auditorías de acreditación de la representación

Corresponde a cada Administración tributaria la planificación y ejecución de auditorías periódicas para que los colaboradores sociales acrediten su representación en actuaciones concretas que hayan realizado.²⁶⁵ No obstante, en la práctica administrativa generalizada, el procedimiento auditor tiene carácter reactivo y no proactivo; sólo se inicia, como indica GAMERO CASADO (2019, p. 84), en aquellos supuestos de actuaciones anómalas sobre las que se tienen fundadas sospechas.

Delegación de la representación: la denominada colaboración social delegada

Desde febrero de 2020 entró en funcionamiento la denominada «colaboración social delegada» con la AEAT. Posibilita que los colaboradores sociales puedan gestionar empleados (delegados), a través de la sede electrónica de la AEAT para que realicen, con su certificado de usuario (de persona física o de empresa), trámites de los obligados tributarios. La gestión de los delegados se efectúa a través de la aplicación «Alta y Gestión en el Censo de Colaboradores Sociales». Todas las declaraciones que presente, en nombre de terceras personas, una persona delegada del colaborador social, se entenderán presentadas por éste, al ser quien tiene la capacidad de actuación en nombre de los obligados tributarios.

En el ámbito normativo, la colaboración social delegada se prevé expresamente en la Orden de 22 de marzo de 2024 (art. 5.4), de Andalucía; la Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre (art. 5.2) de Cantabria; en el Decreto Foral 89/2020, de 13 de octubre (art. 18.2) de Bizkaia y en la Orden Foral 213/2009, de 12 de marzo, de Gipuzkoa. Adicionalmente, las dos normas forales establecen que los colaboradores sociales asumirán las responsabilidades derivadas de las actuaciones que realicen las personas empleadas en quienes hubieren delegado su representación.

7.5.2.2 Contenido

Compromisos que asumen el colaborador social representante y la persona representada

El contenido de la relación jurídica entre el colaborador social y la persona o entidad en cuyo nombre se realizarán las actuaciones electrónicas se caracteriza por la proporcionalidad y la correspondencia entre los compromisos que asumen respectivamente:

²⁶⁴ El apdo. 7 citado fue añadido por el art. 1.11 del «Decreto Foral 100/2020, de 24 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de Administración Electrónica».

²⁶⁵ De las auditorías periódicas que, por ejemplo, efectúa la Agencia Tributaria de Andalucía tenemos conocimiento por el aviso que algunas instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales han publicado en su portal web: Colegio de Abogados de Sevilla (Véase: <https://www.icas.es/colaborador-social-ja/> [Consulta: 29 de diciembre de 2023]) y Colegio Profesional de Economistas de Granada (Véase: <https://www.colegioeconomistasgranada.com/Paginas/Actualidad.asp?idActualidad=3031> [Consulta: 29 de diciembre de 2023]). El colaborador social recibe una notificación electrónica con el requerimiento de aportación de la copia digitalizada del modelo normalizado firmado, la cual remitirá también electrónicamente.

A la aportación, por parte de la persona o entidad en cuyo nombre se realizarán las actuaciones electrónicas, de los datos completos y correctos, corresponde la transcripción completa y correcta de dichos datos, por parte del colaborador social, en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos de carácter tributario.

A la aportación, por parte de la persona o entidad en cuyo nombre se realizarán las actuaciones electrónicas, de la documentos y justificantes necesarios corresponde la gestión eficaz, segura y responsable de la documentación, por parte del colaborador social.

A la representación otorgada por la persona o entidad a favor del colaborador social corresponde primero, la aceptación de éste y después, la realización en tiempo y forma, con la diligencia requerida, de las actuaciones para las cuales se le ha conferido la representación.

Otorgamiento de la representación

Como vimos en el epígrafe correspondiente, el primero de los compromisos que las normas tributarias imponen al colaborador social es el de «ostentar la correspondiente representación de los interesados» en los términos del art. 46 de la LGT/2003 y del art. 111 del RGGIAT. En consecuencia, la acreditación de la representación deberá realizarse, como recuerda ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2015), bien «por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna»,²⁶⁶ bien por «la declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente» (el poder *apud acta*), bien por «los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos».

Documentos normalizados de otorgamiento de la representación

Los documentos normalizados de representación, aprobados específicamente para las actuaciones en nombre de terceras personas en el marco de la colaboración social electrónica,²⁶⁷ constituyen el medio válido por excelencia, admitido por las Administración tributarias, para acreditar la representación otorgada. A la facilidad y celeridad de su otorgamiento se añade la ausencia de coste alguno para la persona o entidad otorgante. Sin embargo, como critica GAMERO CASADO (2019, p. 80), el reconocimiento de su validez no significa que los documentos dejen una constancia

²⁶⁶ En el art. 111.2 del RGGIAT se enumeran los siguientes, a título meramente enunciativo:

- a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.
- b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.
- c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.
- d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.
- e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria.

²⁶⁷ Sin embargo, no han aprobado un documento normalizado específico, entre otras Administraciones tributarias autonómicas: Illes Balears, Cantabria, Ceuta, Extremadura, Galicia y Comunidad de Madrid.

fidedigna: el carácter estrictamente privado de los documentos les priva del formalismo y rigurosidad exigibles para que se ajuste a Derecho.²⁶⁸

A) *Tipología de documentos normalizados de representación*

El mayor número de los documentos normalizados de representación corresponde a la presentación electrónica de documentos de carácter tributario. Para los diversos documentos susceptibles de presentación, las Administraciones tributarias aprueban sendos documentos normalizados de representación. La AEAT es el ejemplo que mejor ilustra esta práctica administrativa. Con cada resolución que extiende la colaboración social a la presentación electrónica de un documento distinto de los previstos en la Orden HAC/1398/2003, de 22 de mayo, se aprueba el correspondiente documento normalizado de representación que se anexa:²⁶⁹

- Para la presentación de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones tributarias.
- Para la presentación electrónica de determinados documentos (apdo. Cuarto.3 de la Resolución de 23 de agosto de 2005).
- Para la presentación electrónica de recursos de reposición (apdo. Cuarto de la Resolución de 19 de octubre de 2005).
- Para la presentación electrónica de la solicitud de certificados tributarios (apdo. Segundo.5 de la Resolución de 29 de mayo de 2006).
- Para la presentación de la solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de deudas resultantes de declaraciones cuya presentación electrónica sea obligatoria y de los documentos que, de acuerdo con la normativa vigente han de acompañarse (apdo. Cuarto de la Resolución de 17 de julio de 2007).
- Para la presentación de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento y compensación a instancia de parte de deudas tributarias resultantes de declaraciones tributarias y del resto de deudas gestionadas por la AEAT (disp. adicional primera.4 de la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio).
- Para el Suministro Electrónico de Registros de Facturación a través de la sede electrónica de la AEAT (apdo. Primero de la Resolución de 13 de marzo de 2017).
- Para la presentación de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y de la documentación que en su caso la acompañe (apdo. Cuarto de la Resolución de 21 de diciembre de 2018).
- Para la presentación de la solicitud de alta de trabajadores transfronterizos autorizados (apdo. Cuarto de la Resolución de 2 de agosto de 2019)

²⁶⁸ GARCÍA NOVOA (2010, p. 95), en su propuesta de reforma completa de la representación voluntaria, defiende la necesidad de que se aclare la naturaleza de estos documentos normalizados a los cuales debe privarse de su carácter fehaciente.

²⁶⁹ Todos están disponibles en la sede electrónica, apartado «Modelos de autorización de trámites para colaboradores sociales» (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-social-presentacion-declaraciones/modelos-autorizacion-tramites-colaboradores-sociales.html>) [Consulta: 17 de diciembre de 2023].

- Para la presentación telemática del Documento Electrónico de Reembolso y de Comunicación del Pago, en el ámbito de la devolución de cuotas del IVA a no residentes en la UE (apdo. Primero de la Resolución de 5 de noviembre de 2019).
- Para la presentación de la solicitud de inscripción de operador en el REOENSAV y la solicitud de autorización del uso de la embarcación (apdo. Cuarto de la Resolución de 21 de julio de 2020).

La existencia de tal diversidad de documentos normalizados de representación tiene como consecuencia directa que las personas o entidades otorgantes y los colaboradores sociales necesiten formalizar más de un documento.

B) Estructura Formal

Los documentos normalizados en que se otorga la representación para realizar actuaciones en el marco de la colaboración social electrónica presentan una estructura y contenido similares. Como el resto de documentos normalizados que la Administración tributaria pone a disposición de las personas interesadas, el texto no puede ser modificado, sin bien cabe otorgar la representación en términos diferentes, acreditándola por cualquier otro medio válido en Derecho.

C) Título del documento

El título expresa inequívocamente que el documento normalizado es un modelo de otorgamiento de representación para una actuación electrónica concreta.²⁷⁰

D) Parte identificativa

En esta sección del documento se consignan los datos identificativos de las personas físicas que, actuando en nombre propio o como representantes legales de una persona física o jurídica, otorgan la representación al colaborador social. Para este último supuesto consta que se adjunta el documento justificativo de la representación legal, pero sin indicación del cargo concreto (administrador, apoderado, gerente, etc.) de la persona física y sin declaración de que dispone de facultades suficientes para otorgar la representación. Adviértase que no todos los colaboradores sociales pueden realizar un bastanteo de poderes.

E) Parte dispositiva

- *Otorga su representación*

En esta sección del documento las personas o entidades otorgan, en primer lugar, la representación al colaborador social, por su «condición de firmante o adherido al Acuerdo de colaboración entre la Administración tributaria y la institución u organización firmante que se menciona, para realizar las actuaciones concretas que se detallan y durante los ejercicios que se indican. En segundo lugar,

²⁷⁰ En el caso de la AEAT: «Modelo de representación» (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-social-presentacion-declaraciones/modelos-autorizacion-tramites-colaboradores-sociales.html>) [Consulta: 14 de abril de 2024]. En el caso de la Agencia Tributaria de Andalucía: «Modelo de otorgamiento de representación a colaborador social [...]» (<https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/documents/20182/90871/ATRIAN+CONVENIO+MODELO+DE+REPRESENTACION/228ed87b-9f95-492b-a16e-78949b586ce2>) [Consulta: 14 de abril de 2024].

manifiestan expresamente que «la autorización» (representación) se circunscribe a tales actuaciones concretas y que no confiere al colaborador social la condición de representante para intervenir en otros actos o para recibir cualquier tipo de comunicaciones de la Administración tributaria en nombre de la persona representada, aun cuando fueran consecuencia de aquéllas.²⁷¹ Y, en tercer lugar, autorizan el tratamiento automatizado de los datos personales consignados, a los exclusivos efectos de las actuaciones concretas detalladas.

Dos consideraciones críticas merece esta sección del documento normalizado. Primera, que la persona o entidad que otorga la representación no puede comprobar si el representante está adherido al acuerdo que se cita, dada la imposibilidad de consultar el censo de colaboradores sociales. En cambio, sí puede verificar su condición de firmante del acuerdo, dada la posibilidad de consultar las relaciones nominales publicadas por las Administraciones tributarias en sus portales de internet y sedes electrónicas. Y segunda, la utilización inadecuada del término «autorización» como sinónimo de «representación».

- *Aceptación de la representación*

En esta sección del documento el colaborador social acepta la representación conferida y responde de la autenticidad tanto de la firma como de la copia del documento de identificación de las personas físicas otorgantes. La fórmula de aceptación se completa con una referencia a la acreditación de la representación otorgada: sólo se realizará cuando lo inste la Administración tributaria.²⁷²

En el documento no se especifica que responde de la autenticidad de la copia del documento justificativo de la representación legal de personas jurídicas. También se hace constar que se acreditará la representación ante la Administración tributaria sólo cuando ésta lo inste al representante.

- *Tratamiento de datos*

Esta sección no figura en todos los documentos normalizados.²⁷³ Además de señalar que el tratamiento de los datos personales se realizará conforme al Reglamento UE 2016/679 y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre de protección de datos personales; se ordena que el colaborador social facilitará al otorgante la información prevista en el art. 13 del Reglamento UE en los términos del art. 11 de la Ley Orgánica.

- *Normas aplicables*

En la sección final del documento del se detallan en primer lugar las normas tributarias y administrativas que regulan la figura jurídica de la representación voluntaria; La LGT/2003 (art. 46) y la

²⁷¹ Esta limitación no figura en el documento normalizado de representación anexo a los acuerdos de colaboración social electrónica que firma la Agencia Tributaria de Catalunya.

²⁷² En el documento normalizado aprobado por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias el representante se compromete a comunicar documentalmente la revocación de la representación conferida por el otorgante, revocación que podrá realizarse en cualquier modelo.

²⁷³ La AEAT la ha incorporado en los documentos normalizados de representación aprobados en sus últimas Resoluciones: de 21 de diciembre de 2018, de 2 de agosto de 2019, de 5 de noviembre de 2019 y de 21 de julio de 2020.

LPACAP (art. 5); y, en segundo lugar, las disposiciones relativas al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y a la protección de datos personales aplicables al otorgamiento de la autorización: la LGT/2003 (art. 95.1 letra *k*), el RGPD (art. 13) y la LOPDGDD (art. 11).

F) Pie de página

En el pie de página del documento normalizado se advierte a la persona otorgante y al colaborador social de que el texto no podrá ser modificado, sin perjuicio de la facultad de los intervinientes de otorgar la representación en términos distintos acreditándola por cualquier medio válido en Derecho.²⁷⁴

Extinción de la representación

La enumeración de las causas extintivas de la representación voluntaria en el marco de la colaboración social electrónica se inicia con la revocación y la renuncia, únicas causas que se mencionan en el art. 111 del RGGIAT. Como ha puesto de relieve ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2015), la posición de tercero que ocupa la Administración tributaria respecto a quienes están vinculados por la representación motiva que el precepto reglamentario les ordene poner en conocimiento del órgano actuante cualquier modificación que se produzca. Según lo dispuesto, ambas causas tendrán efectos cuando sean debidamente acreditadas, siendo necesaria la comunicación fehaciente a la persona o entidad representada en el caso de la renuncia (apdo. 6). Sin embargo, conviene observar que, con la aplicación del régimen presuntivo de la representación y salvo las excepciones previstas, la Administración tributaria no puede asociar la revocación o renuncia correspondientes a una representación otorgada de la cual no tiene constancia.

Junto a la revocación y a la renuncia cabe expresar sucesivamente, siguiendo a ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2015):

- Las restantes causas de extinción del mandato recogidas en el art. 1.732 del Código Civil,²⁷⁵ con especial mención a: la muerte o extinción de las personas físicas o jurídicas que, en calidad

²⁷⁴ La advertencia de no modificar el texto del documento normalizado también se incluye en algunas de las Resoluciones dictadas por la Dirección General de la AEAT como son la Resolución de 13 de marzo de 2017 (apdo. Primero) y la Resolución de 5 de noviembre de 2019 (apdo. Primero). En cambio, los documentos normalizados aprobados por Administraciones tributarias autonómicas de Andalucía, Asturias, La Rioja y Castilla y León no contienen esta advertencia.

²⁷⁵ Art. cuyo tenor literal reza así:

El mandato se acaba:

1.º Por su revocación.

2.º Por renuncia del mandatario.

3.º Por muerte o por concurso del mandante o del mandatario.

4.º Por el establecimiento en relación al mandatario de medidas de apoyo que incidan en el acto en que deba intervenir en esa condición.

de representadas o de representantes, otorgaron y aceptaron la representación para actuar en el marco de la colaboración social electrónica; y el concurso de acreedores de las personas citadas.

- Otras causas significativas, no recogidas en el art. 1.732 del Código Civil, como la expiración del plazo fijado en el otorgamiento o la realización de la actuación concreta para la que se confirió (aunque no se fijara un plazo).

A) Resolución o exclusión del acuerdo de colaboración social electrónica

Como ya expusimos, en los documentos normalizados de representación para actuar en el marco de la colaboración social electrónica se consigna que el otorgamiento se realiza en favor de la persona o entidad por su condición de firmante o adherida al acuerdo de colaboración con la Administración tributaria que se detalla. En consecuencia, si la persona o entidad representante deja de ostentar alguna de las condiciones mencionadas la representación queda extinguida.²⁷⁶

Documentos normalizados de revocación y de renuncia de la representación otorgada en el marco de la colaboración social electrónica

A diferencia de lo que sucede con los documentos normalizados de la representación, las Administraciones tributarias no suelen aprobar documentos normalizados específicos para la revocación o la renuncia de la representación otorgada en el marco de la colaboración social electrónica. Para ello, puede utilizarse o adaptarse el documento genérico para la revocación de apoderamientos, aprobado por la «Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria».²⁷⁷

7.5.2.3 Consecuencias del incumplimiento

Una vez que hemos detallado los compromisos que asumen tanto la persona o entidad representada como el colaborador social representante procede examinar las consecuencias que pueden derivarse de su incumplimiento.

Para el colaborador social

El incumplimiento de los compromisos asumidos por el colaborador social puede comportar tres consecuencias principales. La primera de ellas:

- 1) La comisión de infracciones tributarias, e incluso de delitos contra la Hacienda Pública:

5.º Por la constitución en favor del mandante de la curatela representativa como medida de apoyo para el ejercicio de su capacidad jurídica, a salvo lo dispuesto en este Código respecto de los mandatos preventivos.

²⁷⁶ Como bien apuntaron en su momento ALIAGA AGULLÓ Y VICENTE-ARCHE COLOMA (2002, p. 96) respecto a la resolución del acuerdo de colaboración social.

²⁷⁷ Véase «Revocación de apoderamientos mediante comparecencia del poderdante para la realización de trámites y actuaciones por Internet», disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static/files/Sede/Procedimiento_ayuda/ZP01/RevocaApodera_es_es.pdf [Consulta: 17 de diciembre de 2023].

- Si no se transcriben de manera completa y correcta, en las autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos de carácter tributario, los datos aportados por las personas o entidades en cuyo nombre se realizarán las actuaciones electrónicas.
- Si no se gestionan con eficacia, seguridad y responsabilidad los documentos y justificantes necesarios aportados también por las personas o entidades representadas.
- Si no se realizan en tiempo y forma, con la diligencia requerida, las actuaciones electrónicas para las cuales se le ha otorgado la representación.

2) La comisión de infracciones administrativas si no se cumplen los requisitos para el tratamiento de los datos personales de la persona o entidad en cuyo nombre se actúa.

La segunda consecuencia es la revocación de la representación por parte de la persona o entidad representada.

La tercera y última de las consecuencias será la exigencia de responsabilidades por parte de la persona o entidad otorgante de la representación y por parte de la Administración tributaria.

Para la persona o entidad representada

El incumplimiento de los compromisos adquiridos por la persona o entidad que ha otorgado la representación puede conllevar también tres consecuencias principales. La primera de ellas, la comisión de infracciones tributarias e incluso delitos contra la Hacienda Pública:

- Si no se aportan los datos verdaderos y completos para que el colaborador social pueda transcribirlos en las autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos de carácter tributario.
- Si no se aportan los documentos y justificantes necesarios para que el colaborador social pueda gestionarlos de forma eficaz, segura y responsable.
- Si se impide de manera voluntaria o involuntaria que el colaborador social realice en tiempo y forma, con la diligencia requerida, las actuaciones electrónicas para las cuales se le ha conferido la representación.

La segunda consecuencia es la renuncia del colaborador social a la representación otorgada.

La tercera y última de las consecuencias será la exigencia de responsabilidades por parte de la Administración tributaria y, en determinados supuestos, por parte del colaborador social.

7.5.2.4 Responsabilidad tributaria del colaborador social

Ante la comisión de una infracción tributaria consecuencia de una acción u omisión del colaborador social en el desempeño de la representación conferida, cabe plantear, siguiendo a ÁLVAREZ MARTÍNEZ (1995, pp. 255-256), si el colaborador social debe ser considerado responsable o, por el contrario, debe serlo la persona o entidad representada. El planteamiento debe basarse en dos premisas contenidas en la LGT/2003 y señaladas por la doctrina:²⁷⁸ en primer lugar, el colaborador social no se considera un obligado tributario específico ni tampoco un sujeto infractor y, en segundo lugar,

²⁷⁸ DELGADO GARCÍA (2009a, p. 63), GARCÍA NOVOA (2010, p. 95) y OLIVER CUELLO (2011a).

los actos o convenios de los particulares no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas (art. 17.4).

Efectivamente, en el art. 35 de la LGT/2003 el colaborador social no figura como una de las personas o entidades a quienes se atribuye la condición de obligado tributario y, por supuesto, no se incluye en la enumeración enunciativa del apartado 2. En este sentido, es preciso recordar que el legislador desestimó la propuesta formulada por la COMISIÓN PARA ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001, p. 79) de incluir las entidades suscriptoras de los acuerdos de colaboración social en la aplicación de los tributos.²⁷⁹

Por otra parte, en el art. 181.1 de la LGT/2003 la enumeración de los sujetos infractores, si bien meramente enunciativa y no exhaustiva, menciona el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar, pero no así el representante voluntario, entre los que se encuentra el colaborador social. Nuevamente, es necesario recordar que el legislador desatendió dos propuestas conexas de la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001, pp.173 y 183): La primera, que la LGT definiera la posible imputación, siempre que se dieran determinados requisitos, de la condición de sujeto infractor a quien presente declaraciones y cumpla obligaciones tributarias de terceros (p. 183). Y, en segundo lugar, la inclusión como nuevo supuesto de exclusión de responsabilidad cuando la declaración ha sido elaborada o presentada por una entidad pública o privada, con la que se ha suscrito un acuerdo de colaboración social (p. 173).

No obstante, de la falta de mención específica no puede colegirse que la responsabilidad por una infracción tributaria corresponda a la persona o entidad representada y no al colaborador social (ÁLVAREZ MARTÍNEZ 1995, p. 259). Nótese, además, que el precepto citado debe ponerse en relación con el art. 42.1, donde se considera responsables solidarios de la deuda tributaria, y de la correspondiente sanción, a quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Sobre el significado de la expresión «activamente», éste no se restringe a las conductas dolosas y engloba también las conductas negligentes y las conductas por omisión MERINO JARA (2006, p. 20).

Sobre la responsabilidad del colaborador social al realizar actuaciones electrónicas en representación de los obligados tributarios, se ha pronunciado expresamente la Dirección General de Tributos en su Resolución Vinculante V0044-05, de 18 de enero de 2005: en supuestos de presentación electrónica de declaraciones tributarias con datos incorrectos (suministrados por los obligados tributarios) y de falta de presentación electrónica en plazo de dichas declaraciones, «el responsable ante la Administración tributaria sería el obligado tributario; sin perjuicio de que el presentador de las mismas pudiera ser igualmente responsable en el caso de incurrir en alguno de los supuestos de responsabilidad recogidos en los artículos 42 y 43» de la LGT/2003.

Este pronunciamiento referido a la representación voluntaria en el marco de la colaboración social se completa con otro relativo a la representación voluntaria en general. En su Resolución Vinculante

²⁷⁹ La COMISIÓN les atribuía la consideración de obligados tributarios en relación con el cumplimiento de las prestaciones materiales y formales resultantes del acuerdo.

V0616-15 de 18 de febrero de 2015, a la consulta sobre el riesgo de responsabilidad solidaria que puede suponer la aceptación de la representación voluntaria de un contribuyente del cual se teme que no facilite datos veraces, la Dirección General de Tributos ha señalado que el mero hecho de aceptar la representación no supone la asunción de responsabilidad por las deudas del representado y que los supuestos específicos de responsabilidad solidaria o subsidiaria se establecen en los arts. 42 y 43 de la LGT/2003.

En la misma línea de los pronunciamientos anteriores, las Órdenes Forales de Navarra que aprueban los diferentes acuerdos de colaboración social para realizar actuaciones electrónicas en representación de terceras personas,²⁸⁰ disponen expresamente que la realización de dichas actuaciones no supondrá la asunción de responsabilidad por parte de los representantes como consecuencia del contenido de las declaraciones, comunicaciones y documentos presentados o de la información suministrada, porque se entiende que actúan como meros presentadores, sin perjuicio de la concurrencia de otros supuestos de responsabilidad regulados en la normativa tributaria.

En el ámbito jurisprudencial destacamos la STSJ de Cataluña núm. 1408/2022, de fecha 19 de abril de 2022 (ECLI:ES:TSJCAT:2022:3061): ante la alegación del contribuyente de culpar de la infracción tributaria al colaborador social que confeccionó y presentó electrónicamente la autoliquidación, declara que «de acuerdo con la normativa básica tributaria, la posición del sujeto pasivo y los demás elementos en la obligación tributaria no podrán ser alteradas por actos o convenios de los particulares, los cuales no surtirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas»; y añade que «no puede obviarse que el recurrente es el sujeto pasivo (obligado tributario según el art. 36 de la LGT) con independencia de que delegue en otras personas las gestiones tributarias» (FJ 4º).

Por todo lo expuesto, resulta sorprendente que las instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales, en los acuerdos de colaboración social celebrados con el Departamento Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, asuman el siguiente compromiso en el ejercicio de su autonomía de la voluntad:

- Las personas o entidades que se adhieran serán responsables de la veracidad y de la integridad de las autoliquidaciones presentadas al amparo del convenio firmado, así como de la información suministrada junto a las mismas.²⁸¹
- La responsabilidad por todos los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de cualquiera de los compromisos adquiridos en el convenio.

²⁸⁰ Orden Foral 130/2009, de 29 de junio; Orden Foral 141/2017, de 23 de noviembre; y Orden Foral 49/2019, de 12 de noviembre.

²⁸¹ Véase a título de ejemplo la cláusula Décima del Convenio de colaboración social para la presentación y pago de declaraciones tributarias puntuales, de fecha 15 de julio de 2021, suscrito entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Ilustre Colegio de la Abogacía de Gipuzkoa (<https://egoitza.gipuzkoa.eus/gao-bog/castell/bog/2021/07/26/c2104969.htm> [Consulta: 15 de diciembre de 2023]).

El derecho al error del colaborador social

La incorporación al ordenamiento tributario español del denominado «derecho al error», regulado en la legislación francesa,²⁸² ha sido objeto de una propuesta formulada por el CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (2022).²⁸³ A pesar de la denominación, se trata en realidad de un «derecho a la regularización en caso de error», es decir, el derecho a corregirlo, bien de forma espontánea, bien a requerimiento de la Administración tributaria, únicamente en el supuesto de que, por primera vez, se haya incumplido una norma o cometido un error material y nunca en caso de mala fe o fraude. La confianza mutua se sitúa como valor clave en la relación entre la Administración tributaria y la ciudadanía apostando por la relación cooperativa y teniendo en cuenta el historial del cumplimiento tributario de los contribuyentes.

En la propuesta de incorporación, el CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE define previamente siete presupuestos, el sexto de los cuales consiste en plantearse si el derecho al error también puede reconocerse a los asesores o intermediarios fiscales, en tanto «presentan un elevado número de declaraciones, facilitando la gestión del sistema y, por ello mismo, son especialmente vulnerables a la comisión de meros errores involuntarios». Y si se opta por tal reconocimiento, debe decidirse si el derecho al error quedará condicionado a la suscripción del Código de Buenas Prácticas Tributarias de profesionales tributarios.

7.5.2.5 Responsabilidad penal del colaborador social

Ante la comisión de un delito contra la Hacienda Pública (art. 305 y 310 del Código Penal), como consecuencia de una acción u omisión del colaborador social en el desempeño de la representación conferida también cabe plantear, siguiendo a ÁLVAREZ MARTÍNEZ (1995, p. 263), si el colaborador social debe ser considerado responsable o, por el contrario, debe serlo la persona o entidad representada. Como recuerda MARTÍN FERNÁNDEZ (2021) a pesar de que el responsable de los delitos relativos a la Hacienda Pública es el contribuyente, el colaborador social puede también ser considerado como tal cuando así resulte de las características del fraude y de su concreta intervención en la planificación e intervención. De forma que sería penalmente responsable, en concepto de cooperador necesario, cuando su intervención fuese imprescindible para la comisión del delito o, al menos, de considerable trascendencia (arts. 28 y 29 del Código Penal).

7.5.2.6 Responsabilidad civil del colaborador social

El colaborador social puede incurrir en responsabilidad ante la persona o entidad que le otorgó la representación si realiza las actuaciones de manera negligente o dolosa, o si omite su realización

²⁸² «Ley núm. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, sobre un Estado al servicio de una sociedad de confianza» (LOI no 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance (1) https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=UmGzVIH19MK5IZyrv_wSGYiX_erjixoTD_Jy3AVXRfK [Consulta: 31 de octubre de 2023]).

²⁸³ En la misma línea, en el *Libro blanco sobre la reforma tributaria* (2022, p. 205) se afirma que resulta «indispensable mejorar la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes, evitando trasladar la impresión de culpabilidad y persecución a aquéllos que suelen cumplir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la Administración». Y el Comité de Expertos recomienda «que se estudie la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur».

causándole daños y perjuicios. La inexistencia en nuestro ordenamiento tributario de una acción de reembolso explícita entre el obligado tributario y el representante voluntario obliga a la persona o entidad representada a acudir a la jurisdicción civil ordinaria para obtener el oportuno resarcimiento (ALIAGA AGULLÓ Y VICENTE-ARCHE COLOMA 2002, pp. 97-98; ALEMANY BLÁZQUEZ 2007, p. 74; DELGADO GARCÍA 2009, p. 63).

Si la actuación en el marco de la colaboración social electrónica se enmarca en una relación contractual subyacente, configurada por regla general como un arrendamiento de servicios (art. 1.544 del Código Civil), el colaborador social incurrirá en responsabilidad contractual cuando actúe sin la diligencia exigible y, por tanto, en aplicación del art. 1.101 del Código Civil, deberá indemnizar al cliente por los daños y perjuicios causados (MARTÍN FERNÁNDEZ 2021).

Si no existe dicha relación contractual, el colaborador social incurrirá en responsabilidad extracontractual y, por consiguiente, según lo prescrito en el art. 1902 del Código Civil, también estará obligado a reparar el daño causado.

En ambos supuestos, como bien señala RUBIO GARRIDO (2021, p. 1442) la demanda de resarcimiento no sólo comprende los daños y perjuicios materiales, sino también el daño moral por los trastornos y angustias causados, si bien reconoce la obtención de un resarcimiento de estas características resulta muy difícil en la práctica.

7.5.2.7 Responsabilidad derivada del tratamiento de datos personales

Si el colaborador social realiza cualquiera de los actos y de las conductas recogidos en los apartados 4, 5 y 6 del art. 83 del RGPDP o de las conductas que resulten contrarias a la LOPGDD, según lo dispuesto en el art. 71 de dicha ley, cometerá una infracción administrativa que podrá ser considerada leve (art. 74), grave (art. 73) o muy grave (art. 72) y a la que se aplicarán las sanciones y medidas correctivas previstas (art. 76).

Adicionalmente, en virtud de lo previsto en el art. 82 del RGPDP si la persona representada por el colaborador social sufre daños y perjuicios, sean materiales o inmateriales, como consecuencia de la infracción cometida en las actuaciones de colaboración social electrónica, tendrá derecho a recibir la oportuna indemnización por los daños y perjuicios sufridos.

7.6 LA RELACIÓN JURÍDICA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-CIUDADANÍA Y EMPRESAS QUE ACTÚAN REPRESENTADAS POR UN COLABORADOR SOCIAL

Como apuntamos anteriormente, la Administración tributaria se posiciona como un tercero respecto a las dos partes vinculadas por la representación en el marco de la colaboración social electrónica: la persona o entidad representada y el colaborador social representante. Se trata de una posición singular, determinada por las dos presunciones que caracterizan esta modalidad especial de representación. En virtud de ambas, la Administración tributaria presupone que la persona o entidad con la que se relaciona electrónicamente, a través de un colaborador social, ha otorgado la representación suficiente para realizar la primera de las actuaciones. Del mismo modo, presume que la persona o entidad representada ha manifestado expresamente, en el documento de otorgamiento, que las sucesivas actuaciones administrativas no se entiendan con el colaborador social.

En consecuencia, las Administraciones tributarias que aplican este régimen presuntivo, en primer lugar, no adquieren el compromiso de verificar la existencia, el contenido, la amplitud y la suficiencia de la representación otorgada. Y, en segundo lugar, convierten a la persona o entidad representada en única destinataria de las sucesivas actuaciones administrativas. No obstante, existen excepciones como la establecida en la Resolución de 3 de junio de 2009 (apdo. Séptimo), de la Dirección General de la AEAT, para los pagos telemáticos mediante cargo en cuenta del obligado tributario, ordenados por el colaborador social: la Administración tributaria debe comprobar que éste último se encuentra expresamente apoderado para realizar la operación y que el apoderamiento se encuentra vigente e inscrito en el Registro de Apoderamientos de la AEAT.

7.6.1 Responsabilidad de la persona o entidad representada

La persona o entidad representada, en su condición de obligada tributaria, será responsable por las infracciones tributarias cometidas por la acción u omisión del colaborador social en el desempeño de la representación conferida en el marco de la colaboración social electrónica.

7.6.2 Responsabilidad de la Administración tributaria

Únicamente la citada Resolución de 3 de junio de 2009 (apdo. Séptimo), de la Dirección General de la AEAT, declara que será responsabilidad exclusiva de la Administración tributaria comprobar que, en los pagos telemáticos mediante cargo en cuenta del obligado tributario, ordenados por el colaborador social, éste último se encuentra expresamente apoderado para realizar la operación y que el apoderamiento se encuentra vigente e inscrito en el Registro de Apoderamientos de la AEAT.

Capítulo 8. LOS ACUERDOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: INSTRUMENTOS JURÍDICOS E INSTRUMENTOS DE FORMALIZACIÓN DE LA COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA

De los cuatro elementos estructurales que convierten la colaboración social voluntaria en una figura compleja, el último de ellos, el instrumental, requiere su adecuación a los tres anteriores, el objetivo, el subjetivo y el relacional. Entre todos los instrumentos jurídicos disponibles, únicamente los acuerdos con la Administración tributaria son objeto de mención en el art. 92.2 de la LGT/2003 y en el art. 79 del RGGIAT.

Con la utilización del término «acuerdos», ambas disposiciones no sólo designan la concurrencia de voluntades para hacer efectiva la colaboración social voluntaria; sino también el conjunto de documentos a través de los cuales puede formalizarse. En este sentido, tanto el precepto legal como el reglamentario reproducen la denominación que figuraba en el art. 96.1 de la LGT/1963, a tenor de la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.²⁸⁴ El legislador de la reforma adoptó la terminología de la «Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», que en el apartado 4 de su art. 88 empleaba «acuerdos» para englobar los acuerdos, pactos, convenios o contratos que las Administraciones Públicas podían celebrar con personas de derecho público o privado.²⁸⁵ Al respecto, resulta pertinente recordar dos circunstancias: En primer lugar, que el art. 96.1 de la LGT/1963 delimitó el ámbito subjetivo de la colaboración social voluntaria a las entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales; sin incluir las restantes Administraciones Públicas. Y, en segundo lugar, que el art. 6 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, denominaba únicamente «convenios de colaboración» los acuerdos que formalizaran entre sí el Gobierno de la Nación y los órganos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.

Las normas aprobadas para regular los supuestos, condiciones y procedimientos de la colaboración social en la gestión tributaria ampliaron el ámbito subjetivo a las Comunidades Autónomas y a otras Administraciones Públicas.²⁸⁶ Adicionalmente, dichas normas dispusieron que, mediante órdenes ministeriales se autorizaran los supuestos y condiciones en los que las entidades y Administraciones incluidas en la colaboración social podrían presentar por medios telemáticos

²⁸⁴ Como ya señalamos, el ámbito subjetivo de la colaboración social en la gestión tributaria quedó circunscrito a las entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, sin incluir a las restantes Administraciones Públicas.

²⁸⁵ Según lo dispuesto en el apartado 1 del mismo art:

1. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.

²⁸⁶ Recuérdese, a título de ejemplo, el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (art. 64).

declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria. Previamente, la modificación del art. 6 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre,²⁸⁷ posibilitó que la Administración General del Estado y sus Organismos públicos vinculados o dependientes pudieran celebrar convenios de colaboración con los órganos correspondientes de las Administraciones de las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus respectivas competencias.²⁸⁸ En este nuevo contexto normativo, los dos términos (acuerdos y convenios) comienzan a emplearse como sinónimos.

La primera de las órdenes ministeriales dictadas, de fecha 13 de abril de 1999, relativa a la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contiene un apartado Séptimo, con la rúbrica «Convenios o acuerdos de colaboración», en el que se regulan por primera vez los acuerdos de colaboración social de la AEAT con el objeto de autorizar actuaciones electrónicas en representación de terceras personas.

A partir de esta orden ministerial, en las disposiciones que componen el marco normativo de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria se aplican diversos criterios terminológicos: repetir la expresión «acuerdos o convenios»,²⁸⁹ usar preferentemente el término «acuerdos»,²⁹⁰ emplear exclusivamente la palabra «convenios»,²⁹¹ o alternar

²⁸⁷ Por la «Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

²⁸⁸ Con anterioridad, en la regulación de las Haciendas Locales, la Ley 25/1998, de 13 de julio, había dado una nueva redacción al art. 27.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, por la que se denominaban «convenios de colaboración» los acuerdos que las Entidades locales podían establecer con entidades, instituciones y organizaciones representativas de los sujetos pasivos de las tasas, con el fin de simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de aquéllas, o los procedimientos de liquidación o recaudación.

²⁸⁹ Sirvan como ejemplos:

- **Asturias:** Resolución de 20 de mayo de 2010 (art. 11.1).
- **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 3).
- **Cataluña:** Ley 17/2017, de 1 de agosto (Art. 122.10).
- **Extremadura:** Orden de 2 de diciembre de 2010 (art. 6.1).
- **Región de Murcia:** Orden de 9 de mayo de 2003 (art. 3.1).
- **La Rioja:** Orden HGS/3/2024, de 29 de enero (art. 10.1).
- **Gipuzkoa:** Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril (art. 33.1).
- **Navarra:** Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre (art. 4).

²⁹⁰ Véanse estos ejemplos:

- Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, RGGIAT y Resolución de 21 de julio de 2020, de la AEAT.
- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre.
- **Melilla:** Ordenanza Fiscal General.
- **Álava:** Decreto Foral 56/2009, de 21 de julio, de la Diputación Foral de Álava.
- **Ayuntamiento de Barcelona:** Ordenanza Fiscal General.
- **Ayuntamiento de Jaén:** Ordenanza Fiscal General.

²⁹¹ Citamos dos ejemplos:

- Orden HAC/1293/2018, de 19 de noviembre, de la Dirección General del Catastro.
- **Illes Balears:** Orden de 28 de diciembre de 2009.

ambos términos.²⁹²

En nuestra opinión, «acuerdos» es la expresión adecuada para referirnos conjuntamente a todos los instrumentos de formalización, proporcionados por el ordenamiento jurídico, para materializar el concurso de voluntades en el marco de la colaboración social electrónica. La razón se encuentra en el significado restringido que algunas normas estatales, autonómicas y forales otorgan a la palabra «convenios» al regular la actividad convencional de la Administración. A modo ejemplificativo, podemos citar las definiciones contenidas en la LRJSP (art. 47.1), en el Decreto 11/2019, de 11 de febrero (art. 4), de la Comunidad Autónoma de Canarias; en el «Decreto 48/2019, de 10 de junio, del Consejo de Gobierno, por el que se regula la actividad convencional de la Comunidad de Madrid» (art. 2); y en el «Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 169/2014, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General Presupuestario del Territorio Histórico de Bizkaia, de desarrollo del Texto Refundido de la Norma Foral General Presupuestaria» (art. 43). En todas ellas, la producción de efectos jurídicos se erige como una característica distintiva.²⁹³

No obstante, las Administraciones tributarias también formalizan acuerdos de colaboración social electrónica que no suponen la formalización de compromisos jurídicos concretos y exigibles. El ejemplo más significativo lo encontramos en los denominados «acuerdos de entendimiento» que para la prevención del fraude fiscal suscribe la AEAT.²⁹⁴

En los epígrafes siguientes examinaremos los acuerdos de colaboración social electrónica en su condición de «instrumento formal en que se plasma la concurrencia de voluntades entre dos o más partes [una de las cuales siempre es la Administración tributaria] para colaborar en la consecución de finalidades de interés común en el ámbito de las competencias propias, adoptada en posición de igualdad, sometida al derecho público y formalizada por escrito con independencia de la denominación concreta que reciba». Esta definición legal de convenio o acuerdo, recogida en el art. 2.2 del «Decreto 49/2011, de 20 de mayo, por el cual se regula el Registro de Convenios y Acuerdos de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears», nos parece la más completa para comenzar nuestro análisis.

²⁹² Véanse:

- **Galicia:** Decreto 61/2005, de 7 de abril y Orden de 21 de enero de 2021.
- **Comunidad de Madrid:** Orden de 23 de febrero de 2023.

²⁹³ Como señalan PASCUAL GARCÍA (2016, p. 161) y TOSCANO GIL (2017), qué debe entenderse por efectos jurídicos se deduce de los arts. 47 y 48 de la LRJSP: el primero alude a los compromisos jurídicos concretos y exigibles y el segundo a los compromisos financieros.

²⁹⁴ La AEAT también firma protocolos generales de actuación que no suponen la formalización de compromisos jurídicos concretos y exigibles por ninguna de las partes suscriptoras, sino que comportan meras declaraciones de intención de contenido general, expresivas de la voluntad conjunta de actuar con un objetivo común. Es el caso del «Protocolo General de Actuación entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Plataforma de Mayores y Pensionistas», firmado el 19 de diciembre de 2022 (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Colaboradores/Otros/PMP.pdf [Consulta: 14 de septiembre de 2023]).

8.1 NATURALEZA JURÍDICA

Los acuerdos de colaboración social electrónica tienen naturaleza jurídico-pública. La afirmación se justifica con los tres argumentos principales que enuncia BENSUSÁN MARTÍN (2016, p.22) respecto a los convenios administrativos: una de las partes suscriptoras siempre es una Administración tributaria, expresan la voluntad de alcanzar un fin común de interés público y las cuestiones litigiosas deberán resolverse en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Esta naturaleza administrativa de los acuerdos consta expresamente en los documentos suscritos por la mayoría de Administraciones tributarias autonómicas, forales y locales. En cambio, no figura en los numerosos acuerdos de colaboración social electrónica formalizados por la AEAT para autorizar la presentación de documentación de carácter tributario en representación de terceras personas.²⁹⁵

8.2 RÉGIMEN JURÍDICO

El estudio comparativo de los acuerdos de colaboración social electrónica suscritos por las Administraciones tributarias revela la aplicación de dos regímenes jurídicos principales. Por una parte, el conjunto normativo formado por el art. 92 de la LGT/2003, los arts. 79 a 81 del RGGIAT, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo y las normas tributarias que regulan en cada momento las actuaciones de colaboración social electrónica.²⁹⁶ Por otra, el conjunto normativo compuesto por los arts. 47 a 53 de la LRJSP y las normas administrativas que regulan la actividad convencional de las distintas Administraciones Públicas. En función de la forma individual o conjunta en que se aplican podemos distinguir:

- 1) Administraciones tributarias que pactan expresamente, para todos sus acuerdos, la aplicación del régimen jurídico de la LGT/2003 o de las normas forales equivalentes: la AEAT, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia y la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra.
- 2) Administraciones tributarias que pactan expresamente para todos sus acuerdos la aplicación del régimen jurídico de la LRJSP: entre otras, el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.
- 3) Administraciones tributarias que en algunos acuerdos pactan expresamente la aplicación exclusiva del régimen jurídico de la LGT/2003 y, en otros, la del régimen jurídico de la LRJSP: entre otras, la Agencia Tributaria de las Illes Balears y la Agencia Tributaria de Cataluña.²⁹⁷

²⁹⁵ A diferencia de los acuerdos que la propia AEAT celebra con las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local para colaborar en la prestación de los servicios de información y asistencia. En cambio, sí se reconoce en los convenios de colaboración celebrados por la Dirección General del Catastro.

²⁹⁶ Y los conjuntos normativos equivalentes del ámbito autonómico, foral y local.

²⁹⁷ La Agencia Tributaria de Cataluña ha suscrito un acuerdo y un convenio de colaboración social electrónica con la misma entidad, la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A., SME. El primero de ellos se rige por la LGT/2003 (Véase: https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/01_atc/convenis/actuacio/acord-Correus-

- 4) Administraciones tributarias que pactan expresamente en sus acuerdos la aplicación conjunta de ambos regímenes jurídicos enumerando en primer lugar el correspondiente a la LGT/2003: entre otras, la Agencia Tributaria Canaria, la Agencia Tributaria Valenciana y la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Rioja.
- 5) Administraciones tributarias que en sus acuerdos no se pronuncian sobre el régimen jurídico aplicable. Si bien hacen referencia a la LGT/2003, adecúan su contenido a la regulación de los convenios de la LRJSP: entre otras, la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura y la Agencia Tributaria de Galicia.

Como comprobaremos en próximos epígrafes, la elección del régimen jurídico de cada instrumento formal determina aspectos tan importantes como las particularidades de su tramitación, las materias que conformarán su contenido, las causas de su extinción o los instrumentos para su publicidad activa.

8.3 CLASIFICACIÓN DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA

Los acuerdos de colaboración social electrónica que formalizan las Administraciones tributarias pueden clasificarse atendiendo a múltiples criterios,²⁹⁸ entre los que seleccionamos tres:

1) *La producción o no de efectos jurídicos*

Una primera división de los acuerdos de colaboración social electrónica permite distinguir entre los que producen efectos jurídicos y aquellos que no. En el primer grupo se encuentran incluidos los instrumentos que suponen la formalización de compromisos jurídicos concretos y exigibles (por ejemplo, los convenios); y en el segundo grupo se enmarcan aquellos instrumentos que no comportan tales compromisos (por ejemplo, los acuerdos de entendimiento anteriormente citados).

2) *La extensión subjetiva de sus efectos*

Una segunda división de los acuerdos de colaboración social electrónica permite separar entre aquellos que posibilitan la extensión subjetiva de sus efectos y aquellos que no admiten dicha posibilidad. En la primera categoría se encuadran exclusivamente los acuerdos firmados por instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales; en la segunda, los acuerdos suscritos con las personas, entidades y Administraciones públicas que completan el ámbito subjetivo de la colaboración social, incluidas las entidades que representen o defiendan intereses colectivos.

[model620-2021.pdf](#) [Consulta: 12 de octubre de 2023]) y el segundo, por la LRJSP (Véase Resolución VEH/1908/2020, de 28 de julio, DOGC núm. 8190, 31 de julio de 2020).

²⁹⁸ El criterio seguido por la AEAT, para clasificar los acuerdos de colaboración social electrónica en la presentación de declaraciones y otros documentos tributarios en representación de terceras personas, es el de las personas y entidades que los suscriben. Véase: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/colaboracion-social-presentacion-declaraciones/tipos-acuerdo-colaboracion-social.html> [Consulta: 17 de abril de 2024].

3) El objeto

En atención al ámbito objetivo de la colaboración social electrónica, se obtiene la siguiente clasificación de los acuerdos:²⁹⁹

- A. Acuerdos para colaborar en la aplicación de los tributos
 - a. Acuerdos para proporcionar información y asistencia a los obligados tributarios.
 - b. Acuerdos para autorizar la realización de actuaciones en representación de terceras personas.
 - c. Acuerdos para la simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- B. Acuerdos para colaborar en la prevención y detección del fraude fiscal

8.4 TRAMITACIÓN DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA

8.4.1 Trámites previstos en las normas tributarias

Como hemos señalado, las primeras órdenes ministeriales que incorporaron una disposición relativa a los acuerdos de colaboración social electrónica no contenían una regulación integral y sistemática. En efecto, el apartado Séptimo «Convenios o acuerdos de colaboración» de la Orden de 21 de diciembre de 2000,³⁰⁰ delimitaba:

- los ámbitos objetivo y subjetivo (número 1),
- la extensión de los efectos (número 2),
- los requisitos jurídicos y tecnológicos que debían cumplirse para actuar en representación de terceras personas (números 3 y 4);
- las consecuencias del incumplimiento de las cláusulas del convenio o acuerdo por parte de la Entidad firmante; y de las obligaciones citadas en los documentos individualizados de adhesión por parte de las personas adheridas (número 5); y
- la exigencia de las responsabilidades que fueran procedentes, incluso penales, en el supuesto de falta de representación suficiente de la entidad firmante del convenio o acuerdo o de la persona adherida (número 6).

Sin embargo, no se establecía el procedimiento y las condiciones para la suscripción de los convenios o acuerdos. Por ello, sorprende que órdenes posteriores, dictadas para regular la presentación telemática de diversos modelos de declaraciones, incorporaran un apartado «Convenios o acuerdos de colaboración» en el que remitían al procedimiento y condiciones previstos en la Orden de 13 de

²⁹⁹ Se trata de un criterio de clasificación que utilizó la AEAT en las memorias anuales publicadas durante los años 2006 a 2011 (Véase, por todas, la *Memoria 2006*: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Agencia_tributaria/Memorias/2006/Memoria_2006_es_es.pdf [Consulta: 14 de septiembre de 2023]).

³⁰⁰ Se afirmaba en el Preámbulo que, con la posibilidad de presentar telemáticamente declaraciones-liquidaciones, declaraciones resumen anual del IVA o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, era necesario regular nuevamente los convenios o acuerdos de colaboración con la AEAT, previstos inicialmente en la Orden 13 de abril de 1999 para la presentación telemática en el ámbito del IRPF.

abril de 1999 y en la Orden de 21 de diciembre de 2000, cuando en ambas normas no existía tal previsión.³⁰¹ Del mismo modo, se omitía el procedimiento y las condiciones para la extensión subjetiva de los convenios o acuerdos firmados por las entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, a excepción de la firma del documento individualizado de adhesión por parte de las personas colegiadas, asociadas o integrantes de tales entidades, instituciones y organismos.

La Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, donde se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social, únicamente recoge dos instrucciones de tramitación para las dos clases de acuerdos que contempla en su articulado. La primera instrucción, común a ambas clases, señala las materias que deben formar parte del contenido. La segunda instrucción, específica para la primera clase de acuerdos, establece un trámite preceptivo cuando se formalizan con personas o entidades que representen o defiendan intereses colectivos o justifiquen la concurrencia de alguna circunstancia por la cual puedan ser incluidas en la colaboración social: la aportación por parte de dichas personas o entidades de la documentación que la AEAT estime exigible, a efectos de realizar las comprobaciones pertinentes.

El RGGIAT dispone en el art. 79.4 que la Administración tributaria establecerá los requisitos y condiciones para suscribir los acuerdos de colaboración social a que se refiere el art. 92.2 de la LGT/2003 y que, en el ámbito de competencias del Estado, se establecerán mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda. Como hemos manifestado anteriormente, sigue sin aprobarse la orden ministerial que dé cumplimiento a la previsión recogida en el precepto reglamentario.³⁰²

Dada la ausencia de normas que señalen los requisitos y condiciones para suscribir los acuerdos de colaboración social electrónica, las Administraciones tributarias proporcionan instrucciones sobre la tramitación en sus portales de internet y sedes electrónicas, si bien limitadas a la presentación de la solicitud y explicadas con diferentes niveles de detalle.³⁰³ En este aspecto, debemos poner de relieve la *Guía para la colaboración social en la Agencia Tributaria de Andalucía*, publicada en el portal web de la Agencia Tributaria de Andalucía, en la que se describen los trámites para la suscripción de un convenio de colaboración social.³⁰⁴

³⁰¹ Véase, como ejemplo, la Orden HAC/360/2002, de 19 de febrero, relativa al modelo 349 (apdo. Decimoquinto).

³⁰² En el ámbito autonómico, el Decreto Foral 59/2009, de 21 de julio (art. 17.4), de Álava y el Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril (art. 33.4), de Gipuzkoa, contienen idénticas previsiones, con los mismos incumplimientos.

³⁰³ Estas instrucciones se publican en la sede electrónica de la AEAT y en los portales de internet de la Agencia Tributaria de Andalucía, de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria y de la Junta de Extremadura. También en el portal de internet y en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro donde se indican la memoria justificativa y cuantos informes sean preceptivos según la norma de aplicación, tales como los del Consejo Territorial de la Propiedad Inmobiliaria y la Abogacía del Estado.

³⁰⁴ Disponible en: <https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/documentos/20182/90871/Gu%C3%ADa+para+la+colaboraci%C3%B3n+social+con+ATRIAN.pdf/38d9bc53-8cca-465f-ba09-4beac6309fec> [Consulta: 17 de abril de 2024].

8.4.2 Trámites previstos en las normas administrativas

En la LRJSP se enumeran los trámites preceptivos para la suscripción de convenios administrativos y sus respectivos plazos. El primero de ellos, común para todas las Administraciones y sin perjuicio de las especialidades previstas en la legislación autonómica, consiste en la elaboración de una memoria justificativa donde se analice su necesidad y oportunidad, su impacto económico, el carácter no contractual de la actividad en cuestión, así como el cumplimiento de lo previsto en la LRJSP (art. 50.1). Los restantes, prescritos para la Administración General del Estado y sus organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes, son los siguientes:

- a) El informe de su servicio jurídico siempre que el convenio no se ajuste a un modelo normalizado informado previamente por el servicio jurídico que corresponda (art. 50.2).
- b) Cualquier otro informe preceptivo que establezca la normativa aplicable (art. 50.2).
- c) La autorización previa del Ministerio de Hacienda y Función Pública para su firma, modificación, prórroga y resolución por mutuo acuerdo entre las partes (art. 50.2).
- d) La existencia de crédito en los presupuestos correspondientes, para la aportación de fondos de anualidades futuras en los convenios plurianuales suscritos entre Administraciones Públicas cuando incluyan dicha aportación por parte del Estado para financiar actuaciones a ejecutar exclusivamente por parte de otra Administración Pública y el Estado asuma, en su ámbito competencial, los compromisos frente a terceros (art. 50.2).
- e) Remisión al Senado, por parte del Ministerio de Política Territorial, de los convenios interadministrativos suscritos con las Comunidades Autónomas (art. 50.2).
- f) Inscripción en el Registro Electrónico estatal de Órganos e Instrumentos de Cooperación del Sector Público (art. 48.8).
- g) Publicación en el *Boletín Oficial del Estado* (art. 48.8).

El orden en que se evacuarán los trámites se establece en la Instrucción «Segunda. Tramitación de los Convenios», de la «Orden PRA/1267/2017, de 21 de diciembre, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 15 de diciembre de 2017, por el que se aprueban las instrucciones para la tramitación de convenios»:

- 1) Emisión de informes.
- 2) Obtención de autorizaciones.
- 3) Inscripción en el Registro Electrónico estatal de Órganos e Instrumentos de Cooperación del Sector Público.
- 4) Publicación en el *Boletín Oficial del Estado*.

En las normas aprobadas para regular la actividad convencional de las Administraciones de las Comunidades Autónomas y los Registros Generales de Convenios se prevén especialidades de

tramitación a las que hace referencia el art. 50.1 de la LRJSP y, en alguna de ellas, también se definen el orden en que deben sustanciarse.³⁰⁵

8.4.3 Solicitud de suscripción del acuerdo

A tenor de lo previsto en el art. 54 de la LPACAP, el procedimiento para la suscripción de un acuerdo de colaboración social electrónica puede iniciarse de oficio o a solicitud de la persona, entidad o Administración Pública interesada.

La solicitud de suscripción del acuerdo debe presentarse por escrito a la Administración tributaria, generalmente a través de medios electrónicos, bien mediante el formulario habilitado en el portal de internet o en la sede electrónica y firmarse electrónicamente;³⁰⁶ bien en la dirección de correo electrónico señalada a tal efecto.³⁰⁷ Algunas Administraciones permiten que la solicitud y la documentación anexa se presenten por correo postal.³⁰⁸ Y en el caso de la AEAT, también en sus oficinas.

En el documento se consignarán los datos requeridos por cada Administración Tributaria: además de los datos identificativos de la persona o entidad solicitante y de la persona que suscribirá el acuerdo en calidad de representante, la descripción de las actividades desarrolladas por la persona o entidad y la delimitación del ámbito territorial de actuación.³⁰⁹

Junto a la solicitud, las personas o entidades solicitantes adjuntarán la documentación exigida por cada una de las Administraciones tributarias. A continuación, se presentan tres ejemplos: los dos primeros, como referencia estatal y autonómica; el tercero, por su singularidad.

- 1) Documentos requeridos por la AEAT, para suscribir los acuerdos de colaboración social de suministro electrónico de registros de facturación. Relacionamos los siguientes:³¹⁰
 - Copia del NIF de la entidad.
 - Copia del NIF de la persona que firmará el acuerdo en representación de la entidad.
 - Copia de los primeros artículos de los estatutos de la entidad (en los que haga referencia a su objeto y ámbito de actuación).

³⁰⁵ Citamos, entre otras normas:

- **Canarias:** Decreto 11/2019, de 11 de febrero (art. 11).
- **Cataluña:** «Decreto 52/2005, de 5 de abril, de creación y regulación del Registro de convenios de colaboración y cooperación», de la C.A. de Cataluña (art. 7).
- **Comunidad de Madrid:** Decreto 48/2019, de 10 de junio (art. 6).

³⁰⁶ Entre otros, los portales web de la Agencia Tributaria de Andalucía y de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria.

³⁰⁷ Por ejemplo, para los acuerdos con la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

³⁰⁸ Así lo permiten la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura y la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León.

³⁰⁹ Entre otras, la Agencia Tributaria de Andalucía, la Agencia Tributaria de les Illes Balears, la Consejería de Economía y Hacienda de Castilla y León; y la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura.

³¹⁰ En el documento *Preguntas Frecuentes SII (Versión 1.1.)*, publicado en la sede electrónica de la AEAT, bloque «Información y gestiones», tema «IVA», sub-tema «Suministro Inmediato de Información». (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/G417/FicherosSuministros/V_1_1/FaqGral/FAQs_ver_1-1_1_dic_2022.pdf [Consulta: 3 de octubre de 2023]).

- Documento acreditativo de las facultades de representación otorgadas a la persona que firmará el acuerdo: certificado expedido por el secretario de la entidad si la representación se otorgó en los estatutos o copia de la escritura de apoderamiento.
- 2) Documentos requeridos por la Agencia Tributaria de Andalucía, la Agencia Cántabra de Administración Tributaria y la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura. Enumeramos los siguientes:
- Resolución de Inscripción de los Estatutos en el Registro de Asociaciones, del Ministerio de Interior u organismo competente en la Comunidad Autónoma.
 - Resolución de inscripción de la identidad de los titulares de la Junta directiva u órganos de representación.
 - Estatutos de la entidad.
 - Copia del DNI de las personas que actuarán en calidad de representantes de la entidad.
 - Certificación del acuerdo adoptado por la Asamblea General de la Asociación autorizando la suscripción del acuerdo, en el caso de que los Estatutos no otorguen la facultad de suscribirlos a los representantes de la entidad.
 - Certificación o documento acreditativo del poder suficiente de la persona que actuará en calidad de representante.
- 3) El Departamento de Economía y Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra, exige la presentación de dos certificados a las personas o entidades sobre las cuales la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra no tenga competencia para efectuar actuaciones de comprobación e investigación:³¹¹
- Certificado acreditativo de encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
 - Certificado de encontrarse de alta en alguno de los grupos o epígrafes de la Sección Primera o en las Agrupaciones de la Sección Segunda del Anexo 1 de la Ley Foral 7/1996, de 28 de mayo, por la que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal, especificados en las órdenes forales que aprueban los acuerdos de colaboración social electrónica.

8.4.4 Recepción de la solicitud

Recibida la solicitud por la Administración tributaria, el órgano competente para la tramitación y firma del acuerdo de colaboración social procederá a la formación del expediente administrativo electrónico (art. 70 de la LPACAP).³¹²

³¹¹ Se exceptúan las Administraciones Públicas y las entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (Orden Foral 130/2009, de 29 de junio).

³¹² Algunos de estos órganos son:

- El Servicio de Información y asistencia al contribuyente de la Agencia Tributaria Canaria, competente para tramitar y supervisar los acuerdos de colaboración social con otras Administraciones Públicas, entidades privadas o instituciones y organizaciones representativas de intereses (art. 42 letra f) de la Orden de 19 de enero de 2018).

8.4.5 Trámites previos a la suscripción de acuerdo

Corresponde a cada Administración tributaria determinar, dentro de su ámbito competencial, los trámites para la formalización de los acuerdos de colaboración social electrónica. Podemos sintetizarlos en los siguientes:

- a) Elaboración de la memoria justificativa.
- b) Elaboración del proyecto de acuerdo.
- c) Obtención de la conformidad de la otra parte suscriptora al proyecto de acuerdo.³¹³
- d) Emisión de informes preceptivos y facultativos: Entre los primeros, el del servicio jurídico sobre el proyecto de acuerdo, salvo que se ajuste a un modelo normalizado informado previamente por el servicio jurídico correspondiente³¹⁴; y aquellos que, en relación con el objeto del acuerdo, contribuyan a justificar la necesidad de su suscripción o cualquier otro extremo de su contenido.³¹⁵ Y entre los segundos, el del registro general de convenios de la Administración confirmando la inexistencia de otros convenios o proyectos cuyo contenido sea coincidente.³¹⁶
- e) Obtención de autorizaciones previas: por ejemplo, la del Ministerio de Hacienda y Función Pública para la firma, modificación, prórroga y resolución por mutuo acuerdo, de los convenios que suscriba la Administración General del Estado (art. 50.2 letra c de la LRJSP).

-
- El Área de Estrategia, Relaciones Exteriores y Comunicación de la Agencia Tributaria de Cataluña, al que corresponde promover, elaborar y hacer el seguimiento de los convenios de colaboración en materia tributaria («Orden VEH/117/2017, de 13 de junio, por la que se regula la estructura organizativa de la Agencia Tributaria de Cataluña», art. 7).
 - El Departamento de Colaboración Social y Administrativa de la Agencia Tributaria de Galicia al que se atribuyen las funciones de tramitación y supervisión de los acuerdos de colaboración social (Orden de 20 de diciembre de 2012, art. 2.4 y Decreto 202/2012, de 18 de octubre, art. 22.2).

³¹³ Decreto 52/2005, de 5 de abril, de Cataluña (art. 7).

³¹⁴ Véanse:

- LRJSP (art. 50.2 letra a).
- **Canarias:** Decreto 11/2019, de 11 de febrero (art. 11 letra e).
- **Comunidad Valenciana:** «Decreto 176/2014, de 10 de octubre, del Consell, por el que regula los convenios que suscriba la Generalitat y su registro» (art. 12.1 letra c).

³¹⁵ Véanse el art. 50.2 letra b de la LRJSP y el art. 11 letra c del Decreto 11/2019, de 11 de febrero, de Canarias.

³¹⁶ Véase, por ejemplo, el Decreto 49/2011, de 20 de mayo (art. 6), de les Illes Balears y el «Decreto número 56/1996, de 24 de julio, por el que se regula el Registro General de Convenios y se dictan normas para la tramitación de éstos en el ámbito de la Administración Regional de Murcia» (art. 7.1). No obstante, este informe tiene carácter preceptivo en el «Decreto 6/2023, de 18 de mayo, por el que se regula el Registro Electrónico de Instrumentos de Cooperación de la Administración de la Comunidad de Castilla y León» (art. 7.1 y 2); en el «Decreto 217/2013, de 19 de noviembre, por el que se regula el Registro General de Convenios de la Administración de la Comunidad Autónoma de Extremadura» (art. 5.1); y en el Decreto 176/2014, de 10 de octubre, de la Comunidad Valenciana (art. 12.6).

Elaboración del Proyecto de acuerdo y obtención de la conformidad de la otra parte suscriptora

La elaboración de los proyectos de acuerdos de colaboración social electrónica plantea una cuestión de especial trascendencia: cual es el alcance de la participación concedida por la Administración tributaria a la otra parte suscriptora.

La utilización de modelos normalizados, cuya redacción compete exclusivamente a la Administración tributaria, está transformando los acuerdos de negociación en acuerdos de adhesión.³¹⁷ Ante clausulados predispuestos, iguales para todos los documentos que se formalizan sobre un mismo aspecto de la aplicación de los tributos o el mismo fin de prevenir y detectar el fraude fiscal, la otra parte suscriptora (persona, entidad o Administración pública) sólo puede optar a adherirse al contenido. En este contexto limitativo para intervenir e influir en la redacción de las cláusulas, sólo le resta la libertad de decidir si suscribe o no el acuerdo (DÍAZ ALABART 2016, pp. 70-71).

Este binomio Administración predisponente-persona, entidad o Administración Pública adherente encuentra su máxima expresión en los acuerdos de colaboración social electrónica aprobados en las siguientes órdenes forales:

- La Orden Foral 130/2009, de 29 de junio; la Orden Foral 141/2017, de 23 de noviembre; y la Orden Foral 49/2019, de 12 de noviembre, de la Comunidad Foral de Navarra.
- La Orden Foral 650/2019, de 26 de diciembre; y la Orden 523/2020, de 23 de diciembre, de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

A) Modelos normalizados de acuerdos de colaboración social electrónica para realizar actuaciones en representación de terceras personas

El elevado número de acuerdos de colaboración social electrónica formalizados para autorizar las actuaciones en representación de terceras personas, justifican la confección de modelos normalizados por parte de la Administración tributaria, en cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economía (art. 3 de la LRJSP). Debemos recordar que, sin la disponibilidad de dichos modelos, opera la exigencia del trámite preceptivo de emisión del informe del servicio jurídico correspondiente (art. 50.2 letra a de la LRJSP).

La consulta de estos modelos normalizados sólo puede realizarse si las Administraciones tributarias los consideran objeto de publicidad activa:

- Por la publicación en el boletín oficial correspondiente como anexo de la norma reglamentaria de aprobación.³¹⁸

³¹⁷ A pesar de lo dispuesto en normas como el Decreto 52/2005, de 5 de abril (art. 7.1), de Cataluña; y el «Decreto 126/2006, de 20 de julio, por el que se regula el Registro de Convenios de la Xunta de Galicia» (art. 4.1): «[...] elaborado el proyecto de convenio y acordado su texto con la otra parte [...]».

³¹⁸ Véanse las siguientes normas:

- **Cantabria:** Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre.

- Por la publicación en los portales de internet y en las sedes electrónicas.³¹⁹

B) Modelos normalizados de acuerdos para la prevención y detección del fraude fiscal

La Diputación Foral de Gipuzkoa es la única Administración tributaria que publica en su portal de internet el modelo de acuerdo de colaboración social electrónica para la prevención del fraude fiscal. (<https://www.gipuzkoa.eus/es/web/ogasuna/prevencion-fraude-fiscal/convenios-colaboracion-prevencion-fraude-fiscal> [Consulta: 17 de septiembre de 2023]).

8.4.6 Suscripción de acuerdos de colaboración social electrónica

La firma escrita en el documento electrónico o en soporte papel supone la prestación del consentimiento y, por tanto, perfecciona el acuerdo de colaboración social electrónica. Como señala PASCUAL GARCÍA (2016, p. 179) la LRJSP emplea los términos «suscribir», «suscripción» «suscriban» (arts. 48 y 50) y «convenios suscritos» (arts. 48 y 49) aludiendo inequívocamente a la firma. La misma terminología e idéntica alusión se hallan en las disposiciones tributarias que conforman el marco normativo de la colaboración social electrónica, como ejemplifica de manera significativa la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (apdos. Segundo y Tercero).³²⁰

8.4.7 Trámites posteriores a la suscripción del acuerdo de colaboración social electrónica

Una vez completada la firma del acuerdo de colaboración social electrónica, las normas administrativas que regulan la actividad convencional de la Administración exigen el cumplimiento de uno o de ambos de los siguientes trámites: la inscripción en el registro general de convenios y la publicación en el boletín oficial correspondiente.

En algunas disposiciones, como el art. 48.8 de la LRJSP, esta tramitación posterior adquiere una especial trascendencia para que los instrumentos firmados resulten eficaces. El perfeccionamiento de los acuerdos no comporta su eficacia inmediata, sino que ésta queda condicionada, en el caso de la ley estatal, al primero de los trámites: la inscripción en el Registro Electrónico estatal de Órganos e Instrumentos de Cooperación del sector público estatal.

-
- **Región de Murcia:** Resolución de la Dirección de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, de fecha 21 de diciembre de 2021.
 - **Gipuzkoa:** Orden Foral 213/2009, de 12 de marzo y «Orden Foral 523/2020, de 23 de diciembre.
 - **Navarra:** Orden Foral 130/2009, de 29 de junio; Orden Foral 141/2017, de 23 de noviembre; y Orden Foral 49/2019, de 12 de noviembre.

³¹⁹ En el portal de internet y la sede electrónica de la Dirección General del Catastro. Y en los portales de internet de la Agencia Tributaria de Andalucía, la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, la Junta de Castilla y León; y la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

³²⁰ Recuérdese también que en el art. 79.2 del RGGIAT se hace referencia a los «acuerdos de colaboración social *firmados*» [la cursiva es nuestra] con las instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

En otras normas, estos trámites tienen por objeto garantizar el conocimiento público y el seguimiento de todos los documentos en que las Administraciones tributarias formalizan las relaciones de colaboración en las que participan.³²¹

No obstante, con independencia de la finalidad de esta tramitación posterior, se plantean dos cuestiones fundamentales que tienen respuestas diversas en las normas reguladoras:

- 1) Si se inscriben y publican todos los acuerdos de colaboración social electrónica, con independencia de que produzcan o no efectos jurídicos.
 - Disponen la inscripción y publicación de ambas clases de acuerdos, entre otras normas, el Decreto 11/2019, de 11 de febrero (arts. 4 y 5), de Canarias; y el Decreto 217/2013, de 19 de noviembre (art. 2), de Extremadura.
 - Disponen la inscripción y publicación sólo de los acuerdos que producen efectos jurídicos, entre otras normas, la LRJSP (art. 48.8) y el Decreto 48/2019, de 10 de junio (arts. 2 y 13), de la Comunidad de Madrid.
 - Disponen la inscripción de ambas clases de acuerdos y la publicación, siempre que ésta se pacte en el acuerdo o lo exija una disposición legal o reglamentaria, entre otras normas, el Decreto 49/2011, de 20 de mayo (arts. 2 y 4, de las Illes Balears; y el «Decreto 13/2017, de 12 de abril, por el que se regula el Registro Electrónico de Convenios de la Comunidad Autónoma de La Rioja» (arts. 2 y 6).
 - Disponen la inscripción y publicación sólo de los acuerdos que producen efectos jurídicos y la publicación, siempre que ésta se pacte en el acuerdo o lo exija una disposición legal o reglamentaria, entre otras normas, «Decreto 315/2007, de 27 de diciembre, por el que se regula el Registro General de Convenios de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha» (arts. 2 y 3); y el Decreto 176/2014, de 10 de octubre (art. 20), de la Comunidad Valenciana.

- 2) En qué orden se realizan los trámites
 - Disponen primero la inscripción en el registro y después la publicación en boletín oficial, entre otras normas, la LRJSP (art. 48.8) y el Decreto 217/2013 (art. 8), de 19 de noviembre de Extremadura.
 - Disponen primero la publicación en boletín oficial y después la inscripción en el registro: el Decreto 48/2019, de 10 de junio (art.13), de la Comunidad de Madrid y el Decreto 11/2019, de 11 de febrero (art. 20), de Canarias.

³²¹ Así se afirma tanto en el preámbulo como en el art. 18.1 del Decreto 11/2019, de 11 de febrero, de Canarias; y en el art. 48.5 del «Decreto 622/2019, de 27 de diciembre, de administración electrónica, simplificación de procedimientos y racionalización organizativa de la Junta de Andalucía».

8.5 CONTENIDO DE LOS ACUERDOS

8.5.1 Contenido mínimo

8.5.1.1 Contenido mínimo exigido en las normas tributarias

Como hemos señalado con anterioridad, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, donde se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social electrónica, contiene una instrucción común de tramitación para las dos clases de acuerdos previstos, relativa a las materias que deben formar parte del contenido:

En los acuerdos de colaboración para autorizar la realización de actuaciones electrónicas en representación de terceras personas: el alcance, determinando las declaraciones y otros documentos tributarios cuya presentación podrá ser efectuada por el colaborador social; y, en su caso, el colectivo de declarantes al que se va a poder aplicar (apdo. Tercero.1).³²²

En los acuerdos de colaboración para prestar los servicios de información y asistencia que presta la AEAT: el alcance, determinando las campañas o materias objeto de la información y asistencia a prestar; el colectivo de interesados a quienes se dirigirán los servicios (apdo. Cuarto.1); y las actuaciones, de formación u otra naturaleza, a realizar por parte de la AEAT, respecto de los empleados públicos de las Administraciones que suscriban dichos acuerdos, para que los servicios se presten a la ciudadanía con las suficientes garantías de calidad y completitud (apdo. Cuarto.3).

8.5.1.2 Contenido mínimo exigido por las normas administrativas

La LRJSP determina en su art. 49.1 el contenido mínimo que deben tener los convenios administrativos enumerando a tal efecto las siguientes materias:

- a) Sujetos que suscriben el convenio y la capacidad jurídica con que actúa cada una de las partes.
- b) La competencia en la que se fundamenta la actuación de la Administración Pública, de los organismos públicos y las entidades de derecho público, vinculados o dependientes de ella, o de las Universidades públicas.
- c) Objeto del convenio y actuaciones a realizar por cada sujeto para su cumplimiento, indicando, en su caso, la titularidad de los resultados obtenidos.
- d) Obligaciones y compromisos económicos asumidos por cada una de las partes, si los hubiera, indicando su distribución temporal por anualidades y su imputación concreta al presupuesto correspondiente de acuerdo con lo previsto en la legislación presupuestaria.

³²² En el ámbito autonómico, la Orden de 25 de agosto de 2014, de Canarias, presenta una instrucción similar. El art. 3.1 dispone que se hará constar en los acuerdos de colaboración social: el alcance de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria que podrán presentarse telemáticamente; la posibilidad de solicitar y obtener certificados tributarios; y, en casos que proceda, a qué colectivo de obligados tributarios se aplicará.

- e) Consecuencias aplicables en caso de incumplimiento de las obligaciones y compromisos asumidos por cada una de las partes y, en su caso, los criterios para determinar la posible indemnización por el incumplimiento.
- f) Mecanismos de seguimiento, vigilancia y control de la ejecución del convenio y de los compromisos adquiridos por los firmantes. Este mecanismo resolverá los problemas de interpretación y cumplimiento que puedan plantearse respecto de los convenios.
- g) El régimen de modificación del convenio.
- h) Plazo de vigencia del convenio.

Por su parte, las normas autonómicas que regulan la actividad convencional de la Administración y los registros generales de los convenios relacionan en su articulado las especificaciones mínimas que deben contener los instrumentos que se formalicen. Cada disposición determina su número, incluyendo las exigidas por el art. 49 de la LRJSP, si bien formuladas con su propia terminología. Por tanto, junto a enumeraciones extensas como la recogida en el art. 7 del Decreto 11/2019, de 11 de febrero, de Canarias; encontramos relaciones breves como la que consta en el art. 3 del Decreto 217/2013, de 19 de noviembre, de Extremadura.

8.5.2 Estructura formal

A diferencia de las materias que deben integrar el contenido mínimo de los convenios administrativos, el art. 49 de la LRJSP no formula exigencia alguna respecto a la estructura formal. Sí encontramos previsiones sobre la organización del documento en la legislación autonómica: por ejemplo, en el Decreto 48/2019, de 10 de junio, de la Comunidad de Madrid». El art. 4, con la rúbrica «Contenido y estructura», dispone en su apdo. 2 que los convenios constarán de título, parte expositiva y clausulado.³²³

Después de consultar los acuerdos de colaboración social electrónica formalizados por diversas Administraciones tributarias, podemos concluir que responden a la siguiente estructura formal: título, encabezamiento, parte expositiva, parte dispositiva y anexos.

8.5.3 Título del Acuerdo

A nuestro entender, los títulos de los documentos deben reflejar cuatro circunstancias fundamentales: en primer lugar, si los acuerdos están destinados a producir o no efectos jurídicos; en segundo lugar, que se trata de acuerdos para hacer efectiva la colaboración social; en tercer lugar, la identificación de las partes que lo formalizan; y en cuarto y último lugar, los aspectos de la aplicación de los tributos o los fines de la Administración tributaria que constituyen su objeto.

Denominaciones como protocolo, protocolo general de actuación y acuerdo de entendimiento suelen ser indicativas de un acuerdo que se limita bien a meras declaraciones de intención de contenido general, bien a expresiones de voluntad de las partes suscriptoras para actuar con un objetivo

³²³ También impone la inclusión de un título y de una parte expositiva el art. 7 del Decreto 11/2019, de 11 de febrero, de Canarias.

común, sin implicar compromisos jurídicos concretos y exigibles (art. 47.1 de la LRJSP).³²⁴ En cambio, la presencia en el título de términos simples como acuerdo y convenio; o de términos complejos como acuerdo de colaboración y convenio de colaboración, permite deducir que sí se formalizan tales compromisos.³²⁵

En consonancia con el número reducido de normas tributarias que emplean las expresiones «acuerdo (acuerdos) de colaboración social» o «convenio (convenios) de colaboración social»,³²⁶ los instrumentos formales que las incluyen en el título constituyen una proporción minoritaria con relación al total. En efecto, sólo llevan el título «acuerdo de colaboración social» los documentos suscritos por la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, la Consejería de Hacienda, Administraciones Públicas y Transformación Digital de Castilla-La Mancha, la Agencia Tributaria de Cataluña y la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura. Y únicamente se titulan «convenio de colaboración social» los documentos formalizados por la Agencia Tributaria de Andalucía, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.³²⁷

La inclusión en el título de la denominación de quienes celebran el acuerdo permite anticipar: si son dos o más las partes intervinientes,³²⁸ su posterior identificación en el encabezamiento y, en el supuesto que la otra parte suscriptora sea una institución u organización representativa de sectores o

³²⁴ En la sede electrónica de la AEAT se transcribe el texto íntegro y se publica la copia del «Protocolo General de Actuación entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Plataforma de Mayores y Pensionistas», firmado el 19 de diciembre de 2022 (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Colaboradores/Otros/PMP.pdf [Consulta: 14 de septiembre de 2023]). En el pacto correspondiente al régimen jurídico aplicable se deja constancia que «comporta meras declaraciones de intención de contenido general que expresan la voluntad de sus partes suscriptoras para actuar con un objetivo común, sin que suponga la formalización de compromisos jurídicos concretos y exigibles».

En la misma sede, también se publica, entre otros, el «Acuerdo de Entendimiento entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Agrupación de Fabricantes de Cemento de España – OFICIMEN», suscrito el 3 de noviembre de 2022 (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Colaboradores/Colaboracion_PFF/MOUs/Oficemen.pdf [Consulta: 14 de septiembre de 2023]). En el Exponen III se afirma de manera categórica que los «acuerdos de entendimiento no suponen la formalización de compromisos jurídicos concretos y exigibles».

³²⁵ Como ha señalado acertadamente (BENSUSAN MARTÍN 2016, p. 36), las denominaciones asignadas a los instrumentos de formalización, en cuanto pueden inducir a error, nos obligan a indagar sobre su auténtica naturaleza jurídica.

³²⁶ La locución «acuerdo de colaboración social» se emplea entre otras, en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo; en la Orden de 25 de agosto de 2014, de Canarias; y en el Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio, Bizkaia. La expresión «convenio de colaboración» se utiliza en el Decreto 141/2017, de 19 de septiembre, de Cataluña; y en la Resolución de 13 de septiembre de 2011, de la Comunidad de Madrid.

³²⁷ Véanse sendos ejemplos al respecto: la primera denominación consta en los acuerdos de colaboración social electrónica que suscribe la Agencia Tributaria de Cataluña (https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/01_atc/convenis/actuacio/acord-IC-Proc-Madrid.pdf [Consulta 14 de septiembre de 2023]). La segunda, en los acuerdos que formaliza la Agencia Tributaria de Andalucía (<https://www.juntadeandalucia.es/sites/default/files/2023-07/Conv%20de%20c.s.%20ATRIAN%20y%20Federaci%C3%B3n%20Andaluza%20de%20Caza.pdf> [Consulta: 14 de septiembre de 2023]).

³²⁸ En los acuerdos que suscribe la Agencia Tributaria Valenciana también interviene la sociedad mercantil del sector público ISTECS, porque es la sociedad a la que la Generalitat Valenciana ha encomendado la gestión del Registro de Representación de la Generalitat. En él se acreditan las representaciones otorgadas a terceras personas en el marco de los acuerdos de colaboración social electrónica.

intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, la extensión de sus efectos a las personas y entidades que sean colegiadas, asociadas, o integrantes de aquéllas.

Los títulos de los acuerdos describen, en ocasiones de forma sucinta, los aspectos de la aplicación de los tributos o los fines de la Administración tributaria que constituyen su objeto: la presentación electrónica de declaraciones, comunicaciones y otros documentos; así como otras actuaciones en representación de terceras personas;³²⁹ la prestación del servicio de asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones tributarias y en su correcta cumplimentación; o la prevención del fraude fiscal.

8.5.4 Encabezamiento

El documento comienza con una fórmula en la que, en primer lugar, se identifican las partes intervinientes; en segundo lugar, se hacen constar las respectivas capacidades jurídicas con que actúan; y por último, se indica la competencia en que se fundamenta la actuación de la Administración tributaria y de las restantes Administraciones públicas, organismos públicos y entidades de derecho público, vinculados o dependientes de ellas, o las Universidades públicas cuando sean parte suscriptora del acuerdo.³³⁰

8.5.5 Parte Expositiva

La parte expositiva del acuerdo está precedida habitualmente de títulos como «Exponen», «Manifiestan» y otros de las mismas características. En ella se expresan las razones que motivan la suscripción del instrumento de colaboración. Con independencia de la técnica de redacción empleada y del grado de detalle y extensión, todos los textos coinciden en los siguientes extremos:

A) *Acuerdos de colaboración social electrónica en la aplicación de los tributos:*

- La facilitación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la utilización de las TIC, porque supone la realización de los principios constitucionales de eficacia y eficiencia de la Administración y del principio de limitación de costes indirectos derivados en la aplicación de los tributos.
- La instrumentación de los acuerdos para hacer efectiva la colaboración social voluntaria prevista en el art. 92 de la LGT/2003, en los arts. 79 a 81 del RGGIAT y en el resto de disposiciones que regulan la colaboración social electrónica en representación de terceras personas.
- La conveniencia para el interés público que, en estimación de la Administración tributaria, significa la celebración de los acuerdos de colaboración social.
- El interés en colaborar con la Administración tributaria manifestado por la persona, entidad o Administración pública que suscribe el acuerdo y; en el supuesto de algunas instituciones

³²⁹ Los títulos de los acuerdos de colaboración social electrónica que suscriben la Agencia Tributaria de Galicia y la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura recurren a locuciones más genéricas: «aplicación de las nuevas tecnologías de la información en los procedimientos de gestión tributaria» y «utilización de la plataforma de presentación y pago telemático», respectivamente.

³³⁰ «Reunidos», «Intervienen» u otras expresiones similares suelen ser las rúbricas de esta sección.

y organizaciones, también por las personas y entidades que tienen la condición de colegiadas, asociadas o integrantes de aquéllas.

B) Acuerdos de colaboración social para la prevención y detección del fraude fiscal:

- El compromiso de los empresarios, profesionales y de sus asociaciones representativas en la colaboración para la prevención del fraude aportando información relevante para su prevención y detección.
- La formalización de este tipo de acuerdos para extender la colaboración social a la prevención del fraude.
- El beneficio que reporta para ambas partes la colaboración mutua en la prevención y lucha contra el fraude.

8.5.6 Parte Dispositiva

La parte dispositiva del acuerdo incluye todas las cláusulas (pactos, estipulaciones, etc.) que establecen el marco general de la colaboración social electrónica. Cada Administración tributaria establece su número, título y contenido. Así, encontramos acuerdos que tienen sólo cinco cláusulas (AEAT, la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura) e instrumentos que se componen de dieciséis cláusulas (Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y Dirección General del Catastro).

Cada una de las cláusulas numeradas tiene un título descriptivo del contenido,³³¹ con la excepción de las que figuran en los convenios de colaboración de la Agencia Tributaria de Galicia.³³² No obstante, los títulos de las cláusulas no siempre son lo suficientemente descriptivos del contenido al que preceden. Del mismo modo, aunque las estipulaciones de los acuerdos de diferentes Administraciones tributarias coinciden en el mismo título («Objeto del acuerdo», «Obligaciones de las Partes», «Régimen jurídico aplicable» o «Vigencia del acuerdo») el contenido no es equivalente.

En cambio, el clausulado de los acuerdos de prevención del fraude fiscal suelen componerse entre seis y ocho cláusulas (AEAT, Agencia Tributaria Canaria y Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa).

En los apartados siguientes, abordaremos las materias que incluyen los acuerdos de colaboración social electrónica, con independencia de la cláusula donde se incluyen y del título que ésta tenga asignado.

³³¹ El art. 4.3 del Decreto 48/2019, de 10 de junio de la Comunidad de Madrid, preceptúa que las cláusulas de los convenios tengan un título que describa su contenido.

³³² Véase como ejemplo, el convenio de colaboración celebrado con la Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España, el 2 de octubre de 2020: https://www.aece.es/descargararchivo_docnoticias_2698 [Consulta: 5 de octubre de 2023].

8.5.6.1 Objeto

La primera de las materias comprendidas en los acuerdos es la definición de su objeto:³³³ establecer un marco de colaboración entre la Administración tributaria y la persona, entidad o Administración pública firmante, bien para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el ejercicio de sus derechos; bien para prevenir y detectar el fraude fiscal, ambos supuestos mediante la utilización de las TIC.

8.5.6.2 Naturaleza y régimen jurídico aplicable

La afirmación de la naturaleza administrativa y la determinación del régimen jurídico aplicable a los acuerdos de colaboración social electrónica se consignan habitualmente en las últimas cláusulas de los documentos.³³⁴ En esta materia, constituye una excepción la primera cláusula «Objeto y Régimen jurídico» que inicia las estipulaciones de los convenios celebrados por la Agencia Tributaria de las Illes Balears.

8.5.6.3 Extensión de los efectos del acuerdo y protocolo de adhesión

En los acuerdos de colaboración social electrónica celebrados con instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales se prevé la extensión subjetiva de sus efectos a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de dichas instituciones y organizaciones. En consecuencia, se detalla el protocolo que deberá seguirse para formalizar la adhesión.

8.5.6.4 Actuaciones que realizarán las partes

Las actuaciones necesarias para la adecuada ejecución del acuerdo se desglosan para cada una de las partes intervinientes y para las personas o entidades a la que se extiendan sus efectos:

A) Administración tributaria

Las actuaciones consisten principalmente:

- En los acuerdos de colaboración social en la aplicación de los tributos: autorizar la realización de trámites electrónicos, en representación de terceras personas, tanto a las personas, entidades y Administraciones Públicas que hayan suscrito el acuerdo como a las personas y entidades que se hayan adherido a él.

³³³ Precisamente «Objeto del acuerdo» es el título más utilizado en la primera cláusula del documento. Se emplean títulos similares como «Finalidad del acuerdo» (por la Agencia Tributaria de Cataluña) y «Contenido del acuerdo» (por el Departamento de Economía y Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia).

³³⁴ Entre otros, los acuerdos formalizados por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias (cláusula «Naturaleza y régimen jurídico del convenio»), por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (cláusula «Jurisdicción competente») y por la Dirección General del Catastro (cláusula «Régimen jurídico y resolución de conflictos»).

- En los acuerdos de colaboración social para la prevención y detección del fraude fiscal: Intercambiar información relevante con los empresarios y profesionales o con sus asociaciones representativas para tal fin.

B) Persona, entidad o Administración Pública Firmante del acuerdo y Personas o entidades adheridas a él

Las actuaciones consisten fundamentalmente:³³⁵

- En los acuerdos de colaboración social en la aplicación de los tributos: prestar los servicios de información y asistencia que proporciona la AEAT y realizar trámites electrónicos, en representación de terceras personas.³³⁶
- En los acuerdos de colaboración social para la prevención y detección del fraude fiscal: intercambiar información relevante con la Administración tributaria para tal fin.

8.5.6.5 Obligaciones de las partes

Con relación a esta materia del contenido de los acuerdos de colaboración social electrónica, apuntamos dos constataciones:

1. Las obligaciones de las partes intervinientes no están concentradas en la cláusula que lleva dicho título, sino que se hallan dispersas en otras estipulaciones.

En sentido estricto, la cláusula «Obligaciones de las partes» recoge en la mayoría de acuerdos el deber de colaboración mutua necesaria para la consecución del fin común perseguido y deja constancia de que no se asumen obligaciones ni compromisos económicos.³³⁷ También se expresan las consecuencias del incumplimiento, por parte de la persona, entidad o Administración pública, de las condiciones establecidas en el acuerdo; y, por parte de las personas o entidades adheridas, de las obligaciones asumidas en el documento individualizado de adhesión.³³⁸ En otras cláusulas se concretan las restantes obligaciones, entre otras, las relativas a la extensión de los efectos del acuerdo,

³³⁵ Los acuerdos que instrumenta la Agencia Tributaria de la Región de Murcia sobresalen por recoger en su clausulado el mayor número de actuaciones en representación de terceras personas y por enumerar otros aspectos de la aplicación de los tributos (<https://agenciatributaria.carm.es/documents/20632/66926/2022-6.pdf/8f1aa0cf-6690-48b0-ac37-05eb50d77595> [Consulta: 6 de octubre de 2023]).

³³⁶ Los acuerdos de colaboración social electrónica que celebran los Departamentos de Economía y Finanzas de las Diputaciones Forales de Bizkaia y Gipuzkoa posibilitan que la entidad firmante canalice las cuestiones que precisen de fijación de criterio administrativo y después las difunda, sin la limitación subjetiva del art. 88.3 de la LGT/2003.

³³⁷ Entre otros, los acuerdos suscritos por el Ente Público de Servicios del Principado de Asturias, la Consejería de Economía Hacienda y Empleo de la Comunidad de Madrid y la Consejería de Hacienda y Administración Pública de La Rioja. Los acuerdos de la Agencia Tributaria Valenciana que no comportan obligaciones económicas incorporan, por mandato normativo, la cláusula específica y diferenciada prevista en el art. 11.2 del Decreto 176/2014, de 10 de octubre.

³³⁸ Véase, a título de ejemplo, el pacto Octavo («Obligaciones de las partes firmantes») del Acuerdo de colaboración social entre la Consejería de Economía Hacienda y Empleo de la Comunidad de Madrid y la Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE) para la presentación telemática por cuenta de terceros de declaraciones tributarias correspondientes a los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid, suscrito el 27 de diciembre de 2021 (https://www.aece.es/descargararchivo_docnoticias_2691 [Consulta: 6 de octubre de 2023]).

al archivo y custodia de documentación y al cumplimiento de los diversos compromisos que se asumen.

2. La diferencia cuantitativa y cualitativa entre las obligaciones asumidas respectivamente por la Administración tributaria, por la persona, entidad o Administración Pública firmante del acuerdo y por las personas y entidades adheridas.

En el capítulo precedente, al analizar las relaciones derivadas de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria, advertimos del contraste en la cantidad y en la naturaleza de las obligaciones que consienten asumir las partes intervinientes.

Un ejemplo significativo de tal desproporción se observa en la cláusula «Segunda. Obligaciones de las partes firmantes» del Convenio de colaboración entre el Gobierno de la Rioja y la Asociación de Asesores de Empresa en Internet para la presentación telemática de declaraciones o autoliquidaciones tributarias y pago por internet en representación de terceros, firmado el 17 de abril de 2023, la cual reproducimos literalmente [la negrita es nuestra]: ³³⁹

La Asociación de Asesores de Empresa en Internet se compromete a:

- Cumplir todo lo estipulado en el presente convenio, incluidos sus anexos.
- Vigilar por el mantenimiento y cumplimiento en todo momento de las exigencias, requisitos y procedimientos establecidos en la Orden de la entonces Consejería de Hacienda y Empleo de 18 de noviembre de 2005 por la que se establece el procedimiento para la presentación y pago telemático de declaraciones y autoliquidaciones de impuestos y de los demás tributos e ingresos de derecho público gestionados por el Gobierno de La Rioja, así como la colaboración social en la aplicación de los mismos.
- Prestar la adecuada colaboración a la Consejería con competencias en Hacienda para conseguir el mejor logro de los fines perseguidos.
- Comunicar a la Dirección General con competencias en materia de Tributos del Gobierno de La Rioja la relación de sus profesionales colegiados o, en su caso, de los interesados en realizar estos trámites por vía telemática, a través de soporte informático, de acuerdo con el diseño de registro que figura como Anexo II en un plazo máximo de 15 días desde la suscripción del presente Convenio. Asimismo, y de la misma manera, deberán comunicar las altas y bajas que se produzcan entre sus colegiados de manera mensual, entre los días 1 y 5 de cada mes.
- Llevar a cabo las actuaciones necesarias para comprobar que sus profesionales colegiados cumplan todas las obligaciones aplicables, especialmente las así establecidas en este convenio y en la Orden de la entonces Consejería de Hacienda y Empleo de 18 de noviembre de 2005.

³³⁹ Disponible en:

<https://ias1.larioja.org//cex/sistemas/GenericoServlet?servlet=cex.sistemas.rco.portal.lmgServlet-Sis&code=B1Vy1bdSqweq4I0EEKtxXNd-UMKsgUJPK1uXn7RI6gZJiV0YEEg8FdqZNeg0Ay45> [Consulta: 6 de octubre de 2023].

- Cumplir los requisitos que para el tratamiento automatizado de datos de carácter personal se exigen en la normativa vigente, de conformidad con la cláusula quinta

Del mismo modo, los profesionales asociados de la Asociación de Asesores de Empresa en Internet quedan obligados a:

- Cumplir todo lo estipulado en el presente convenio, incluidos sus anexos.
- Vigilar por el mantenimiento y cumplimiento en todo momento de las exigencias, requisitos y procedimientos establecidos en la Orden de la entonces Consejería de Hacienda y Empleo de 18 de noviembre de 2005 por la que se establece el procedimiento para la presentación y pago telemático de declaraciones y autoliquidaciones de impuestos y de los demás tributos e ingresos de derecho público gestionados por el Gobierno de La Rioja, así como la colaboración social en la aplicación de los mismos.
- Prestar la adecuada colaboración a la Consejería con competencias en Hacienda para conseguir el mejor logro de los fines perseguidos.
- Tener instalado en el navegador el certificado necesario para generar la firma electrónica y posibilitar la encriptación y cifrado de las comunicaciones. En el momento de suscripción del presente Convenio se considerarán válidos los certificados de usuario AC RAIZ FNMTRCM (AC Representación) en soporte software expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre – Real Casa de la Moneda, o expedidos por otras autoridades de certificación admitidas por el Gobierno de La Rioja o DNI electrónico, salvo la versión del DNI 3.0.
- Su equipo informático (PC) deberá tener instalado alguno de los siguientes navegadores sobre los sistemas operativos que se indican:

Navegadores: Microsoft Internet Explorer versión 11 o posterior, Mozilla Firefox versión 35.5 o posterior o Chrome versión 35 o posterior.

Sistemas operativos: Windows XP 32/64 bits o posterior y 100% compatibles

- Generar los ficheros que contengan las declaraciones o autoliquidaciones a presentar on line, según facilite la Dirección General con competencias en materia de Tributos, o mediante otras aplicaciones propias que, en todo caso, generen ficheros con el mismo formato y validaciones. A tal efecto la Dirección General con competencias en materia de Tributos facilitará las especificaciones funcionales precisas.
- Ostentar la representación de los contribuyentes en cuyo nombre actúen, en los términos establecidos en el artículo 46 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. La Dirección General con competencias en materia de Tributos podrá instar de los mismos, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación.
- Cumplir los requisitos que para el tratamiento automatizado de datos de carácter personal se exigen en la normativa vigente, de conformidad con la cláusula quinta.

La Consejería de Hacienda y Administración Pública, a través de la Dirección General con competencias en materia de Tributos, deberá:

- Comunicar el inicio del procedimiento administrativo para la extinción del convenio por incumplimiento mediante escrito o por vía telemática, de conformidad de la cláusula tercera Orden de la Consejería de Hacienda y Empleo de 18 de noviembre de 2005.
- Prestar la adecuada colaboración a la otra parte para conseguir el mejor logro de los fines perseguidos.

Este convenio no conlleva obligaciones económicas para ninguna de las partes.

8.5.6.6 Consecuencias aplicables en caso de incumplimiento de las obligaciones

Las consecuencias del incumplimiento de los compromisos asumidos en el acuerdo, por parte de la persona, entidad o Administración pública firmante; y de los compromisos adquiridos en el documento individualizado de adhesión, por parte de las personas o entidades adheridas se determinan reproduciendo, en esencia, las previstas el art. 79.3 del RGGIAT las cuales, como se recordará, no contemplan modulación e indemnización algunas según la gravedad del incumplimiento.³⁴⁰

8.5.6.7 Mecanismos de seguimiento, vigilancia y control de la ejecución del acuerdo y de las obligaciones asumidas por las partes

En materia de mecanismos para el seguimiento, vigilancia y control de los acuerdos, tanto de su ejecución como del cumplimiento de las obligaciones asumidas por las partes, el primero y más utilizado es la Comisión Mixta de Seguimiento creada a tales efectos. En la cláusula correspondiente se regulan:

- Las funciones que realizará.
- La composición y funcionamiento interno, especificando si existe algún voto dirimente por parte de quien ostente la presidencia.
- La posibilidad de que asistan funcionarios o técnicos, a invitación de la persona titular de la presidencia, para prestar asesoramiento en las cuestiones que la Comisión estime oportunas.
- El régimen jurídico aplicable a dicha Comisión Mixta (habitualmente, el establecido en la Subsección 1ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título Preliminar de la LRJSP).

Esta regulación del mecanismo de seguimiento no tiene la misma extensión ni detalle en todos los acuerdos. Podemos tomar como ejemplos comparativos, por una parte, la regulación extensa y detallada que figura en los acuerdos que suscribe la Agencia Tributaria de Andalucía,³⁴¹ y por otra,

³⁴⁰ A modo de excepción, en los acuerdos que suscribe la Agencia Tributaria de Andalucía y en los que celebra el Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias sí se pacta la valoración de la gravedad del incumplimiento; y en los que formaliza la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León se estipula que la parte incumplidora deberá indemnizar económicamente a la otra parte.

³⁴¹ Con la previsión expresa de que las reuniones de la Comisión podrán efectuarse por medios electrónicos, telefónicos o audiovisuales que garanticen la intercomunicación de sus miembros y la unidad de acto, tales como la videoconferencia.

la regulación breve que se encuentra en los acuerdos que formalizan la Agencia Tributaria de las Illes Balears, la Agencia Cántabra de Administración Tributaria y la Agencia Tributaria de Galicia.

Un segundo mecanismo es la celebración de reuniones periódicas con las personas, entidades y Administraciones Públicas suscriptoras de los acuerdos, e incluso con las personas o entidades adheridas. Son ejemplos muy significativos por su elevado número, los acuerdos de colaboración social electrónica que celebran la AEAT, la Agencia Tributaria de Cataluña y el Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

8.5.6.8 Causas de extinción y resolución

Las causas de extinción y resolución del acuerdo figuran en una cláusula en la que se reproducen literalmente las previstas en el art. 51 de la LRJSP o en la que las partes se remiten a ellas.³⁴²

8.5.6.9 Jurisdicción competente

En materia de resolución de las controversias que puedan surgir, se declara la competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa. La única excepción se observa en los acuerdos que celebra la Agencia Tributaria de Andalucía: la jurisdicción competente será la que corresponda en atención a la naturaleza del conflicto.

8.5.6.10 Vigencia y prórroga del acuerdo

La indicación de la fecha de entrada en vigor se realiza habitualmente con una de estas tres fórmulas: el mismo día de la firma, el día siguiente al de la firma e incluso el día que aparece publicado en el Boletín Oficial correspondiente al ámbito territorial.³⁴³

En la fijación del plazo de vigencia y de la posibilidad de prórroga, el régimen jurídico aplicable al acuerdo es la referencia previa y determinante:

- En los acuerdos de colaboración social electrónica que suscriben las Administraciones tributarias autonómicas predomina el plazo de vigencia de 4 años, con la posibilidad de prórroga por un período de hasta cuatro años adicionales acordada unánimemente por las partes, de conformidad con el mandato del art. 49 de la LRJSP.³⁴⁴

³⁴² Incorporan dicha cláusula, entre otros, los acuerdos de colaboración social electrónica formalizados por la Agencia Tributaria de las Illes Balears, la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, la Agencia Tributaria de Galicia y la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

³⁴³ Tienen fecha de entrada en vigor del día de la firma, entre otros, los acuerdos suscritos por la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, la Agencia Tributaria de Galicia y el Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

Surten efectos el día siguiente al de su firma, por ejemplo, los acuerdos firmados por la Agencia Tributaria de Andalucía, la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura; y la Agencia Tributaria Valenciana.

Entran en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma los acuerdos firmados por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

³⁴⁴ Entre otras, las Administraciones de: Andalucía, Asturias, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Comunidad de Madrid, Región de Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana.

- En los acuerdos de colaboración social electrónica que formalizan la AEAT y el Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia la vigencia es de 1 año, prorrogable tácitamente por períodos anuales.
- Algunas Administraciones tributarias no pactan la misma vigencia en todos los acuerdos de colaboración social electrónica. En algunos consta la duración de 4 años, prorrogables de forma expresa por otros 4 adicionales; y en otros consta la duración de 1 año, prorrogable tácitamente por períodos idénticos.³⁴⁵

8.5.6.11 Modificación del acuerdo

La posibilidad de modificación del acuerdo no forma parte del contenido habitual del clausulado, con la excepción de los documentos suscritos por la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León, en los que se pacta expresamente que requerirá el acuerdo unánime entre las partes y la firma del correspondiente Anexo.

8.5.6.12 Publicidad y Transparencia del acuerdo

La publicidad activa de los acuerdos de colaboración social electrónica suscritos se estipula en el clausulado de los instrumentos que suscribe la Agencia Tributaria de Galicia y la Comunidad Valenciana. En el primer caso, conforme los términos previstos en la legislación de transparencia. Y en el segundo, con la publicación del texto íntegro en el portal de transparencia.

8.5.7 Anexos

En los acuerdos suelen adjuntarse diversos documentos, principalmente: el documento individualizado de adhesión que deberán suscribir las personas o entidades que decidan adherirse, la relación detallada de las actuaciones electrónicas que se realizarán en representación de terceras personas y el modelo normalizado de otorgamiento de representación para efectuar dichas actuaciones.³⁴⁶

Un plazo de duración superior (5 años), con la posibilidad de prórroga por un período de hasta cinco años adicionales acordada unánimemente por las partes, se pacta en los acuerdos de la Agencia Cantabra de Administración Tributaria, según lo dispuesto en la Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre, conforme a la previsión del art. 49 de la LRJSP.

³⁴⁵ Entre otras, las Administraciones de las Illes Balears, Castilla-La Mancha y Cataluña. Sirvan como ejemplo dos convenios de colaboración de la Agencia Tributaria de les Illes Balears, sujetos al mismo régimen jurídico del art. 92 de la LGT/2003 y relativos ambos al pago y presentación de declaraciones y documentos tributarios por vía telemática:

- El acuerdo suscrito el 17 de septiembre de 2020 con la Asociación de Asesores Fiscales y Laborales tiene una vigencia de un año, prorrogable tácitamente por plazos sucesivos idénticos (https://asociiae.com/wp-content/uploads/2020/09/Conveni-Asociacio%CC%81n-de-Asesores-Excelentes-Fiscales-y-Laborales-ASOCIAE_signed-consellera.pdf [Consulta: 25 de septiembre de 2023]).
- El acuerdo suscrito el 20 de mayo de 2022 con el Colegio de Economistas de Madrid tiene una vigencia de 4 años, pudiéndose acordar su prórroga por un período máximo de 4 años (https://www.cemad.es/wp-content/uploads/2022/05/20220518_Convenio-CEMAD-Illes-Balears.pdf [Consulta: 25 de septiembre de 2023]).

³⁴⁶ El documento individualizado de adhesión y el modelo de otorgamiento de la representación se anexan, entre otros, a los acuerdos de colaboración firmados por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, la Agencia Tributaria de Cataluña y de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid. Además, la relación detallada de las actuaciones electrónicas en representación de terceras personas se acompaña en los acuerdos de la Agencia Tributaria de Cataluña.

De este conjunto de anexos, destacamos por su singularidad el Anexo «Política y protección de datos de carácter personal» a los acuerdos de colaboración social que celebra la Agencia Tributaria de Andalucía. En él se regulan las relaciones entre la Agencia Tributaria de Andalucía, como responsable del tratamiento, y la entidad firmante, como encargada del tratamiento de los datos de carácter personal relativos a las personas o entidades colegiadas, asociadas o integrantes, derivados del mantenimiento de los datos de representantes.

8.6 SEGUIMIENTO, VIGILANCIA Y CONTROL DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA

Al examinar el contenido de los acuerdos de colaboración social electrónica, indicamos que una de las materias incluidas era el seguimiento, vigilancia y control de la ejecución de los acuerdos y de los compromisos adquiridos por las partes. Y al respecto, destacamos dos mecanismos consensuados por las partes firmantes con carácter alternativo: la creación de una Comisión Mixta de Seguimiento y la celebración de reuniones periódicas entre las partes firmantes, con la asistencia de las personas y entidades adheridas. Paralelamente al seguimiento, vigilancia y control realizados conjuntamente en el seno de la Comisión Mixta o en las reuniones, las Administraciones tributarias efectúan el seguimiento y el control de forma unilateral, de conformidad con el mandato normativo de disposiciones como, por ejemplo, las siguientes:

- «Resolución de 15 de septiembre de 2006, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de creación, organización y funciones de las Dependencias Regionales de Relaciones Institucionales en determinadas Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria» (apdo. Tercero letras c y f).
- «Orden de 19 de enero de 2010, por la que se atribuyen funciones y competencias en materia tributaria y demás ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se determina el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades administrativos de la Agencia Tributaria de Andalucía» (arts. 3.2 y 4.2); y
- Orden VEH/117/2017, de 13 de junio, de Cataluña.

8.7 EXTINCIÓN DE LOS ACUERDOS

Los acuerdos de colaboración social electrónica se extinguen por cumplimiento de las actuaciones que constituyen su objeto o por incurrir en causa de resolución (art. 51.1 de la LRJSP). La LRJSP enumera las siguientes causas de resolución de los convenios:

- a) El transcurso del plazo de vigencia del convenio sin haberse acordado su prórroga.
- b) El acuerdo unánime de todos los firmantes.
- c) El incumplimiento de las obligaciones y compromisos asumidos por parte de alguno de los firmantes.
- d) Por decisión judicial declaratoria de la nulidad del convenio.
- e) Por cualquier otra causa distinta de las anteriores prevista en el convenio o en otras leyes.

8.7.1 Causas de resolución

Hay que distinguir las causas de resolución y las causas de resolución anticipada. Entre las primeras está el transcurso del plazo de vigencia del acuerdo sin haberse acordado la prórroga de éste. Si bien como apunta PASCUAL GARCÍA (2016, p.182) el transcurso del plazo de vigencia será causa de cumplimiento más que de resolución, si se pactó mantener la relación de colaboración durante un tiempo determinado.

8.7.1.1 Acuerdo unánime de todos los firmantes

La resolución por mutuo acuerdo o por acuerdo unánime de las partes es la causa que se recoge en todos los documentos suscritos.

8.7.1.2 Resolución unilateral de una de las partes

La posibilidad de una resolución unilateral de una de las partes, con el pertinente preaviso en plazo y forma, no se contempla en la mayoría de los acuerdos. Sólo se pacta en los instrumentos que formalizan la Agencia Tributaria Valenciana, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa (Orden Foral 650/2019, de 26 de diciembre, art. 3.3; y Orden Foral 523/2020, de 23 de diciembre, art. 3.3).

8.7.1.3 Incumplimiento de las obligaciones y compromisos asumidos por parte de alguno de los firmantes

El incumplimiento de las obligaciones y compromisos asumidos por parte de los firmantes es la segunda causa de resolución prevista en los acuerdos. En algunos de ellos, dicho incumplimiento se hace extensivo a cualquiera de las cláusulas del acuerdo.³⁴⁷

El riesgo de incumplimiento recae mayoritariamente sobre la persona, entidad o Administración pública firmante del acuerdo y sobre las personas o entidades adheridas. Se trata de la consecuencia lógica de la diferencia cuantitativa y cualitativa entre sus compromisos y los que asume la Administración tributaria. Como contrapeso, en algunos acuerdos de colaboración social electrónica se incluye la valoración de la gravedad o de la reiteración del incumplimiento para decidir sobre su resolución.³⁴⁸

³⁴⁷ Por ejemplo, en los acuerdos firmados por la Agencia Cántabra de Administración Tributaria y por la Agencia Tributaria de Cataluña, si bien esta última añade que el incumplimiento debe ser manifiesto.

³⁴⁸ En los acuerdos de la Agencia Tributaria de Andalucía y de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, se atiende a la gravedad del incumplimiento tanto de la entidad firmante como de las personas o entidades adheridas. En cambio, se valora exclusivamente la gravedad del incumplimiento de la entidad firmante, en los acuerdos firmados por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León; y el Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

8.7.1.4 Imposibilidad legal o material de continuar con el objeto del acuerdo

La imposibilidad legal o material de continuar con el objeto del acuerdo o bien la alteración o modificación de las circunstancias que motivaron su celebración también se contemplan respectivamente como causas de resolución anticipada en los acuerdos de la Agencia Tributaria de Cataluña y la Consejería de Hacienda, Administraciones Públicas y Transformación Digital de Castilla-La Mancha.

8.7.1.5 Decisión judicial declarativa de la nulidad de acuerdo

Se trata de la tercera causa de resolución que habitualmente consta en el clausulado. En cuanto actos de la Administración, a los acuerdos de colaboración social electrónica les son aplicables las causas de nulidad de pleno derecho y de anulabilidad propias de tales actos, en virtud de lo dispuesto en los arts. 47 y 48 de la LPCAP. En cuanto actos de personas físicas o jurídicas de naturaleza privada que acuerdan con la Administración tributaria, operan, por una parte, las causas de nulidad relativas a la perfección del acuerdo o a la vulneración de normas imperativas o prohibitivas; y, por otra, las causas de anulabilidad por la existencia de vicios del consentimiento de los otorgantes.

8.7.1.6 Cualquier otra causa distinta de las anteriores prevista en el acuerdo o en otras leyes

Esta causa prevista en el art. 51.2 de la LRJSP se reproduce literalmente como tal en los acuerdos de colaboración social electrónica.

8.7.2 Efectos de la extinción

El cumplimiento y resolución de los acuerdos de colaboración social electrónica dará lugar a la liquidación de éstos con el objetivo de determinar las obligaciones y compromisos de cada una de las partes (art. 52.1 de la LRJSP).

Según el apartado 3 del art. 52 de la LRJSP, si al concurrir cualquiera de las causas de resolución del convenio existen actuaciones en curso de ejecución, las partes, a propuesta de la comisión de seguimiento, vigilancia y control del convenio o, en su defecto, del responsable del mecanismo podrá acordar la continuación y finalización de las actuaciones en curso que consideren oportunas, estableciendo un plazo improrrogable para su finalización, transcurrido el cual deberá realizarse la liquidación de las mismas.

8.8 PUBLICIDAD ACTIVA DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA

Los contenidos y los documentos de los acuerdos de colaboración social electrónica tienen la consideración de información pública, de conformidad con la definición establecida en el art. 13 de la «Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno»,³⁴⁹ porque obran en poder de las Administraciones tributarias al haber sido elaborados y

³⁴⁹ Y con las definiciones contenidas en los preceptos de las leyes autonómicas de transparencia (como, por ejemplo, el art. 2 de la «Ley 12/2014, de 16 de diciembre, de Transparencia y Participación Ciudadana de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia»; el art. 3 de la «Ley 4/2016, de 15 de diciembre, de

adquiridos en el ejercicio de sus funciones. La relevancia de esta información se proyecta en dos ámbitos: por un lado, la transparencia de la actividad administrativa y, por otro, la facilitación del cumplimiento tributario y del ejercicio de sus derechos a ciudadanía y empresas. Por consiguiente, compete a las Administraciones tributarias difundirla de forma permanente, periódica y actualizada en sus correspondientes portales de internet y sedes electrónicas, presentándola de una manera clara, estructurada y entendible.³⁵⁰

Las normas tributarias continúan sin establecer un régimen de publicidad al que deba someterse la información pública de los acuerdos de colaboración social electrónica suscritos. Del mismo modo, como hemos expuesto, los instrumentos formalizados no incluyen en su parte dispositiva una cláusula sobre la materia.³⁵¹ En cambio, las normas administrativas sobre transparencia imponen, por un lado, los contenidos mínimos objeto de publicación en los portales de transparencia de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas;³⁵² y disponen, por otro, la creación de registros generales de convenios como instrumentos específicos de publicidad activa.³⁵³

En los epígrafes siguientes se detalla como articula cada Administración tributaria la publicidad activa de los acuerdos de colaboración social electrónica que suscribe.

8.8.1 En los portales de internet y en las sedes electrónicas de las Administraciones tributarias

8.8.1.1 Administración tributaria estatal

AEAT

En la sede electrónica de la AEAT se publican:

Transparencia y Buen Gobierno de Castilla-La Mancha»; y el art. 5 de la «Ley 10/2019, de 10 de abril, de Transparencia y de Participación de la Comunidad de Madrid»).

³⁵⁰ Según las prescripciones de las leyes de transparencia, por ejemplo:

- el art. 5, apdos. 1 y 4, de la LTAIPBG;
- **Galicia:** el art. 6.1 de la «Ley 1/2016, de 18 de enero, de transparencia y buen gobierno»;
- **Melilla:** el art. 3.1 del Decreto nº 43, de fecha 14 de julio de 2016; y
- **La Rioja:** el art. 3 de la «Ley 3/2014, de 11 de septiembre, de Transparencia y Buen Gobierno de La Rioja».

³⁵¹ Con las excepciones ya mencionadas de los acuerdos de la Agencia Tributaria de Galicia y de la Agencia Tributaria Valenciana.

³⁵² A título de ejemplo, de conformidad con lo prescrito en los arts. 8.1 y 10.1 de la LTAIPBG y, teniendo en cuenta las competencias legislativas de las Comunidades Autónomas, las Administraciones tributarias deberán hacer pública como mínimo, entre otras informaciones relativas a los actos de gestión administrativa con repercusión económica o presupuestaria, la relación de los convenios suscritos, con mención de las partes firmantes, su objeto, plazo de duración, modificaciones realizadas, obligados a la realización de las prestaciones y, en su caso, las obligaciones económicas convenidas.

³⁵³ Así lo proclaman, por ejemplo, el Decreto 622/2019, de 27 de diciembre (art. 48.5), de Andalucía y el Decreto 13/2017, de 12 de abril, de la Rioja.

- La relación de acuerdos de colaboración social electrónica suscritos para autorizar la presentación de documentos de carácter tributario.
- La relación de acuerdos de colaboración social electrónica (acuerdos de entendimiento) para la prevención del fraude fiscal junto con la copia del documento.
- La relación de los protocolos generales de actuación (de colaboración social) junto con la copia del documento y su transcripción íntegra.
- La relación de otros acuerdos de colaboración social junto con la copia del documento.

Dirección General del Catastro

En el portal de internet y en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro se publican la lista de convenios suscritos con instituciones de Derecho Privado junto con la copia del documento.

8.8.1.2 Administraciones tributarias autonómicas y forales

Andalucía:

En el portal de internet de la Agencia Tributaria de Andalucía se obtiene el listado de todos los acuerdos de colaboración social electrónica, con las menciones exigidas por la normativa de transparencia y un enlace de acceso tanto a la ficha del acuerdo en el registro de convenios como a la copia electrónica del documento firmado. Del mismo modo, en el Portal de Transparencia de la Junta de Andalucía se pueden consultar los convenios de colaboración social electrónica firmados por la Agencia Tributaria de Andalucía.

Asturias

En el portal de internet del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias se publica la relación de los convenios formalizados junto con la copia electrónica o la transcripción íntegra del acuerdo.

Canarias

En el portal de internet de la Agencia Tributaria de Canarias se relacionan únicamente los últimos convenios firmados y se publica su transcripción íntegra. Del mismo modo, en el Portal de Transparencia del Gobierno de Canarias se puede consultar el Registro Electrónico General de Convenios de la Comunidad Autónoma donde se obtienen: la ficha del convenio con las menciones exigidas por la normativa de transparencia y la información del *Boletín Oficial de Canarias* donde se ha publicado la transcripción íntegra del documento.

Cataluña

En la sede electrónica de la Agencia Tributaria de Cataluña se publican la relación de convenios y acuerdos junto con la copia del documento. Del mismo modo, el portal de transparencia contiene un enlace al registro de instrumentos de cooperación donde seleccionando los criterios de búsqueda se obtiene la relación de acuerdos de colaboración social electrónica junto con la copia del documento o su transcripción íntegra.

Galicia

En el portal web de la Agencia Tributaria de Galicia se publica la relación de entidades que han firmado un convenio de colaboración para la aplicación de las nuevas tecnologías. Dicha relación proporciona un enlace para consultar el registro convenios donde se obtienen la ficha correspondiente junto con la copia del documento firmado y la copia de la memoria justificativa.

Comunidad Valenciana

En el portal de internet de la Agencia Tributaria Valenciana se accede a la relación de entidades que han suscrito acuerdos de colaboración social electrónica. Por otra parte, el Portal de Transparencia de la Generalitat Valenciana nos lleva al buscador de Convenios firmados por la Generalitat, donde se obtienen la relación de convenios, la ficha de cada convenio y la transcripción íntegra del documento suscrito. Además, como en los acuerdos de colaboración social electrónica interviene ISTECS, la sociedad mercantil para la prestación de servicios de comunicación de la Generalitat, dicha sociedad pública en su portal de internet todos los convenios firmados, ordenados por años.³⁵⁴

Región de Murcia

En el portal de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia se obtienen el listado de acuerdos junto con cada Resolución de la Dirección General de la ATRM en la que se publicó la transcripción íntegra del documento.

Diputación Foral de Bizkaia

En el portal de la Diputación Foral se publica la relación de colegios y asociaciones que han suscrito un acuerdo de colaboración social electrónica. No se adjunta ni la copia ni la transcripción del documento.

Diputación Foral de Gipuzkoa

En el portal de la Diputación Foral se hace pública la relación de convenios junto con la transcripción íntegra del convenio publicada en el *Boletín Oficial de Gipuzkoa*. También se publica la relación de entidades que han suscrito el protocolo para la prevención del fraude fiscal.

8.8.2 En el portal de transparencia y en el registro electrónico general de convenios de las Comunidades Autónomas

Illes Balears:

En el portal de la Agencia Tributaria de las Illes Balears se incluye un portal de transparencia propio que contiene un enlace al Registro de convenios y acuerdos del Gobierno de las Illes Balears. En el formulario de consulta se pueden seleccionar los convenios celebrados por la Agencia, pero en los resultados no aparecen los acuerdos de colaboración social electrónica firmados al amparo de la LGT/2003 y de la normativa de presentación electrónica.

³⁵⁴ Véase: <https://www.istecdigital.es/transparencia/> [Consulta: 27 de septiembre de 2023].

Cantabria

En el portal de transparencia del Gobierno de Cantabria se publican la relación de los acuerdos firmados con las diferentes personas, entidades y Administraciones Públicas, junto con la copia del documento.

Castilla-La Mancha:

El Portal de transparencia de Castilla-La Mancha contiene un enlace al Registro General de Convenios, donde se publica la relación de convenios suscritos por años. No se adjunta copia del documento ni su transcripción íntegra.

Castilla y León:

El Portal de Gobierno Abierto de la Junta de Castilla y León contiene un enlace al Registro electrónico de convenios y otros instrumentos de cooperación donde se obtienen la relación de los convenios firmados, la ficha de cada uno de ellos y la copia del documento.

Extremadura:

El portal de transparencia de la Junta de Extremadura contiene un enlace al Registro General de Convenios donde se obtienen la relación de los acuerdos junto con su transcripción íntegra publicada en el *Boletín Oficial de la Junta de Extremadura*.

Comunidad de Madrid:

El portal de transparencia, sección presupuestos, contratos y subvenciones contiene un enlace para consultar el Registro de Convenios, donde se obtienen la relación de convenios firmados, la ficha de cada uno de ellos y la copia del documento.

La Rioja

En el portal de transparencia se obtienen la relación de los convenios, la ficha de cada uno de ellos, la copia del documento y la resolución publicada en el *Boletín Oficial de la Rioja* con el resumen del convenio.

8.9 EXTENSIÓN DE LOS EFECTOS DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA

Como indicamos en el epígrafe dedicado al contenido de los acuerdos de colaboración social electrónica, los instrumentos formalizados con instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales prevén la extensión subjetiva de sus efectos a las personas o entidades que sean colegiadas, asociadas o integrantes de aquéllas. Esta previsión se fundamenta en el marco normativo de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria³⁵⁵ y se complementa con la descripción detallada del protocolo de adhesión que debe seguirse.

³⁵⁵Por citar dos ejemplos: Art. 79.2 del RGGIAT y apdo. Segundo.3 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo.

8.9.1 Tramitación

Desde la aprobación de las primeras órdenes ministeriales que incorporaron una disposición específica relativa a los acuerdos de colaboración social electrónica, las normas tributarias no regulan el procedimiento y las condiciones para la extensión subjetiva de los efectos de dichos acuerdos, a excepción de la firma del documento individualizado de adhesión.

8.9.1.1 Protocolo de adhesión

Las Administraciones tributarias y las instituciones y organizaciones representativas de intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales pactan en cada acuerdo el correspondiente protocolo de adhesión. A continuación, expondremos las características comunes que presenta la tramitación:

- A) La realización de los trámites por vía electrónica.³⁵⁶
- B) La participación decisiva de la institución u organización firmante en el proceso de tramitación. Se materializa mediante:
- a. La comunicación a la Administración tributaria de las personas y entidades colegiadas, asociadas o integrantes que pueden solicitar la adhesión al acuerdo y la gestión del censo correspondiente con las altas, bajas y suspensiones que se produzcan.
 - b. La recepción de los documentos individualizados de adhesión firmados electrónicamente por las personas o entidades que deseen adherirse y su posterior presentación en el Registro electrónico de la Administración tributaria.³⁵⁷
 - c. La recepción de los documentos individualizados de adhesión firmados de forma manuscrita, su digitalización y posterior presentación a través del Registro electrónico general de la Administración de la Comunidad Autónoma.³⁵⁸
- B) La suscripción del documento individualizado de adhesión por parte de la persona o entidad que desea adherirse, por su condición de colegiada, asociada o integrante de la institución u organización que ha formalizado el acuerdo de colaboración social electrónica.³⁵⁹
- C) La comunicación expresa e individualizada que remite la Administración tributaria a la persona o entidad adherida, con la habilitación para actuar electrónicamente en representación de terceras personas.³⁶⁰

³⁵⁶ La tramitación íntegramente electrónica se impone, por ejemplo, en el art. 5.1 de la Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre, de Cantabria; y en el art. 3 de la Orden 98/2021, de 23 de junio, de Castilla-La Mancha.

³⁵⁷ Por ejemplo, en la tramitación seguida por el Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

³⁵⁸ Por ejemplo, en la tramitación seguida por la Agencia Cántabra de Administración Tributaria.

³⁵⁹ Cabe destacar especialmente los acuerdos que celebra el Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa con los Colegios profesionales, donde se pacta la tramitación adicional de solicitudes de adhesión de personas colegiadas en otros Colegios del mismo ámbito profesional, pero de diferente ámbito territorial.

³⁶⁰ Por ejemplo, en la tramitación seguida por la Agencia Tributaria de Cataluña.

8.9.1.2 Supuesto especial de adhesión automática

El art. 79.2 del RGGIAT y otras normas tributarias que regulan la colaboración social voluntaria a través de acuerdos con la Administración tributaria disponen que la suscripción de acuerdos por las organizaciones corporativas de notarios y registradores, o por aquellas otras cuyos estatutos o normas de la profesión colegial obliguen a las personas colegiadas por la firma de tales los acuerdos, vinculará a todas las personas colegiadas sin que se precise la adhesión individualizada, circunstancia que será recogida en los acuerdos.³⁶¹

8.9.2 Contenido de los documentos Individualizados de adhesión

8.9.2.1 Estructura Formal

Cada Administración tributaria diseña su propio documento individualizado de adhesión. Junto a diseños minimalistas, siendo el de la Agencia Tributaria Valenciana el máximo exponente (con sólo tres párrafos breves), coexisten diversos formatos de mayor extensión donde el anverso del documento se destina a la parte identificativa y a la parte dispositiva; y en el reverso se relacionan las cláusulas y condiciones.

8.9.2.2 Título del documento

La mayoría de los títulos de estos documentos contiene una referencia inequívoca a la adhesión a los acuerdos de colaboración social electrónica: «documento individualizado de adhesión» o «documento de adhesión».³⁶²

8.9.2.3 Parte identificativa

En esta sección del documento se consignan los datos identificativos de la persona o entidad que formaliza la adhesión, de la institución u organización firmante del acuerdo y del propio acuerdo de colaboración social electrónica.

8.9.2.4 Parte dispositiva

Conocimiento del contenido íntegro del acuerdo

En esta sección del documento la persona o entidad manifiesta conocer en su integridad el acuerdo de colaboración social electrónica suscrito entre la institución u organización firmante y la Administración tributaria.

³⁶¹ Entre otras:

- **Castilla-La Mancha:** Orden 98/2021, de 23 de junio (art. 3);
- **Extremadura:** Orden de 2 de diciembre de 2010 (art. 6.1);
- **Región de Murcia:** Orden de 8 de mayo de 2003 (art. 3.2); y
- **Gipuzkoa:** Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril (art. 33.2).

³⁶² Véase por todos, el documento individualizado de adhesión a los acuerdos de colaboración social de la Agencia Tributaria de les Illes Balears: <https://www.atib.es/DescargaDocs/Doc%20adhesion.pdf> [Consulta: 26 de septiembre de 2023].

Adhesión

En esta sección del documento la persona o entidad manifiesta expresamente su voluntad de adherirse al acuerdo de colaboración social electrónica cuyos datos se han consignado en la parte identificativa.

Cláusulas y condiciones

Tomando como referencia los documentos individualizados de adhesión más extensos (entre ellos, los de la AEAT, la Agencia Tributaria de Cataluña y la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Extremadura), detallamos las cláusulas o condiciones comunes que constan en dichos documentos:

- La firma se efectúa de conformidad con lo previsto en el art. 92 de la LGT/2003 y en cumplimiento de la normativa que regula la colaboración social electrónica.
- La Administración tributaria autoriza a la persona o entidad que se adhiere para que, en el marco de la colaboración social, pueda realizar actuaciones electrónicas en representación de terceras personas con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y mejorar la aplicación de los tributos.
- La autorización concedida se considerará operativa para cualquier ampliación de las actuaciones electrónicas en representación de terceras personas.
- La adhesión supone el compromiso del firmante de ajustar sus actuaciones electrónicas a las condiciones establecidas en el documento individualizado de adhesión, en el acuerdo de colaboración firmado por la institución u organización con la Administración tributaria y en la normativa aplicable.
- El cumplimiento de los compromisos de ostentar la representación suficiente de las personas a quien represente y de realizar el tratamiento de los datos de carácter personal conforme al Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, a la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales y demás normativa aplicable, facilitando la información prevista en el art. 13 del RGPD en los términos del art. 11 de la LOPDGDD.
- El cumplimiento de los compromisos tecnológicos de disponer del certificado electrónico y de los equipos informáticos requeridos.
- La exigencia de las responsabilidades procedentes, en caso de actuar con una representación insuficiente. Y la potestad de la Administración tributaria de requerir en cualquier momento la acreditación.
- Las consecuencias del incumplimiento de las exigencias establecidas en el acuerdo, en el documento individualizado de adhesión y en la normativa aplicable: la exclusión del acuerdo y la revocación de la autorización individual concedida. Como sucede con los acuerdos de

colaboración, se reproducen esencialmente las previstas el art. 79.3 del RGGIAT las cuales, como dijimos, no prevén modulación e indemnización algunas debido a la gravedad del incumplimiento.³⁶³

- La producción de efectos a partir del día siguiente al de su firma, con la misma duración que el acuerdo de colaboración; y la vigencia condicionada al mantenimiento de la condición de persona o entidad colegiada, asociada o integrante de la institución u organización firmante del acuerdo.³⁶⁴

8.9.3 Desvinculación de la persona o entidad adherida

Desvinculación voluntaria y desvinculación obligada

La desvinculación voluntaria de las personas o entidades adheridas a los acuerdos de colaboración social electrónica es una posibilidad que no se contempla con carácter general en las normas tributarias, en los propios acuerdos o en los documentos individualizados de adhesión. No obstante, podemos mencionar a título de excepción los acuerdos que formaliza la Agencia Tributaria Valenciana donde se estipula la presentación de un documento firmado, en el que se manifieste la voluntad de desvincularse del acuerdo.

La desvinculación obligada de las personas o entidades adheridas a los acuerdos de colaboración social electrónica puede producirse por las siguientes causas:

En primer lugar, la pérdida de la condición de colegiada, asociada o integrante que ostentaba la persona o entidad adherida en la institución u organización firmante del acuerdo de colaboración social electrónica.

En segundo lugar, la extinción del acuerdo de colaboración social electrónica firmado entre la Administración tributaria y la institución u organización en la que la persona o entidad adherida ostenta la condición de colegiada, asociada o integrante.

En tercer lugar, el incumplimiento de los compromisos asumidos en el acuerdo suscrito, en el documento individualizado de adhesión e establecidos en la normativa aplicable a las actuaciones realizadas en el marco de la colaboración social electrónica.

En cuarto lugar, la imposibilidad legal o material de continuar realizando las actuaciones autorizadas en el marco de la colaboración social electrónica.

³⁶³ Con las excepciones ya mencionadas: los acuerdos suscritos por la Agencia Tributaria de Andalucía y por el Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias donde se pacta la valoración de la gravedad del incumplimiento; y los formalizados por la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León donde se estipula que la parte incumplidora deberá indemnizar económicamente a la otra parte.

³⁶⁴ En los acuerdos que celebra la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, se estipula que las personas o entidades adheridas están obligadas a relacionarse electrónicamente con la Agencia, para la realización de cualquier trámite, aunque se resuelva el acuerdo de colaboración social entre la Administración tributaria y la institución u organización firmante a la que pertenecen.

En quinto lugar, la decisión judicial declarativa de la nulidad de la adhesión, bien por causas de nulidad absoluta relativas a su perfección, bien por causas de anulabilidad por la existencia de vicios del consentimiento de la persona o entidad adherida.

En sexto lugar, la muerte o extinción de las personas físicas o jurídicas adheridas.

Y en séptimo y último lugar, cualquier otra causa distinta de las anteriores prevista en el acuerdo de colaboración social electrónica o en el ordenamiento jurídico.

8.10 EXTENSIÓN DE LOS EFECTOS DE LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN SOCIAL ELECTRÓNICA SUSCRITOS CON LA AEAT

Los colaboradores sociales de la AEAT que, en virtud de la suscripción de un acuerdo de colaboración o de la adhesión a éste, están autorizados a realizar la presentación electrónica de declaraciones y autoliquidaciones tributarias o el suministro electrónico de registros de facturación, en representación de terceras personas, pueden realizar las mismas actuaciones en el ámbito de la Administración tributaria canaria sin necesidad de suscribir nuevos acuerdos o de firmar un nuevo documento individualizado de adhesión. Así lo disponen:

- La «Orden de 7 de diciembre de 2010, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para la presentación electrónica por Internet de los modelos 411 (Régimen general de devolución mensual del Impuesto General Indirecto Canario) y 600 (Autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados)» (arts. 2.5 y 4.5); para la presentación electrónica de determinadas autoliquidaciones tributarias.
- La Orden de 11 de octubre de 2018 (disp. transitoria única), para el suministro electrónico de registros de facturación.

A tal fin, ambas órdenes establecen que el colaborador social firme un documento de comunicación de cesión de datos,³⁶⁵ el cual remitirá por correo-e a la Agencia Tributaria Canaria. Una vez verificada la suscripción del acuerdo con la AEAT o la adhesión a éste, se le dará de alta para realizar los trámites electrónicos en representación de terceras personas.

³⁶⁵ Disponibles en:

https://sede.gobiernodecanarias.org/tributos/recursos/pdf/terceros/cesion_datos.pdf [Consulta: 19 de abril de 2024].

https://sede.gobiernodecanarias.org/tributos/recursos/pdf/terceros/cesion_datos_sii.pdf [Consulta: 19 de abril de 2024].

CONCLUSIONES

Como resultado de la investigación realizada, se exponen a continuación las siguientes conclusiones generales:

PRIMERA. La ausencia de una construcción teórica de la colaboración social voluntaria (en el Derecho Tributario) se proyecta sobre todas las modalidades que reviste esta figura jurídica, entre ellas, la que constituye el objeto de esta investigación. Por esta razón:

La primera de las aportaciones de esta tesis consiste en conceptualizar la colaboración social voluntaria a través de acuerdos con la Administración tributaria y mediante la utilización de las TIC. Para elaborar el concepto jurídico, tanto la definición formulada como el término acuñado se basan, por una parte, en los cuatro elementos estructurales que hemos identificado en la figura jurídica: objetivo, subjetivo, relacional e instrumental; y por otra, en las tres características esenciales que la singularizan: la voluntariedad, la utilización de las TIC y la instrumentación mediante acuerdos con la Administración tributaria. Para realizar la clasificación, hemos concluido que los criterios más relevantes se corresponden con dos de los elementos mencionados, el subjetivo y el objetivo, si bien somos conscientes de la multitud de criterios susceptibles de ser aplicados.

La segunda de las aportaciones de este trabajo concierne a la determinación de la naturaleza jurídica de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria. Junto a la naturaleza específica y evidente de la figura, hemos considerado una naturaleza genérica y subyacente: la primera, de carácter convencional, conferida por el instrumento del acuerdo; la segunda, de principio general de actuación de la Administración tributaria, inferida de las disposiciones legales y reglamentarias que regulan las agencias y organismos autónomos creados para la aplicación efectiva del sistema tributario.

SEGUNDA. La complejidad del régimen jurídico de la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria es connatural a la propia figura. Y se acentúa por la coexistencia de Administraciones tributarias de ámbito estatal, autonómico, foral y local que, en cumplimiento de las habilitaciones normativas conferidas, establecen sendas regulaciones con diferentes niveles de detalle y extensión. Durante la investigación hemos puesto de relieve la profusión de normas dictadas y las hemos analizado conjuntamente para sistematizar el régimen jurídico aplicable. Los resultados obtenidos con la sistematización se convierten en la tercera de las aportaciones de esta tesis.

TERCERA.

En la génesis de la profusión normativa que ha caracterizado el devenir histórico de la figura jurídica se encuentran las habilitaciones concedidas a favor de las Administraciones tributarias. La valoración del contenido de las cláusulas habilitantes permite concluir:

Que las deficiencias de técnica normativa y las imprecisiones en la acotación del ámbito material, de los plazos o de los principios y criterios aplicables limitan, por un lado, el alcance de la regulación y, obligan por otro, al otorgamiento de nuevas habilitaciones.

Que cada uno de los elementos estructurales de la figura jurídica (objetivo, subjetivo, relacional e instrumental) se ha erigido en objeto de una habilitación legal o reglamentaria.

Como consecuencia de estas constataciones, proponemos la aplicación de dos clases de medidas correctoras. Las primeras, de orden cualitativo, tendentes a conseguir la máxima precisión respecto a la determinación de la materia, a fijar plazos improrrogables de cumplimiento y a enumerar los criterios y principios que deben seguirse. Las segundas, de orden cuantitativo, consistentes en reducir el número de habilitaciones conferidas. A título de ejemplo, presentamos una propuesta concreta:

Modificar el último inciso del apdo. 2 de la «Disposición final segunda. La colaboración social en la gestión tributaria», de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

En la cláusula de habilitación para autorizar, mediante orden ministerial, la presentación electrónica de documentos en el marco de la colaboración social se enumeran las «declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones y cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria».

Como puede deducirse, con el último de los elementos enumerados se excluyen de la autorización todos aquellos *documentos no exigidos por la normativa tributaria*. Para superar esta exclusión, el apdo. Primero.2 de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (aprobada en cumplimiento de la disp. final segunda de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre) contiene una habilitación, en favor de la persona titular de la Dirección General de la AEAT para que, mediante resolución, extienda la presentación electrónica a «cualquier otra documentación de carácter tributario».

La sustitución del enunciado «cualquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria» por las locuciones «cualquier otra documentación de carácter tributario», «cualquiera otros documentos de carácter tributario» u otra equivalente, permitirá, por una parte, reproducirla en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo; y, por otra, suprimir la habilitación normativa, otorgada a favor de la Dirección General de la AEAT, para seguir dictando resoluciones donde se extiende la colaboración social a la presentación electrónica de documentos de carácter tributario, distintos de las declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones o de cualesquiera otro documento exigido por la normativa tributaria.

CUARTA. Las actuaciones en representación de terceras personas constituyen el núcleo de las actividades de colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria. Esta es la primera y principal conclusión que se desprende del análisis tanto de las disposiciones que, en cada uno de los niveles normativos, regulan el elemento objetivo de la figura jurídica como de los acuerdos suscritos por las distintas Administraciones tributarias. La segunda conclusión que se extrae corresponde a los dos tipos de actuaciones con una mayor densidad en ese núcleo de actividades colaborativas: la presentación electrónica de declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualquier otro documento de carácter tributario; y la tramitación electrónica del pago de deudas tributarias.

Las actuaciones que consisten en proporcionar a los contribuyentes los servicios de información y asistencia que presta la AEAT, especialmente en la realización y en la correcta cumplimentación de

las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, son las segundas en importancia. Las CC. AA y Ayuntamientos que han formalizado los correspondientes acuerdos con la AEAT atienden, bien de forma presencial, bien a través del teléfono, a un número creciente de personas durante la campaña de Renta.

QUINTA. La delimitación realizada del elemento subjetivo de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria nos aporta las siguientes afirmaciones:

Desde que la Ley 25/1995, de 20 de julio recuperó y renovó la figura jurídica de la colaboración social voluntaria, la tipología de sujetos idóneos para colaborar se ha incrementado progresivamente y de manera significativa. La evolución de las normas tributarias, y la utilización de las TIC en las relaciones electrónicas con la Administración tributaria, han posibilitado que la idoneidad ya no se aprecie únicamente en las «entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales».

La idoneidad exigible a cada persona, entidad o Administración Pública depende de las actividades de colaboración social electrónica que plantea realizar y de los colectivos de personas y entidades a los que aquéllas están dirigidas.

Las Administraciones tributarias establecen, dentro de su ámbito competencial, los conocimientos, habilidades y elementos tecnológicos que deben poseer quienes soliciten colaborar. Sin embargo, no regulan un procedimiento administrativo específico para su acreditación. Por tal motivo:

Proponemos configurar un subprocedimiento para acreditar esta idoneidad, dentro del procedimiento de tramitación que cada Administración tributaria tiene establecido para suscribir los acuerdos de colaboración social electrónica y adherirse a ellos.

Las instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas) continúan siendo, por una parte, el grupo más numeroso e importante de los sujetos suscriptores de acuerdos de colaboración social electrónica; y, por otra, el único a cuyas personas y entidades colegiadas, asociadas o integrantes se les autoriza para realizar actividades de colaboración social electrónica, en virtud de la extensión de los efectos de los acuerdos suscritos.

SEXTA. Los portales de internet y las sedes electrónicas de las Administraciones tributarias conforman el ámbito virtual donde los colaboradores sociales se relacionan con la Administración para actuar bien en nombre propio, bien en representación de terceras personas en el marco de la colaboración social electrónica.

Examinadas las normas tributarias y consultados los acuerdos de colaboración firmados, podemos afirmar que la utilización de las TIC, además de la disponibilidad previa de elementos tecnológicos (relativos de una parte, a la acreditación de la identidad y de la firma; y de otra, a la configuración de los equipos informáticos), requiere la tramitación posterior de dos procedimientos: primero, la inscripción en los censos o registros de colaboradores sociales y segundo, la cumplimentación de los formularios electrónicos o el uso de los programas de ayuda desarrollados por las Administraciones tributarias o admitidos por éstas.

SÉPTIMA. La colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria posee una potencialidad relacional cuya materialización, en mayor o menor número, depende de las actividades de colaboración y de la idoneidad de quienes las realizan. Esta capacidad de generar relaciones jurídicas alcanza su máxima expresión en las actuaciones en representación de terceras personas, por parte de las instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales y de las personas o entidades colegiadas, asociadas o integrantes de aquéllas.

A tenor de los resultados obtenidos con el examen de la normativa y de los acuerdos suscritos, respecto a las relaciones intersubjetivas generadas por la figura jurídica, cabe establecer como principales afirmaciones:

El predominio de las relaciones triangulares (multilaterales en algunos supuestos) sobre las relaciones bilaterales.

La vocación de permanencia de las relaciones, consecuente con la pretensión de durabilidad de la colaboración social electrónica.

La asunción de compromisos de diversa índole, por parte de cada una de las partes intervinientes, que obedecen bien a una imposición normativa, bien a la autonomía de la voluntad ejercida.

La desproporción cuantitativa y cualitativa entre los compromisos adquiridos por el colaborador social y la Administración tributaria, desproporción que lógicamente se refleja en los supuestos de incumplimiento y en las consecuencias que conlleva.

OCTAVA. De nuestra anterior conclusión sobre el carácter nuclear de las actuaciones en representación de terceras personas, dentro del conjunto de actividades de colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria, extraemos, por derivación, dos conclusiones relevantes: la primera, que las relaciones triangulares Administración tributaria-colaborador social-ciudadanía o empresa también constituyen el grupo mayoritario dentro del conjunto de relaciones generadas; y la segunda, que la figura de la representación voluntaria se ha convertido en el eje jurídico de dichas relaciones triangulares. Nuestra investigación ha puesto de relieve cómo la aplicación de este instituto, en el marco de la colaboración social electrónica, se basa mayoritariamente en un sistema presuntivo.

Las disposiciones tributarias, con el art. 46.4 de la LGT/2003 como máximo exponente, y los acuerdos de colaboración social suscritos contienen dos presunciones: por un lado, el colaborador social ostenta la representación suficiente de la persona o entidad en cuyo nombre actúa; por otro, la persona o entidad representada ha manifestado expresamente que la representación se circunscribe sólo a la primera de las actuaciones. A este sistema presuntivo se incorporan dos facilidades relativas a la obligación de acreditar la representación: por una parte, el cumplimiento se realizará únicamente si lo requiere la Administración tributaria; y, por otra, los documentos normalizados de representación aprobados por la Administración tributaria tienen plena validez a efectos de la acreditación.

Examinados los documentos normalizados de representación, aprobados específicamente para actuar en nombre de terceras personas, en virtud de la suscripción de acuerdos de colaboración social electrónica o de la posterior adhesión, aportamos las siguientes consideraciones principales:

El elevado número de documentos aprobados, mayoritariamente para las actuaciones de presentación electrónica de documentos de carácter tributario.

El otorgamiento de la representación por la «condición de firmante o adherido» al Acuerdo de colaboración social electrónica de la persona o entidad representante.

La utilización errónea del término «autorización», como sinónimo de «representación», en el texto de la fórmula de otorgamiento.

La manifestación expresa, por parte de la persona o entidad otorgante, de que la «autorización» (representación) se circunscribe a la actuación concreta indicada y de que no confiere al colaborador social la condición de representante para intervenir en otros actos o para recibir cualquier tipo de comunicaciones de la Administración tributaria en nombre de la persona o entidad representada, aun cuando fueran consecuencia de aquélla.

La advertencia expresa, dirigida a los otorgantes de que el texto del documento normalizado no puede ser modificado.

NOVENA. Los acuerdos de colaboración social electrónica con la Administración tributaria tienen la doble condición de instrumento jurídico y formal. La concurrencia de voluntades, adoptada libremente desde una posición de igualdad, para conseguir el fin común de la aplicación efectiva del sistema tributario, se plasma siempre en un documento escrito que recibe diversas denominaciones.

Nuestra investigación ha permitido constatar que, con carácter previo a la formalización de los acuerdos de colaboración social electrónica, cada Administración tributaria determina el régimen jurídico que resultará aplicable al instrumento formal. Y podemos afirmar que, en general, esta determinación consiste en elegir uno de estos dos conjuntos normativos: de un lado, el que forman las normas tributarias que regulan la colaboración social electrónica a través de acuerdos; y de otro, el que componen las normas administrativas que regulan la actividad convencional de las distintas Administraciones Públicas. La decisión que se adopta reviste una especial trascendencia porque ambos regímenes jurídicos se diferencian sustancialmente en cuestiones esenciales como la tramitación, el contenido, la vigencia y la publicidad activa.

DÉCIMA. La publicidad activa sobre la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria no puede circunscribirse al cumplimiento de las obligaciones de información pública que, respecto a los convenios suscritos por las distintas Administraciones, imponen las normas de transparencia administrativa.

De los contenidos y documentos publicados por las Administraciones tributarias, en sus portales de internet y sedes electrónicas, se desprenden tres aspectos susceptibles de mejora:

La información está dirigida preferentemente a quienes ostentan la condición de colaboradores sociales o están interesados en poder ostentarla. Pero en nuestra investigación hemos evidenciado

como la figura jurídica de la colaboración social electrónica a través de acuerdos con la Administración tributaria se ha convertido en un recurso imprescindible para facilitar a la ciudadanía y a las empresas el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y el ejercicio de sus derechos. Por este motivo, ambos colectivos también deben ser destinatarios de los contenidos y documentos que se publiquen.

La diversidad de criterios que adoptan las Administraciones tributarias para abordar dos cuestiones fundamentales: primera, elegir el espacio apropiado, en sus portales de internet y en sus sedes electrónicas, donde la información pública correspondiente a los acuerdos de colaboración social electrónica se pondrá a disposición de la ciudadanía y de las empresas; y, segunda, agrupar en ese espacio elegido todos los contenidos y documentos que la integran dicha información.

La falta de publicidad sobre otros tipos de acuerdos de colaboración social electrónica celebrados por las Administraciones tributarias, además de la presentación de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios en representación de terceras personas.

En esta tesis aportamos una propuesta integral para mejorar la información pública relativa a la colaboración social electrónica mediante acuerdos con la Administración tributaria. De ella, destacamos aquí tres aspectos dirigidos a la ciudadanía y a las empresas, para que puedan conocer las personas entidades y Administraciones Públicas que, por su condición de firmantes o adheridas a un acuerdo de colaboración social electrónica, pueden facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el ejercicio de sus derechos:

Incorporar los datos de contacto institucionales o profesionales (dirección física, dirección de correo electrónico, número de teléfono y sitio web) de las personas, entidades y Administraciones Públicas que han suscrito acuerdos de colaboración social electrónica o se han adherido a ellos.

Permitir la consulta restringida de los censos de colaboradores sociales con una doble finalidad: obtener dichos datos de contacto institucionales o profesionales y confirmar la condición efectiva de colaborador social de una determinada persona, entidad o Administración Pública.

Publicar los contenidos y documentos de toda la tipología de acuerdos suscritos, diferenciándolos por categorías: presentación electrónica de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, información y asistencia a los obligados tributarios, prevención del fraude fiscal, etc.

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT (2005). *Plan de Prevención del Fraude Fiscal* [en línea]. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/ppff.pdf [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2007). *Memoria 2006* [en línea]. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Agencia_tributaria/Memorias/2006/Memoria_2006_es_es.pdf [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2008). *Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal* [en línea]. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/actualizaFraude.pdf [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2013). *Memoria 2012* [en línea]. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2012.html> [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2014). *Memoria 2013* [en línea]. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2013.html> [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2015). *Memoria 2014* [en línea]. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2014.html> [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2016). *Memoria 2015* [en línea]. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2015.html> [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2020). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023* [en línea]. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2021). *Memoria 2020* [en línea]. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2020.html> [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2023a). *Memoria 2022* [en línea]. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2022.html> [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT (2023b). *Cuentas Anuales 2022* [en línea]. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Institucion/Cuentas_anuales/Cuentas_anuales_2022.pdf [Consulta: 21 de febrero de 2024].
- AEAT, TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL e INSPECCIÓN DE TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL (2010). *Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social* [en línea]. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/Plan_int_prev_corr_fraude.pdf [Consulta: 22 de febrero de 2024].

AEDAF (2018). *Paper nº 13. Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro* [en línea]. <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/41973/inseguridad-juridica-en-espana-situacion-actual-y-propuestas-para-el-futuro> [Consulta: 22 de febrero de 2024].

ALARCÓN GARCÍA, Esaú (2019). «La nueva Ley de Procedimiento Administrativo en el ámbito tributario». *Crónica Tributaria*, núm. 171, pp. 7-36.

ALARCÓN GARCÍA, Esaú (2023). «La obligación de presentar declaraciones tributarias de forma electrónica. Análisis de la STS de 11 de julio de 2023, rec. núm. 6391/2021». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 488, pp. 149-162.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1968). «Ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes». *Revista de Derecho Privado* (mayo), pp. 428-437.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (2006). «La colaboración social en la gestión tributaria». En: FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS. *50 semanas de estudios de derecho financiero*. Madrid: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, pp. 47-49.

ALEMANY BLÁZQUEZ, Jesús (2007). «Efectos de la presentación telemática de declaraciones tributarias en representación de terceros». *Estrategia Financiera*, núm. 237 (marzo), pp. 71-74.

ALIAGA AGULLÓ, Eva y VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula (2002). «Presentación telemática de documentos en representación de terceros. Un supuesto de colaboración social en la gestión tributaria». *Tribuna Fiscal*, núm. 136, pp. 85-98.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel (1995). «Artículo 96». En: ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel [et al.]. *La Reforma de la Ley General Tributaria: Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*. Barcelona: Cedecs, pp. 235-237.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín (1995). *La representación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín (2015). «El régimen de la representación voluntaria en el ámbito tributario». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 165, pp. 53-90.

ANDARA SUÁREZ, Lenin José (2018). «El concepto de “colaboración social” en el ordenamiento tributario español». *Revista de Derecho Tributario*, núm. 160 (octubre-noviembre-diciembre), pp. 75-90.

ANTÓN ANTÓN, Álvaro (2021). «Digitalización de la Administración tributaria: ¿un paso hacia un modelo de cumplimiento voluntario o un nuevo foco de conflictividad? En: MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (dir.^a) y CARRASCO PARRILLA, Pedro José (dir.). *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 645-667.

AQUILUÉ ORTIZ, Javier (1979). «La colaboración social en la gestión tributaria». En: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Estudios de Derecho Tributario. Vol. II*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Secretaría General Técnica, pp. 1173-1205.

- ARROYO GALÁN, Luis (1977). «Telemática». *Novatica. Revista de la Asociación de Técnicos de Informática*, núm. 15 (mayo-junio), pp. 39-54.
- BARNES, Javier (1998). «El principio de proporcionalidad: Estudio preliminar». *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 5, pp. 15-49.
- BARTUAL RAMÓN, Vicente (2013). «Artículo 92. Colaboración social». En: HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel (coord.). *Comentarios a la Ley General Tributaria. Volumen I (Artículos 1 a 177 quaterdecies)*. 3ª edición. Pamplona: Aranzadi, pp. 780-786.
- BENSUSÁN MARTÍN, María del Pilar (2016). «La nueva regulación de los convenios: la conversión en derecho positivo de una práctica administrativa». *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 96, pp. 13-46.
- BERROCAL RANGEL, Juan Carlos (2016). «Ley General Tributaria. Modificación del Título III. La aplicación de los tributos». *Cont4b13*, núm. 59 (tercer trimestre), pp. 3-4.
- BUNGE, Mario (2004). *La investigación científica: Su estrategia y su filosofía*. México: Siglo XXI.
- CALDERÓN GÓMEZ, Daniel (2019). «Panorámica de la desigualdad digital en España: operacionalización y dimensionamiento de las brechas digitales de accesibilidad, habilidades y formas de uso». *Arxius de Ciències Socials*, núm. 41 (diciembre), pp. 109-122.
- CALVO ORTEGA, Rafael (2003). «La colaboración social en la gestión tributaria: Habilitación normativa, naturaleza y límites». *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, pp. 9-15.
- CALVO ORTEGA, Rafael (2004). «Hacia un nuevo Derecho Tributario». *Foro. Revista de ciencias jurídicas y sociales*, núm. 0, pp. 55-74.
- CALVO ORTEGA, Rafael (2006). *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*. Madrid: Dykinson.
- CALVO ORTEGA, Rafael (2009). «La externalización de servicios y funciones tributarias: un debate actual». *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, pp. 9-20.
- CALVO ORTEGA, Rafael (2010). *Actividad tributaria y externalización*. Madrid: Civitas.
- CALVO VÉRGEZ, Juan (2007). «Algunas reflexiones en torno a la figura del presentador de documentos en el ámbito tributario a la luz de las SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21, pp. 25-49.
- CALVO VÉRGEZ, Juan (2009). «La realización de apoderamientos y de notificaciones tributarias y la interposición de recursos económico-administrativos a través de Internet». *Gaceta Fiscal*, núm. 288, pp. 37-54.
- CALVO VÉRGEZ, Juan (2010). «En torno a los principios generales que han de ser observados en los procedimientos de aplicación de los tributos». *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 10, pp. 97-114.

- CALVO VÉRGEZ, Juan (2011a). «La presentación de declaraciones tributarias a través de Internet». *Anuario de la Facultad de Derecho* [Universidad de Extremadura], Volumen XXIX, núm. 29, pp. 51-90.
- CALVO VÉRGEZ, Juan (2011b). «La interposición de reclamaciones económico-administrativas a través de Internet». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 12, pp. 77-84.
- CALVO VÉRGEZ, Juan (2013). «El contenido de las principales actuaciones de información a los obligados tributarios en la LGT y el R.D. 1065/2007, de 27 de julio: principales cuestiones». *Anuario de la Facultad de Derecho* [Universidad de Extremadura], Volumen XXX (2012-2013), pp. 63-106.
- CALVO VÉRGEZ, Juan (2017). «La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras». *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, pp. 1-94.
- CANALES GIL, Álvaro y HUERTA BARAJAS, Justo Alberto (2018). *Comentarios a la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público*. Madrid: Boletín Oficial del Estado.
- CARBAJO VASCO, Domingo (2005). «¿Aplicación de los tributos o gestión tributaria? O la ausencia de rigor en nuestra nueva Ley General Tributaria». *Notitya* [en línea], núm. 11 (septiembre 2005). http://www.pyaconsultores.com/privado/ver_notitya.php?ver=225 &idioma= [Consulta: 24 de abril de 2020].
- CARBAJO VASCO, Domingo (2014). «El cumplimiento cooperativo, ¿un nuevo modelo de Administración tributaria? El caso italiano». *Crónica Tributaria*, núm. 5 extra, pp. 23-27.
- CARBAJO VASCO, Domingo (2016). «La reciente modificación parcial de la Ley General Tributaria. Una reforma insuficiente». *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 13, pp. 23-28.
- CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M. (2019). «Seguridad jurídica, buena administración y cumplimiento cooperativo: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes» En: CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M. (dir.) y BERTRÁN GIRÓN, María (dir.^a). *La colaboración privada y entre administraciones en la aplicación de los tributos*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 85-130.
- CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M. (dir.) y BERTRÁN GIRÓN, María (dir.^a). (2019). *La colaboración privada y entre administraciones en la aplicación de los tributos*. Cizur Menor: Aranzadi.
- CARRASCO PARRILLA, Pedro José (2022). «Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyentes». *Revista de Educación y Derecho*, núm. 26 (octubre 2022-marzo 2023), pp. 1-29.
- CASADO OLLERO, Gabriel (1981). «La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco». *Hacienda Pública Española*, volumen 43, núm. 224, pp. 151-170.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio (2002). «Entre la colaboración social con la Administración y la representación y el asesoramiento a los contribuyentes». *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 6, pp. 1810-1815.

CEOE. COMISIÓN FISCAL (2014). *Propuestas de CEOE para la Reforma Fiscal* [en línea]. <https://s.libertaddigital.com/doc/ceoe-propuesta-de-reforma-fiscal-41913102.pdf> [Consulta: 26 de febrero de 2024].

CEOE. ÁREA FISCAL (2018). *La Tributación Empresarial* [en línea]. https://www.femetal.es/ckeditor/assets/attachments/7873/julio_2018_ceoe_informe_la_tributacion_empresarial.pdf [Consulta: 26 de febrero de 2024].

CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, Carlos (2004). *Guía de la Ley General Tributaria*. Valencia: CISS.

CHAVES GALÁN, Carmen A. (2007). «El presentador de documentos fiscales en el I.S.Y.D. y en el I.T.A.P.J.D.: situación ante la Administración Tributaria y ante el sujeto pasivo». *Anuario de la Facultad de Derecho* [Universidad de Extremadura], volumen XXV, pp. 203-212.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente Juan (2020). «La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera». *Anuario de la Facultad de Derecho* [Universidad de Extremadura], núm. 36, pp. 165-218.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (2021). «Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? “Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda”». *Civitas. Revista de Derecho Financiero*, núm. 189, pp. 41-80.

CIAT (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Panamá: Secretaría Ejecutiva del CIAT.

COLÁS TENAS, Jesús (2016). «Encomiendas de gestión, encargos y convenios en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público». *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 41, pp. 150-183.

COLLADO YURRITA, Miguel Ángel [et al.] (2009). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Barcelona: Atelier.

COLLOSA, Alfredo (2022). «Capítulo 9. Acuerdos de colaboración con profesionales de la asesoría tributaria». En: DÍAZ YUBERO, Fernando y COLLOSA, Alfredo. *La facilitación del cumplimiento tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 289-298.

COMISIÓN EUROPEA (2022). *Índice de la Economía y la Sociedad Digitales (DESI) 2022. España* [en línea]. https://administracionelectronica.gob.es/pae/Home/pae_OBSAE/Posicionamiento-Internacional/Comision_Europea_OBSAE/Indice-de-Economia-y-Sociedad-Digital-DESI-.html [Consulta: 10 de marzo de 2024].

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2003). *Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001). *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (2022). *Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español* [en línea]. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf> [Consulta: 10 de marzo de 2024].

CONSEJO SUPERIOR DE ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA-GRUPO DE TRABAJO DE SEDES ELECTRÓNICAS (2010). Guía de sedes electrónicas [en línea]. <https://administracionelectronica.gob.es/pae/Home/dam/jcr:ff61e013-d7ed-4e9a-85cf-6ebfaa081186/GuiadeSedesElectronicasv1.pdf> [Consulta: 10 de marzo de 2024].

COTINO HUESO, Lorenzo (2018). «La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración y sus escasas garantías». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 26, pp. 3-14.

CUBILLO VILLAVERDE, Carlos (1965). «La colaboración de los administrados en la gestión tributaria». En: MUTUALIDAD BENÉFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TÉCNICOS FISCALES. *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, pp. 569-579.

DE VEGA BLÁZQUEZ, Pedro (2019). «Economía». En: MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael (dir.). *Glosario de términos de fiscalización y de enjuiciamiento contable*. Madrid: Boletín Oficial del Estado, pp. 79-87.

DELGADO GARCÍA, Ana María (2009a). «La obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones tributarias». *Revista de Información Fiscal*, núm. 96, pp. 43-69.

DELGADO GARCÍA, Ana María (2010a). «La información y asistencia a los obligados tributarios». En: MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (coord.). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Valladolid: Lex Nova, pp. 415-446.

DELGADO GARCÍA, Ana María (2010b). «Actuaciones de información tributaria». En: MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (coord.). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Valladolid: Lex Nova, pp. 447-480.

DELGADO GARCÍA, Ana María (2012). «Los medios electrónicos y las obligaciones formales en el ámbito tributario». *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm. 28, pp. 19-40.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael (2001). «Las declaraciones tributarias telemáticas». *Revista de Derecho Financiero*, volumen 51, núm. 259 (enero), pp. 185-256.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael (2001b). «Régimen jurídico-tributario de las declaraciones telemáticas». En: DAVARA RODRÍGUEZ, Miguel Ángel (coord.). *XIV Encuentros sobre Informática y Derecho: 2000-2001*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 397-410.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael (2003). «La colaboración social en la gestión tributaria telemática». *Revista de Información Fiscal*, núm. 59, pp. 11-34.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael (2004). «La presentación de declaraciones tributarias telemáticas por terceros». En: DAVARA RODRÍGUEZ, Miguel Ángel (coord.). *XVIII Encuentros sobre Informática y Derecho: 2003-2004*. Madrid: Universidad Pontificia de Comillas, pp. 303-318.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael (2005). «Procedimientos tributarios y nuevas tecnologías». *Nuevas Políticas Públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, núm. 1, pp. 161-193.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael (2008). *Los procedimientos en el ámbito tributario*. Barcelona: UOC.

DELGADO GARCÍA, Ana María (coord.^a) y OLIVER CUELLO, Rafael (coord.) (2009). *Administración Electrónica Tributaria*. Barcelona: Bosch Editor.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael (2020). «Infracciones tributarias por incumplimiento de la relación electrónica obligatoria con la Administración». En: BALCELLS JOAN [et al.] (coord.). *Cybercrime: new threats, new responses. Actas del XVº Congreso Internacional Internet, Derecho y Política. Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona, 1-2 de julio de 2020*. Barcelona: Huygens Editorial, pp. 29-46.

DELMAS GONZÁLEZ, Francisco (2021). «Relación jurídico-tributaria: certeza tributaria, seguridad jurídica y actuaciones proactivas de la AEAT». *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, pp. 1-36.

DÍAZ ALABART, Silvia (2016). «Contratación con condiciones generales y cláusulas abusivas». En: DÍAZ ALABART, Silvia (coord.^a). *Manual de Derecho de Consumo*. Madrid: Reus, pp. 69-91.

DÍAZ CALVARRO, Julia María (2021). «La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico». *Quincena Fiscal*, núm. 10, pp. 47-72.

DÍAZ GALINDO, Antonio (2022a). «Los acuerdos de colaboración social electrónica suscritos por la Agencia Tributaria (AEAT): Instrumentos clave para facilitar el cumplimiento fiscal de las pymes». En: OLIVER CUELLO, Rafael (dir.). *Las tecnologías de la información en la actividad empresarial: aspectos legales y fiscales*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 171-208.

DÍAZ GALINDO, Antonio (2022b). «Información pública de los acuerdos de colaboración social electrónica: Publicidad en los portales de internet y en las sedes electrónicas de las Administraciones tributarias». En: OLIVER CUELLO, Rafael (dir.). *Los retos de la Empresa, el Derecho y la Comunicación en el mundo actual*. Barcelona: Bosch Editor, pp. 435-455.

DÍAZ GALINDO, Antonio (2023). «Algunas reflexiones en torno a los acuerdos de colaboración social electrónica que formalizan las Administraciones tributarias». En: OLIVER CUELLO, Rafael (dir.). *El Derecho, la Empresa y la Comunicación en la sociedad de la información*. Barcelona: Bosch Editor, pp. 443-470.

DÍAZ RUBIO, Patricia (2014). *El principio de confianza legítima en materia tributaria*. Valencia: Tirant lo Blanch.

DÍEZ SASTRE, Silvia (2018). *La formación de conceptos en el Derecho público*. Madrid: Marcial Pons.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco [et al.] (2018). «Declaración de Granada». *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 179, pp. 17-34.

FALCÓN Y TELLA, Ramón (2006). «La inconstitucionalidad de la representación del presentador del documento en el ISD y en el ITPAJD: las SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril, y sus consecuencias en relación con el art. 40.2 LGT y con el proyectado art. 10.2 del TR del IRNR». *Quincena Fiscal*, núm. 11, pp. 5-10.

FALCÓN Y TELLA, Ramón (2007). «Los responsables en la nueva Ley General Tributaria». En: ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, César (coord.). *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, pp. 399-418.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, María Luisa (2007). «El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias». En: ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, César (coord.). *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, pp. 317-354.

FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, Ana María (2013). *La externalización de los tributos en el ámbito local: Un nuevo modelo de aplicación*. Sevilla: Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.

FUNDACIÓN TELEFÓNICA (2023). *Sociedad Digital en España 2023*. Madrid: Fundación Telefónica y Taurus.

GALINDO MORELL, Pilar (2016). «Las modificaciones de la Ley General Tributaria». *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 40, pp. 172-200.

GAMERO CASADO, Eduardo (2019). «Representación y apoderamiento (presencial y electrónico) en el procedimiento administrativo». *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 114, pp. 65-106.

GAMERO CASADO, Eduardo (2022). «Reflexiones introductorias: de la administración electrónica a la digital (o la historia interminable)». En: CASTILLO RAMOS-BOSSINI, Susana E. (dir.^a) y CERRILLO MARTÍNEZ, Agustí (dir.). *La Administración digital*. Madrid: Dykinson, pp. 33-50.

GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, Jorge (2023). «A vueltas con los intereses legítimos: formación y sentido actual». *Revista de Administración Pública*, núm. 220, pp. 147-180.

GARCÍA DE CASTRO, Gonzalo D. y JUAN LOZANO, Ana María (2021). «La Administración Tributaria Digital Integral: La evolución de la gestión tributaria en el marco de la LGT». *Actum Fiscal*, núm. 178, pp. 121-130.

GARCÍA DEL CERRO, Carlos y SANTAMARÍA FERNÁNDEZ, Manuel (2011). «Comentarios a los Artículos 62 a 81». En: DELGADO PACHECO, Abelardo (coord.). *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos Comentado (RD 1065/2007, de 27 de julio que regula el desarrollo de los procedimientos de gestión e inspección de los tributos)*. Las Rozas: La Ley, pp. 488-498.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (2011). «SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril: La inconstitucionalidad de la regulación del presentador del documento en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones». *Crónica Tributaria*, núm. 138, pp. 233-237.

GARCÍA LUIS, Tomás (1996). «El procedimiento de gestión de los tributos». En: CHECA GONZÁLEZ, Clemente [et al.]. *La reforma de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova, pp. 398-446.

GARCÍA MONCÓ, Alfonso (2007). «Art. 92. Colaboración social». En: HUESCA BOADILLA, Ricardo (coord.). *Procedimientos Tributarios: Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de Desarrollo con jurisprudencia. Tomo I. Normas comunes, gestión e inspección*. Las Rozas: La Ley, pp. 543-548.

GARCÍA NOVOA, César (2010). «La colaboración social en la gestión tributaria de las asociaciones profesionales de la asesoría fiscal». *Revista de Información Fiscal*, núm. 100, pp. 51-97.

GARCÍA NOVOA, César (2019). «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 183, pp. 89-126.

GARCÍA RESCALVO, Miguel (2004). «La contratación de colaboradores privados en materia de gestión tributaria: Posibilidad, clase y características de los contratos». *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 2 (30 de enero de 2004), pp. 251-272.

GIL RODRÍGUEZ, Isabel (2023). «La brecha digital, un reto pendiente de la Administración Tributaria». *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, pp. 105-147.

GLASER, Barney G. (1998). *Doing grounded theory: Issues an discussions*. Mill Valley: Sociology Press.

GOMAR SÁNCHEZ, Juan Ignacio (2007). «La colaboración social en la aplicación de los tributos en el ámbito local». En: Serrano Antón, Fernando (coord.). *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Cizur Menor: Civitas, pp. 723-773.

GÓMEZ REQUENA, José Ángel (2022). «El cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco cooperativo: ¿más allá del simple cumplimiento normativo?». *Crónica Tributaria*, núm. 185, pp. 91-125.

GÓMEZ REQUENA, José Ángel (2024). «La colaboración social en la aplicación de los tributos». *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3 (Ejemplar dedicado a: Revisión crítica de la Ley General Tributaria tras veinte años de su aprobación), pp. 77-102.

- GONZÁLEZ APARICIO, Marta (2021). «El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa». *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 10, pp. 19-44.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio (1983). «Comentarios a los arts. 96 a 100». En: *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias. Tomo II: Ley General Tributaria. Artículos 90 al final*. Madrid: Edersa.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Ignacio (2009). «De oficina virtual a servicios transparentes. La experiencia de la AEAT en la aplicación de la Ley 11/2007» En: MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. *La Administración electrónica y el servicio a los ciudadanos: El Ministerio de Economía y Hacienda ante los retos de la Ley 11/2007, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos* [en línea]. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 107-130. <https://www.hacienda.gob.es/documentacion/publico/sgt/e-administracion.pdf> [Consulta: 1 de marzo de 2024].
- GRAU RUIZ, María Amparo (2015). «El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (de manera cooperativa y con impacto social)». *Crónica Tributaria*, núm. 157, pp. 25-46.
- HURTADO GONZÁLEZ, Juan Francisco (2001). *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*. Valladolid: Lex Nova.
- INSPECCIÓN GENERAL DE SERVICIOS DE LA AGE (2009). *Guía metodológica de auditoría funcional para Inspectores de Servicios de la AGE*. Madrid: Ministerio de la Presidencia.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2023). «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles 2022». *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 7.
- JACOBO BURGUILLO, Jesús María (1998). «Presentación telemática de las declaraciones fiscales». *Partida Doble*, núm. 89 (mayo), pp. 26-35.
- JIMÉNEZ VACAS, José Joaquín , MORILLAS PADRÓN, Laura y GALLARDO ROMERA, Elvira (2017). «La figura del convenio administrativo en la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público y su tipología». *Auditoría Pública*, núm. 70, pp. 119-126.
- LAMELA FERNÁNDEZ, Manuel (1995). «Aproximación a la reforma de la Ley General Tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 75, pp. 25-46.
- LINARES GIL, Maximino I. (2001). «Fiscalidad del comercio electrónico: aspectos jurídicos de la nueva Administración tributaria». *Revista de Contratación Electrónica*, núm. 19 (septiembre), pp. 3-26.
- LÓPEZ GETA, José María (1995). «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria». *Impuestos*, núm. 17, pp. 1437-1472.
- LÓPEZ GETA, José María (2004). «Artículo 92. Colaboración social». En: GÓMEZ MOURELO, Caridad (dir.^ª). *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*. Las Rozas: La Ley, pp. 339-346.

LÓPEZ GONZÁLEZ, Enrique (1989). «Una aproximación de la Ciencia de la Administración al análisis conceptual del principio de eficacia como guía de la acción de la Administración Pública». *Documentación Administrativa*, núms. 218-219, pp. 67-96.

LÓPEZ LUBIÁN, José Ignacio (2009). «Las presentaciones fiscales telemáticas de PYMES y profesionales». *Carta Tributaria*, núm. 4, pp. 2-22.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan (1992). *Los deberes de información tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan (2005). «Comentarios al artículo 92. Colaboración social». En: MANTERO SAÉNZ, Alfonso (coord.) y GIMÉNEZ-REINA RODRÍGUEZ, Enrique (coord.). *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, pp. 463-464.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (2017). «El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias». *Revista de Contabilidad y Dirección*, volumen 25, pp. 81-93.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (2018). «El derecho al error en las relaciones con la Administraciones Tributarias». *Cinco Días* [en línea]: (8 de febrero). <https://www.ideolegal.com/el-derecho-al-error-en-las-relaciones-con-las-administraciones-tributarias/> [Consulta: 3 de marzo de 2024].

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (2021). «La figura del Asesor Fiscal: situación actual, responsabilidad y perspectivas de futuro». *EIDerecho.com* [en línea]: (30 de septiembre). <https://elderecho.com/la-figura-del-asesor-fiscal-situacion-actual-responsabilidad-y-perspectivas-de-futuro> [Consulta: 3 de marzo de 2024].

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (2024). «El derecho al error en la jurisprudencia tributaria». *Cinco Días* [en línea]: (9 de enero). <https://cincodias.elpais.com/opinion/2024-01-09/el-derecho-al-error-en-la-jurisprudencia-tributaria.html> [Consulta: 3 de marzo de 2024].

MARTÍN QUERALT, Juan [et al.] (2004). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 15ª edición. Madrid: Tecnos.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir.) (2008). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Lecciones de Cátedra*. 9ª edición. Valladolid: Lex Nova.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir.) (2009). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Lecciones de Cátedra*. 10ª edición. Valladolid: Lex Nova.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir.) (2010). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Lecciones de Cátedra*. 11ª edición. Valladolid: Lex Nova.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir.) (2021). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Lecciones de Cátedra*. 22ª edición. Cizur Menor: Civitas.

MENÉNDEZ REIXACH, Ángel (2016). «Encomiendas de gestión y convenios». *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 41, pp. 124-149.

- MERINO JARA, Isaac (2006). «Acerca de la responsabilidad tributaria». *Anuario de la Facultad de Derecho* [de Extremadura], volumen XXIV, pp. 13-35.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1997). *Memoria de la Administración Tributaria 1996*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1998). *Memoria de la Administración Tributaria 1997* [en línea]. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. <https://www.hacienda.gob.es/IG/Memorias/MemoriaTributaria1997.pdf> [Consulta: 10 de marzo de 2024].
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1999). *Memoria de la Administración Tributaria 1998* [en línea]. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. <https://www.hacienda.gob.es/IG/Memorias/MemoriaTributaria1998.pdf> [Consulta: 10 de marzo de 2024].
- MINISTERIO DE HACIENDA (2002). *Memoria de la Administración Tributaria 2000* [en línea]. Madrid: Ministerio de Hacienda. <https://www.hacienda.gob.es/IG/Memorias/MemoriaTributaria2000.pdf> [Consulta: 10 de marzo de 2024].
- MINISTERIO DE HACIENDA (2003). *Memoria de la Administración Tributaria 2001* [en línea]. Madrid: Ministerio de Hacienda. <https://www.hacienda.gob.es/IG/Memorias/MemoriaTributaria2001.pdf> [Consulta: 10 de marzo de 2024].
- MINISTERIO DE HACIENDA (2004). *Trabajos de la Comisión para la adaptación de la Ley General Tributaria a la Constitución*. Madrid: Ministerio de Hacienda.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (2014). *Manual de Simplificación Administrativa y Reducción de Cargas para la Administración General del Estado* [en línea]. Madrid. <https://funcionpublica.digital.gob.es//dam/es/portalsefp/gobernanza-publica/simplificacion/doc-referencia/14 Manual Simplificacion Administrativa y reduccion de cargas AGE.pdf> [Consulta: 10 de marzo de 2024].
- MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (dir.^a) y CARRASCO PARRILLA, Pedro José (dir.) (2023). *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*. Barcelona: Atelier.
- NAVARRO EGEA, Mercedes (2004). «Algunas consideraciones sobre el presentador de documentos tributarios por vía telemática». *Quince Fiscal*, núm. 18, pp. 9-16.
- NAVARRO EGEA, Mercedes (2021a). «La Administración tributaria electrónica: un traje a medida para la AEAT». En: CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, Luis (dir.). *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto. Volumen I*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 331-352.
- NAVARRO EGEA, Mercedes (2021b). *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*. Cizur Menor: Aranzadi.
- NOCETE CORREA, Francisco José (2010). «La aplicación de los tributos: de la gestión tributaria a la colaboración social». En: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan (dir.). *Tratado de la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 35-52.

- NOGUEIRA VIDAL, Feliciano (2008). *La colaboración social tributaria*. Carcaixent: Ediesser Libros.
- OCDE (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries* [en línea]. París: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> [Consulta: 4 de marzo de 2024].
- OCDE (2013). *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo* [en línea]. París: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page1 [Consulta: 4 de marzo de 2024].
- OCDE (2014a). *Recommendation of the Council on Digital Government Strategies* [en línea]. <https://www.oecd.org/gov/digital-government/Recommendation-digital-government-strategies.pdf> [Consulta: 4 de marzo de 2024].
- OCDE (2014b). *Science, Technology and Industry Outlook 2014* [en línea]. París: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-science-technology-and-industry-outlook-2014_sti_outlook-2014-en#page1 [Consulta: 4 de marzo de 2024].
- OCDE (2018). *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017* (ASOCIACIÓN MEXICANA DE INTERNET, traductora) [en línea]. México City: Asociación Mexicana de Internet. https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/perspectivas-de-la-ocde-sobre-la-economia-digital-2017_9789264302211-es#page1 [Consulta: 4 de marzo de 2024].
- OCDE (2019). *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies* [en línea]. París: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en#page1 [Consulta: 4 de marzo de 2024].
- OCDE (2021). *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo*. 2ª edición [en línea]. París: OECD Publishing. <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/17a3eabd-es/index.html?itemId=/content/publication/17a3eabd-es> [Consulta: 4 de marzo de 2024].
- OLIVER CUELLO, Rafael (2010a). «La emisión de certificados tributarios». En: MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (coord.). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Valladolid: Lex Nova, pp. 503-534.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2010b). «Actuaciones de asistencia tributaria». En: MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (coord.). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Valladolid: Lex Nova, pp. 535-568.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2011a). «Régimen jurídico de los certificados tributarios». *Civitas. Revista de Derecho Financiero*, núm. 149, pp. 89-142.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2011b). «La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 12, pp. 44-54.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2014). «La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 18, pp. 82-96.

- OLIVER CUELLO, Rafael (2018a). «Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica». *Quincena Fiscal*, núm. 18, pp. 15-50.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2018b). *Derechos de los contribuyentes en la gestión tributaria*. Madrid: Aranzadi.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2020). «Régimen sancionador por el incumplimiento de la relación electrónica obligatoria con la Administración tributaria». *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, pp. 111-134.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2021). *Administración electrónica en el ámbito tributario*. Cizur Menor: Aranzadi.
- ORTIZ DE MENDIVIL, Juan (1969). «La colaboración social de los administrados en la gestión tributaria». *Documentación Administrativa*, núm. 129, pp. 87-92.
- PALOMAR OLMEDA, Alberto (2023). «La relación electrónica obligatoria y las limitaciones a sus excepciones. La STS de 11 de julio de 2023». *Diario La Ley*, núm. 10341 (septiembre), pp. 1-14.
- PAREJO ALFONSO, Luciano (1989). «La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública». *Documentación Administrativa*, núms. 218-219, pp. 15-65.
- PAREJO ALFONSO, Luciano (1995). *Eficacia y Administración: tres estudios*. Madrid: Ministerio para las Administraciones Públicas.
- PARRA DE MAS, Santiago (1965). «Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal». En: MUTUALIDAD BENÉFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TÉCNICOS FISCALES. *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, pp. 581-605.
- PASCUAL GARCÍA, José (2016). «La regulación de los convenios administrativos en la ley de régimen jurídico del sector público». *Revista Española de Control Externo*, volumen XVIII, núm. 54, pp. 157-186.
- PEÑA ALONSO, José Luis (coord.), CORCUERA TORRES, Amable (coord.) y CAZORLA PRIETO, Luis María (coord.) (1995). *La reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: McGraw-Hill.
- PÉREZ ROYO, Fernando y AGUALLO AVILÉS, Ángel (1996). *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona: Aranzadi.
- PONT MESTRES, Magín y PONT CLEMENTE, Joan Francesc (1995). *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria (Estudio detallado de cada artículo)*. Madrid: Civitas.
- PONTÓN ARICHA, Teresa (2019). «Capítulo VII. La nueva administración tributaria electrónica: visión panorámica». En: ANTÓN ANTÓN, Álvaro (coord.) y BILBAO ESTRADA, Iñaki (coord.) (2019). *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 157-178.
- REAF ASESORES FISCALES-CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA e INSTITUT D'ECONOMIA DE BARCELONA (2020). *La opinión de los economistas asesores fiscales sobre nuestro sistema tributario*. Madrid: REAF Asesores Fiscales-Consejo General de Economistas de España.

- REAF ASESORES FISCALES-CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA e INSTITUT D'ECONOMIA DE BARCELONA (2021). *La opinión de los economistas asesores fiscales sobre nuestro sistema tributario*. Madrid: REAF Asesores Fiscales-Consejo General de Economistas de España.
- REAF ASESORES FISCALES-CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA e INSTITUT D'ECONOMIA DE BARCELONA (2022). *La opinión de los economistas asesores fiscales sobre nuestro sistema tributario*. Madrid: REAF Asesores Fiscales-Consejo General de Economistas de España.
- REAF ASESORES FISCALES-CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA e INSTITUT D'ECONOMIA DE BARCELONA (2023). *La opinión de los economistas asesores fiscales sobre nuestro sistema tributario*. Madrid: REAF Asesores Fiscales-Consejo General de Economistas de España.
- REGO BLANCO, María Dolores (2016). «Significado, alcance y materialización del principio de limitación de costes indirectos tributarios». *Quincena Fiscal*, núm. 20, pp. 19-36.
- REY QUIROGA, Begoña [et al.] (2004). *Nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre*. Barcelona: JM Bosch Editor.
- RIBES RIBES, Aurora (2022). «La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes». *Crónica Tributaria*, núm. 184, pp. 143-194.
- ROMERO VILLEGAS, Concepción (2002). «Tendencias de Derecho Financiero y Tributario (2002)». *Derecho y conocimiento*, volumen 2, pp. 351-365.
- ROVIRA FERRER, Irene (2011a). *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la Sociedad de la Información*. Barcelona: JM Bosch Editor.
- ROVIRA FERRER, Irene (2011b). «La firma electrónica en la Administración tributaria», *Revista de Contratación Electrónica*, núm. 112, pp. 27-52.
- ROVIRA FERRER, Irene (2014). «La Administración tributaria electrónica: retos aún pendientes para su definitivo asentamiento». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 18, pp. 72-81.
- ROZAS VALDÉS, José Andrés (2004). «Información y asistencia a los obligados tributarios, colaboración social en la aplicación de los tributos». En: PALAO TABOADA, Carlos (coord.). *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, pp. 285-316.
- ROZAS VALDÉS, José Andrés (2016a). «El sistema español de aplicación de los tributos» [en línea]. *Documents de Treball. Universitat de Barcelona*. [https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/101769/1/El%20sistema%20espa%
c3%b1ol%20de%20aplicaci%
c3%b3n%20de%20los%20tributos.pdf](https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/101769/1/El%20sistema%20espa%c3%b1ol%20de%20aplicaci%c3%b3n%20de%20los%20tributos.pdf) [Consulta: 7 de marzo de 2024].
- ROZAS VALDÉS, José Andrés (2016b). «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español». *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6, pp. 1-102.

ROZAS VALDÉS, José Andrés (2022). «Colaboración social y coordinación tributaria en la «DAC 7»». En ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel (dir.). *Tecnología y fiscalidad en el siglo XXI*. Barcelona: Atelier, pp. 125-150.

RUBIO GARRIDO, Tomás (2021). «Responsabilidad (civil o contractual) derivada de la moderna representación telemática ante las Administraciones Públicas». En: ATAZ LÓPEZ, Joaquín (coord.) y COBACHO GÓMEZ, José Antonio (coord.). *Cuestiones clásicas y actuales de Derecho de daños: Estudios en Homenaje al Profesor Dr. Roca Guillamon*, Tomo III. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 1429-1456.

SÁNCHEZ DEL ÁGUILA, Miguel Ángel (2019a). «Eficacia». En: DE MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael (dir.-coord.). *Glosario de Términos de fiscalización y de enjuiciamiento contable*. Madrid: Boletín Oficial del Estado, pp. 84-87.

SÁNCHEZ DEL ÁGUILA, Miguel Ángel (2019b). «Eficiencia». En: DE MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael (dir.-coord.). *Glosario de Términos de fiscalización y de enjuiciamiento contable*. Madrid: Boletín Oficial del Estado, pp. 88-94.

SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (2015). «Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria». *Crónica Presupuestaria*, núm. 3, pp. 157-190.

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel (2008). «Capítulo Segundo. Clases de personal». En: SÁNCHEZ MORÓN, Miguel (dir.). *Comentarios a la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público*. 2ª edición. Valladolid: Lex Nova, pp. 83-113.

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel (2018). «Artículo 103». En: RODRÍGUEZ PIÑERO Y BRAVO-FERRER, Miguel (dir.) y CASAS BAAMONDE, María Emilia (dir.^a). *Comentarios a la Constitución Española. Tomo II*. Las Rozas: Fundación Wolters-Kluwer, pp. 452-471.

SANCHÍS MANZANO, Amparo y JUAN LOZANO, Ana María (2008). «El cierre del modelo de gestión tributaria: las órdenes ministeriales pendientes tras el Reglamento General de la aplicación de los tributos. La evolución de las relaciones contribuyentes-administraciones tributarias-colaboradores sociales y la incidencia en la justicia de su intervención en la creación de las normas tributarias». *Actum Fiscal*, núm. 13, pp. 45-59.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús (2000). «La presentación telemática de las declaraciones tributarias mensuales de las grandes empresas». En: DAVARA RODRÍGUEZ, Miguel Ángel. *XIII Encuentros sobre Informática y Derecho: 1999-2000*. Pamplona: Aranzadi, pp. 451-465.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso (2020). «El confuso mundo de las habilitaciones reglamentarias». *Revista de las Cortes Generales*, núm. 108 (primer semestre), pp. 105-130.

SANZ GÓMEZ, Rafael (2014). *La relación cooperativa entre la Administración tributaria y las Grandes Empresas: Análisis de la experiencia española* [en línea]. Tesis doctoral. Universidad de Sevilla. https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/74114/Tesis_Sanz%20G%c3%b3mez%2c%20Rafael%20J..pdf?sequence=1&isAllowed=y [Consulta: 8 de marzo de 2024].

- SANZ GÓMEZ, Rafael (2015). «Cumplimiento cooperativo: un diálogo». *Revista Argumentum*, volumen 16 (enero-diciembre), pp. 417-442.
- SANZ GÓMEZ, Rafael (2016). «Cumplimiento cooperativo tributario y Grandes Empresas en España». *Crónica Tributaria*, núm. 161, pp. 209-238.
- SEGARRA TORMO, Santiago (2003a). «Una experiencia en la Administración Estatal: la AEAT en sus relaciones con particulares y empresas». *Novática*, núm. 162 (marzo-abril), pp. 28-32.
- SEGARRA TORMO, Santiago (2003b). «El uso de las nuevas tecnologías para facilitar el cumplimiento fiscal». En: CIAT e INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (editores). *La Administración tributaria al servicio del ciudadano. Conferencia Técnica del CIAT. Sevilla, 2001*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 101-124.
- SEGARRA TORMO, Santiago (2004). «El papel de las tecnologías de la información y las comunicaciones en la reforma de la Administración». En: BAYONA I ROCAMORA, Antoni [et al.]. *Estudios para la reforma de la Administración Pública*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública, pp. 533-580.
- SEGARRA TORMO, Santiago (2007). «La experiencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». *La Ley*, núm. 4, pp. 1441-1446.
- SELMA PENALVA, Victoria (2016). «Análisis de los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria en la LGT tras las últimas modificaciones de la normativa tributaria». *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 40, pp. 167-202.
- SERRANO LÓPEZ, Roberto (2002). «Interacción con el sector privado para mejorar el cumplimiento tributario» [en línea]. En CIAT. *Oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario a través de la interacción y la cooperación*. Madrid: CIAT e Instituto de Estudios Fiscales. https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2002/Espanol/canada36_2002_tema_1_espana.pdf [Consulta: 9 de marzo de 2024].
- SIMÓN MATAIX, María (2003). «La presentación por vía telemática de recursos de reposición y otras solicitudes de carácter tributario: un ejemplo de incorporación de las técnicas informáticas a los procedimientos tributarios». *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 14, pp. 1-19.
- SOLANES GIRALT, María Montserrat (1996). *Los deberes de colaboración con la Administración tributaria: la colaboración social y la individual de información tributaria de terceros* [en línea]. Tesis doctoral. Universitat de Lleida. <https://www.tdx.cat/handle/10803/8139;jsessionid=F4CBAF75691453702F02672940AFBD6D#page=1> [Consulta: 9 de marzo de 2024].
- SOTO MOYA, María del Mar (2023). «La colaboración social en la gestión de los tributos: el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias». *Forum Fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 297, pp. 18-27.
- SUÁREZ CANCELO, Federico (2016). «El concepto de interesado en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas». *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 42, pp. 69-89.

TOSCANO GIL, Francisco (2017). «La nueva regulación de los Convenios administrativos en la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público» [en línea]. *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 45. <https://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1507555> [Consulta: 10 de marzo de 2024].

TRIBUNAL DE CUENTAS (2013). *Normas de fiscalización del Tribunal de Cuentas: Aprobadas por el Pleno el 23 de diciembre de 2013* [en línea]. <https://www.tcu.es/export/sites/default/galleries/pdf/NormasManuales/Normas-Fiscalizacion-TCu.pdf> [Consulta: 10 de marzo de 2024].

VAQUER CABALLERÍA, Marcos (2011). «El criterio de eficiencia en el Derecho Administrativo». *Revista de Administración Pública*, núm. 186, pp. 91-135.

VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula (2021). «Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria». En: MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (dir.^a) y CARRASCO PARRILLA, Pedro José (dir.). *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 153-176.

ANEXO NORMATIVA

EUROPEA

«Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas». *DOUE*, núm. L 84 (31 de marzo de 2010).

«Reglamento (UE) No 910/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior y por la que se deroga la Directiva 1999/93/CE». *DOUE*, núm. L 257 (28 de agosto de 2014).

«Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos)». *DOUE*, núm. L 119 (4 de mayo de 2016).

ESTATAL

«Real Decreto de 3 de septiembre de 1847, por el que se dispone que regirá para la exacción y cobranza de la contribución industrial y de comercio el proyecto de ley presentado el 17 de marzo de este año». *Gaceta de Madrid*, núm. 4741 (7 de septiembre de 1847).

«Decreto de 20 de marzo de 1870 por el que se aprueba el Reglamento y las Tarifas para la imposición y cobranza de la Contribución industrial». *Gaceta de Madrid*, núms. 85 a 93 (26 a 31 de marzo y 1 a 3 de abril de 1870).

«Decreto de 27 de mayo de 1873 por el que se aprueba el Reglamento y las Tarifas para la Contribución Industrial». *Gaceta de Madrid*, núms. 148, 149 y 150 (28, 29 y 30 de mayo de 1873).

«Real Decreto de 11 de abril de 1893 por el que se aprueba el reglamento y tarifas para la administración y cobranza de la Contribución industrial y de comercio los cuales regirán como provisionales». *Gaceta de Madrid*, núm. 105 (15 de abril de 1893).

«Reglamento para la imposición, administración y cobranza de la contribución industrial y de comercio aprobado por Real decreto de 28 de mayo de 1896 (Edición publicada en virtud de lo dispuesto en la Real Orden de 1º de Enero de 1911, con las modificaciones acordadas hasta 31 de diciembre de 1910)». *Gaceta de Madrid*, núm. 35 (4 de febrero de 1911).

«Real orden resolviendo el expediente promovido por la Sección de Catastro para fijar el alcance de las comprobaciones hechas con arreglo al artículo 20 del Real decreto de 5 de Enero de 1911, la fecha desde la cual ha de contarse la alteración en caso de producirse, y la definición de los derechos de la Hacienda y del contribuyente respecto cuotas ya satisfechas». *Gaceta de Madrid*, núm. 111 (21 de abril de 1914).

«Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias». *BOE*, núm. 323 (27 de diciembre de 1957).

«Orden de 27 de enero de 1958 por la que se aprueba la Instrucción provisional para el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y la Tarifa de cuotas de licencia fiscal». *BOE*, núm. 42 (18 de febrero de 1958).

«Orden de 9 de febrero de 1958 por la que se aprueba la Instrucción provisional para las cuotas por beneficios del Impuesto Industrial y normas de adaptación a los efectos de la cuota mínima del Impuesto sobre Sociedades». *BOE*, núm. 40 (15 de febrero de 1958).

«Orden de 11 de marzo de 1958 por la que se regulan las evaluaciones globales con ámbito nacional». *BOE*, núm. 67 (19 de marzo de 1958).

«Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento administrativo». *BOE*, núm. 171 (18 de julio de 1958).

«Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria». *BOE*, núm. 313 (31 de diciembre de 1963).

«Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario». *BOE*, núm. 142 (13 de junio de 1964).

«Orden de 4 de diciembre de 1964 por la que se reglamenta la aplicación del artículo 60 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, que obliga a las personas o entidades que descuenten o paguen, por cuenta propia o ajena, rentas sometidas al Impuesto sobre las rentas de capital, a comunicar a la Administración la identidad y domicilio fiscal de los perceptores.». *BOE*, núm. 299 (14 de diciembre de 1964).

«Orden de 25 de noviembre de 1966 por la que se regula la colaboración de las empresas en la gestión del Régimen General de la Seguridad Social». *BOE*, núm. 292 (7 de diciembre de 1966).

«Decreto 3180/1966, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto retundido del Impuesto sobre el Lujo». *BOE*, núm. 8 (10 de enero de 1967).

«Decreto 3314/ 1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas. *BOE*, núm. 31 (6 de febrero de 1967).

«Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación». *BOE*, núm. 312 (28 de diciembre de 1968).

«Orden de 28 de julio de 1972 por la que se regula el régimen de Convenios Fiscales con Agrupaciones de contribuyentes». *BOE*, núm. 190 (9 de agosto de 1972).

«Orden de 25 de febrero de 1975 por la que se autoriza el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias mediante soportes legibles por ordenador. *BOE*, núm. 66 (18 de marzo de 1975).

«Orden de 25 de agosto de 1977 por la que se excluye del régimen de estimación objetiva global a las entidades que sean sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades». *BOE*, núm. 205 (27 de agosto de 1977).

«Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal». *BOE*, núm. 274 (16 de noviembre de 1977).

«Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *BOE*, núm. 217 (11 de septiembre de 1978).

«Constitución Española». *BOE*, núm. 311.1 (29 de diciembre de 1978).

«Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». *BOE*, núm. 312 (30 de diciembre de 1978).

«Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta». *BOE*, núm. 233 (28 de septiembre de 1979).

«Orden de 3 de diciembre de 1979 por la que se autoriza el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante soportes legibles por ordenador». *BOE*, núm. 312 (29 de diciembre de 1979).

«Resolución de la Dirección General de Tributos [de 28 de enero de 1980] por la que se dictan las normas de actuación desarrollando el cumplimiento de la Orden de 3 de diciembre de 1979 («Boletín Oficial del Estado» de 29 de diciembre de 1979), en la que se autoriza el cumplimiento de obligaciones tributarias mediante soportes de ordenador». *BOE*, núm. 43 (19 de febrero de 1980).

«Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario». *BOE*, núm. 154 (27 de junio de 1980).

«Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas». *BOE*, núm. 311 (29 de diciembre de 1983).

«Resolución de 4 de noviembre de 1985, del Centro de Gestión y Cooperación Tributaria, por la que se aprueban los modelos de declaración, de las Retenciones directas e indirectas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre las Sociedades y los diseños físicos y lógicos para sustituirlos por soportes magnéticos legibles directamente por ordenador». *BOE*, núm. 278 (20 de noviembre de 1985).

«Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales». *BOE*, núm. 312 (20 de diciembre de 1985).

«Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales». *BOE*, núm. 313 (30 de diciembre de 1988).

«Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios». *BOE*, núm. 191 (10 de agosto de 1990).

«Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación». *BOE*, núm. 3 (3 de enero de 1991).

«Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991». *BOE*, núm. 311 (28 de diciembre de 1990).

«Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común». *BOE*, núm. 285 (27 de noviembre de 1992).

«Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria». *BOE*, núm. 314 (31 de diciembre de 1992).

«Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifica determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación». *BOE*, núm. 74 (28 de marzo de 1995).

«Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria». *BOE*, núm. 174 (22 de julio de 1995).

«Orden de 25 de octubre de 1995 por la que se aprueban los modelos 190 para el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 346 para el resumen anual de subvenciones e indemnizaciones satisfecha o abonadas por entidades públicas o privadas a agricultores o ganaderos, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dichos modelos por soportes directamente legibles por ordenador». *BOE*, núm. 259 (30 de octubre de 1995).

«Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas». *BOE*, núm. 309 (27 de diciembre de 1995).

«Orden de 22 de marzo de 1996 por la que se aprueban 105 modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 1995 y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos». *BOE*, núm. 76 (28 de marzo de 1996).

«Orden de 5 de julio de 1996 por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 1996 por el que se encomienda a la Secretaría de Estado de Hacienda el desarrollo y ejecución de un Plan Bianual para la mejora del cumplimiento fiscal y la lucha contra el fraude tributario y aduanero, creando una Comisión para su coordinación y seguimiento». *BOE*, núm. 164 (8 de julio de 1996).

«Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». *BOE*, núm. 98 (24 de abril de 1997).

«Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social». *BOE*, núm. 313 (31 de diciembre de 1997).

«Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes». *BOE*, núm. 50 (27 de febrero de 1998).

«Instrucción 10/1998, de 2 de abril, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre cesión del manual práctico y del programa de ayuda de la Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Padre), a efectos de su reproducción y distribución». *BOE*, núm. 86 (10 de abril de 1998).

«Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público». *BOE*, núm. 167 (14 de julio de 1998).

«Orden de 29 de junio de 1998 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes a los códigos 111, 320 y 332». *BOE*, núm. 156 (1 de julio de 1998).

«Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social». *BOE*, núm. 313 (31 de diciembre de 1998).

«Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común». *BOE*, núm. 12 (14 de enero de 1999).

«Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *BOE*, núm. 34 (9 de febrero de 1999).

«Orden de 13 de abril de 1999 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *BOE*, núm. 93 (19 de abril de 1999).

«Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, por el que se modifican el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios». *BOE*, núm. 301 (16 de diciembre de 2000).

«Orden de 21 de diciembre de 2000 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de las declaraciones correspondientes a los modelos 117, 123, 124, 126, 128, 216, 131, 310, 311, 193, 198, 296 y 345». *BOE*, núm. 311 (28 de diciembre de 2000).

«Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social». *BOE*, núm. 313 (30 de diciembre de 2000).

«Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortización de elementos patrimoniales, provisión para insolvencias de entidades financieras, colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones e imputación temporal de ingresos y gastos, así como del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de rendimientos irregulares del trabajo y plazo para la presentación de determinada declaración». *BOE*, núm. 313 (30 de diciembre de 2000).

«Instrucción 6/2001 de 2 de octubre, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre cesión de manuales prácticos y programas de ayuda para la declaración de impuestos y otras publicaciones informativas o programas de ayuda elaborados por la Agencia Tributaria dirigidas a los correspondientes obligados tributarios, a efectos de su reproducción y distribución». *BOE*, núm. 255 (24 de octubre de 2001).

«Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, y se modifican los requisitos para la presentación de declaraciones en euros». *BOE*, núm. 240 (6 de octubre de 2001).

«Orden HAC/360/2002, de 19 de febrero, por la que se aprueba el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y se regula la colaboración social en la presentación telemática de la declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347». *BOE*, núm. 46 (22 de febrero de 2002).

«Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios». *BOE*, núm. 305 (21 de diciembre de 2002).

«Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios». *BOE*, núm. 132 (3 de junio de 2003).

«Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria». *BOE*, núm. 284 (27 de noviembre de 2003).

«Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». *BOE*, núm. 302 (18 de diciembre de 2003).

«Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica». *BOE*, núm. 304 (20 de diciembre de 2003).

«Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales». *BOE*, núm. 59 (9 de marzo de 2004).

«Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *BOE*, núm. 187 (4 de agosto de 2004).

«Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». *BOE*, núm. 189 (6 de agosto de 2004).

«Resolución de 16 de septiembre de 2004, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se establecen las normas de cumplimiento de los documentos de acompañamiento que amparan la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, el sistema para la transmisión electrónica de determinados documentos y declaraciones utilizados en la gestión de impuestos especiales y se aprueba el modelo 511». *BOE*, núm. 245 (11 de octubre de 2004).

«Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa». *BOE*, núm. 180 (29 de julio de 2005).

«Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación». *BOE*, núm. 210 (2 de septiembre de 2005).

«Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado». *BOE*, núm. 211 (3 de septiembre de 2005).

«Resolución de 23 de agosto de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula la presentación de determinados documentos electrónicos en el registro telemático general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». *BOE*, núm. 219 (13 de septiembre de 2005).

«Resolución de 19 de octubre de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación por vía telemática del recurso de reposición y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros». *BOE*, núm. 256 (26 de octubre de 2005).

«Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo». *BOE*, núm. 97 (24 de abril de 2006).

«Resolución de 29 de mayo de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la aplicación de los tributos, para la solicitud y obtención de certificados tributarios». *BOE*, núm. 145 (19 de junio de 2006).

«Resolución de 15 de septiembre de 2006, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de creación, organización y funciones de las Dependencias Regionales de Relaciones Institucionales en determinadas Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». *BOE*, núm. 238 (5 de octubre de 2006).

«Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio». *BOE*, núm. 285 (29 de noviembre de 2006).

«Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero». *BOE*, núm. 78 (31 de marzo de 2007).

«Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos». *BOE*, núm. 150 (23 de junio de 2007).

«Resolución de 17 de julio de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación electrónica de las solicitudes de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias correspondientes a declaraciones tributarias cuya presentación electrónica sea obligatoria, así como de los documentos que, de acuerdo con la normativa vigente, han de acompañar a tales solicitudes y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía electrónica en nombre de terceros». *BOE*, núm. 175 (23 de julio de 2007).

«Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos». *BOE*, núm. 213 (5 de septiembre de 2007).

«Resolución de 3 de junio de 2009, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las Entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios y, en particular, para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito». *BOE*, núm. 153 (25 de junio de 2009).

«Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria». *BOE*, núm. 151 (23 de junio de 2009).

«Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo». *BOE*, núm. 173 (18 de julio de 2009).

«Orden EHA/98/2010, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 171 de declaración informativa anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática». *BOE*, núm. 26 (30 de enero de 2010).

«Orden EHA/993/2010, de 21 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos». *BOE*, núm. 98 (23 de abril de 2010).

«Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria». *BOE*, núm. 124 (21 de mayo de 2010).

«Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público». *BOE*, núm. 315 (31 de diciembre de 2011).

«Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera». *BOE*, núm. 103 (30 de abril de 2012).

«Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria». *BOE*, núm. 283 (26 de noviembre de 2013).

«Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno». *BOE*, núm. 295 (10 de diciembre de 2013).

«Orden HAP/800/2014, de 9 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre sistemas de identificación y autenticación por medios electrónicos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria». *BOE*, núm. 119 (16 de mayo de 2014).

«Resolución de 25 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula el supuesto especial de uso del circuito rojo en el tráfico de viajeros en la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales de la Línea de la Concepción para los trabajadores fronterizos». *BOE*, núm. 183 (29 de julio de 2014).

«Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales». *BOE*, núm. 288 (28 de noviembre de 2014).

«Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». *BOE*, núm. 165 (11 de julio de 2015).

«Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». *BOE*, núm. 227 (22 de septiembre de 2015).

«Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas». *BOE*, núm. 236 (2 de octubre de 2015).

«Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público». *BOE*, núm. 236 (2 de octubre de 2015).

«Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público». *BOE*, núm. 261 (31 de octubre de 2015).

«Resolución de 13 de marzo de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación de terceros en el Procedimiento de Suministro Electrónico de Registros de Facturación a través de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria». *BOE*, núm. 71 (24 de marzo de 2017).

«Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo». *BOE*, núm. 276 (14 de noviembre de 2017).

«Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014». *BOE*, núm. 272 (9 de noviembre de 2017).

«Orden PRA/1267/2017, de 21 de diciembre, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 15 de diciembre de 2017, por el que se aprueban las instrucciones para la tramitación de convenios». *BOE*, núm. 310 (22 de diciembre de 2017).

«Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente». *BOE*, núm. 317 (30 de diciembre de 2017).

«Real Decreto-ley 16/2018, de 26 de octubre, por el que se adoptan determinadas medidas de lucha contra el tráfico ilícito de personas y mercancías en relación con las embarcaciones utilizadas». *BOE*, núm. 260 (27 de octubre de 2018).

«Orden HAC/1293/2018, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo de declaración de alteraciones catastrales de los bienes inmuebles y se determina la información gráfica y alfanumérica necesaria para la tramitación de determinadas comunicaciones catastrales». *BOE*, (5 de diciembre de 2018).

«Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales». *BOE*, núm. 294 (6 de diciembre de 2018).

«Resolución de 21 de diciembre de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación por vía telemática de las solicitudes de rectificación de autoliquidación y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros». *BOE*, núm. 6 (7 de enero de 2019).

«Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria». *BOE*, núm. 62 (13 de marzo de 2019).

«Resolución de 2 de agosto de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación telemática de la solicitud de alta de trabajadores fronterizos autorizados aprobada por la Resolución de 25 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula el supuesto especial de uso del circuito rojo en el tráfico de viajeros en la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales de La Línea de la Concepción para los trabajadores fronterizos». *BOE*, núm. 193 (13 de agosto de 2019).

«Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación». *BOE*, núm. 240 (5 de octubre de 2019).

«Resolución de 5 de noviembre de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación en el procedimiento de presentación telemática del Documento Electrónico de Reembolso y de Comunicación del Pago, en el ámbito de la devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a no residentes en la Unión Europea». *BOE*, núm. 281 (22 de noviembre de 2019).

«Orden HAC/177/2020, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de la deducción por maternidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se regula la comunicación de variaciones que afecten al derecho a su abono anticipado». *BOE*, núm. 52 (29 de febrero de 2020).

«Resolución de 21 de julio de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación telemática de la solicitud de inscripción de operadores en el Registro especial de operadores de embarcaciones neumáticas y semirrígidas de alta velocidad y de la solicitud de autorización de uso de embarcación neumática y semirrígida de alta velocidad y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros». *BOE*, núm. 201 (24 de julio de 2020).

«Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza». *BOE*, núm. 298 (12 de noviembre de 2020).

«Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos». *BOE*, núm. 77 (31 de marzo de 2021).

«Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación». *BOE*, núm. 127 (28 de mayo de 2021).

«Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 369 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación». *BOE*, núm. 145 (18 de junio de 2021).

«Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el formulario 035 "Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación». *BOE*, núm. 145 (18 de junio de 2021).

«Orden HFP/379/2022, de 28 de abril, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica». *BOE*, núm. 106 (4 de mayo de 2022).

«Orden HFP/534/2022, de 6 de junio, por la que se modifica la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios». *BOE*, núm. 139 (11 de junio de 2022).

«Orden HFP/941/2022, de 3 de octubre, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional y por la que se modifica la Orden EHA/993/2010, de 21 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos». *BOE*, núm. 239 (5 de octubre de 2022).

«Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, por el que se modifican el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio; el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre; el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio». *BOE*, núm. 81 (5 de abril de 2023).

«Orden HFP/626/2023, de 14 de junio, por la que se aprueban las normas de desarrollo en relación a los movimientos de envíos garantizados, los modelos 504 «Solicitud de autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 505 «Autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 507 «Solicitud de devolución en el sistema de envíos garantizados», se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el registro territorial». *BOE*, núm. 144 (17 de junio de 2023).

«Orden HAC/265/2024, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2023, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos y se regula el reintegro de la ayuda prevista en el artículo 31 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma». *BOE*, núm. 72 (22 de marzo de 2024).

AUTONÓMICA

Andalucía

«Orden de 10 de junio de 2005, por la que se regula el procedimiento general para el pago y presentación telemáticos de declaraciones y autoliquidaciones de tributos y otros ingresos gestionados por la Administración de la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos, así como el régimen de las actuaciones en representación de terceros realizadas por medios telemáticos». *BOJA*, núm. 120 (22 de junio de 2005).

«Orden de 19 de enero de 2010, por la que se atribuyen funciones y competencias en materia tributaria y demás ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se determina el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades administrativos de la Agencia Tributaria de Andalucía». *BOJA*, núm. 15 (25 de enero de 2010).

«Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía». *BOJA*, núm. 53 (18 de marzo de 2010).

«Decreto 4/2012, de 17 de enero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía». *BOJA*, núm. 17 (26 de enero de 2012).

«Decreto 622/2019, de 27 de diciembre, de administración electrónica, simplificación de procedimientos y racionalización organizativa de la Junta de Andalucía». *BOJA*, núm. 250 (31 de diciembre de 2019).

«Resolución de 29 de diciembre de 2023, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2024». *BOJA*, núm. 4 (5 de enero de 2024).

«Orden de 22 de marzo de 2024, por la que se regula la presentación de autoliquidaciones, declaraciones y otros documentos vinculados a la gestión de ingresos en la Plataforma de Pago y Presentación, la realización de los ingresos de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, así como la prestación del servicio de colaboración de las entidades de crédito en la gestión recaudatoria». *BOJA*, núm. 62 (1 de abril de 2024).

Aragón

«Orden de 31 de mayo de 2013, del Consejero de Presidencia y Justicia, por la que se publican las Directrices de Técnica Normativa del Gobierno de Aragón». *BOA*, núm. 119 (19 de junio de 2013).

«Orden HAP/1831/2018, de 7 de noviembre, por la que se dispone la publicación del Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos». *BOA*, núm. 225 (21 de noviembre de 2018).

Asturias

«Decreto 38/2005, de 12 de mayo, de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias». *BOPA*, núm. 114 (19 de mayo de 2005).

«Resolución de 20 de mayo de 2010, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la presentación y pago telemáticos de tributos y otros ingresos de derecho público no tributarios y se regula la colaboración social en la gestión tributaria». *BOPA*, núm. 127 (3 de junio de 2010).

«Acuerdo de 19 de septiembre de 2018, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueban las instrucciones para la tramitación de convenios de colaboración en el ámbito de la Administración del Principado de Asturias». *BOPA* núm. 225 (27 de septiembre de 2018).

Illes Balears

«Ley 3/2008, de 14 de abril, de creación y regulación de la Agencia Tributaria de las Illes Balears». *BOIB*, núm. 122 (20 de mayo de 2008).

«Orden del Consejero de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 2009, por la que se regula el procedimiento de pago y presentación de documentación con trascendencia tributaria por vía telemática y se crea el Tablón de anuncios electrónico de la Agencia Tributaria de las Illes Balears». *BOIB*, núm. 191 (31 de diciembre de 2009).

«Decreto 49/2011, de 20 de mayo, por el cual se regula el Registro de Convenios y Acuerdos de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears». *BOIB*, núm. 81 (2 de junio de 2011).

«Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado». *BOIB*, núm. 160 (2 de julio de 2014).

Canarias

«Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias». *BOCAN*, núm. 45 (22 de febrero de 2006).

«Orden de 7 de diciembre de 2010, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para la presentación electrónica por Internet de los modelos 411 (Régimen general de devolución mensual del Impuesto General Indirecto Canario) y 600 (Autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados)». *BOCAN*, núm. 251 (23 de diciembre de 2010).

«Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias». *BOCAN*, núm. 159 (12 de agosto de 2011).

«Orden, 4 mar 2013, de la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática ante la Administración Tributaria Canaria de documentos con trascendencia tributaria». *BOCAN*, núm. 49 (12 de marzo de 2013).

«Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria». *BOCAN*, núm. 152 (7 de agosto de 2014).

«Orden de 25 de agosto de 2014, por la que se establecen los supuestos y condiciones de la colaboración social en la aplicación de los tributos en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria». *BOCAN*, núm. 170 (3 de septiembre de 2014).

«Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria». *BOCAN*, núm. 248 (23 de diciembre de 2014).

«Resolución de 24 de abril de 2015, del Presidente, por la que se crea y regula el Foro Tributario de la Agencia Tributaria Canaria». *BOCAN*, núm. 85 (6 de mayo de 2015).

«Decreto 15/2016, de 11 de marzo, del Presidente, por el que se establecen las normas internas para la elaboración y tramitación de las iniciativas normativas del Gobierno y se aprueban las directrices sobre su forma y estructura». *BOCAN*, núm. 55 (21 de marzo de 2016).

«Orden de 19 de enero de 2018, por la que se atribuyen a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias». *BOCAN*, núm. 19 (26 de enero de 2018).

«Orden de 11 de octubre de 2018, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto General Indirecto Canario a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria». *BOCAN*, núm. 209 (29 de octubre de 2018).

«Decreto 11/2019, de 11 de febrero, por el que se regula la actividad convencional y se crean y regulan el Registro General Electrónico de Convenios del Sector Público de la Comunidad Autónoma y el Registro Electrónico de Órganos de Cooperación de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias». *BOCAN*, núm. 34 (19 de febrero de 2019).

Cantabria

«Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado». *BOC*, núm. 128 (2 de julio de 2008).

«Ley 4/2008, de 24 de noviembre, por la que se crea la Agencia Cántabra de Administración Tributaria». *BOC*, núm. 233 (2 de diciembre de 2008).

«Decreto 83/2020, de 19 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley de Cantabria 1/2018, de 21 de marzo, de Transparencia de la Actividad Pública». *BOC*, núm. 228 (26 de noviembre de 2020).

«Orden HAC/23/2021, de 15 de noviembre, reguladora del uso de medios electrónicos, habilitación y la asistencia en la confección y presentación de declaraciones y autoliquidaciones de tributos y otros ingresos de Derecho público no tributarios gestionados por la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria y las obligaciones formales de los notarios en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». *BOC*, núm. 228 (26 de noviembre de 2021).

Castilla-La Mancha

«Decreto 315/2007, de 27 de diciembre, por el que se regula el Registro General de Convenios de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha». *DOCM*, núm. 272 (31 de diciembre de 2007).

«Ley 4/2016, de 15 de diciembre, de Transparencia y Buen Gobierno de Castilla-La Mancha». *DOCM*, núm. 252 (30 de diciembre de 2016).

«Orden 98/2021, de 23 de junio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de autoliquidaciones tributarias y la remisión de copias electrónicas de documentos notariales, así como determinadas obligaciones de suministro de información tributaria». *DOCM*, núm. 123 (30 de junio de 2021).

Castilla y León

«Decreto 67/2006, de 5 de octubre, por el que se crea el Consejo Asesor de Valoración Inmobiliaria de Castilla y León». *BOCYL*, núm. 197 (11 de octubre de 2006).

«Orden HAC/612/2013, de 16 de julio, por la que se establecen los procedimientos de tramitación telemática de documentos de carácter tributario o recaudatorio gestionados por la Comunidad de Castilla y León y el procedimiento de presentación telemática de copias simples electrónicas». *BOCYL*, núm. 142 (25 de julio de 2013).

«Decreto 6/2023, de 18 de mayo, por el que se regula el Registro Electrónico de Instrumentos de Cooperación de la Administración de la Comunidad de Castilla y León». *BOCYL*, núm. 96 (22 de mayo de 2023).

Cataluña

«Decreto 52/2005, de 5 de abril, de creación y regulación del Registro de convenios de colaboración y cooperación». *DOGC*, núm. 4359 (8 de abril de 2005).

«Orden ECO/330/2011, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación de los tributos gestionados por la Agencia Tributaria de Cataluña». *DOGC*, núm. 6017 (1 de diciembre de 2011).

«Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono». *DOGC*, núm. 7340 (30 de marzo de 2017).

«Orden VEH/85/2017, de 11 de mayo, por la que se establece la obligación del uso de los medios electrónicos en las presentaciones y pago de diversas autoliquidaciones para determinados obligados tributarios». *DOG*C, núm. 7370 (16 de mayo de 2017).

«Orden VEH/117/2017, de 13 de junio, por la que se regula la estructura organizativa de la Agencia Tributaria de Cataluña». *DOG*C, núm. 7392 (16 de junio de 2017).

«Ley 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la Administración tributaria de la Generalidad». *DOG*C, núm. 7426 (3 de agosto de 2017).

«Decreto 141/2017, de 19 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos». *DOG*C, núm. 7459 (21 de septiembre de 2017).

«Orden VEH/106/2018, de 2 de julio, por la que se amplía la colaboración social para el pago por vía electrónica, mediante el cargo en cuenta de la persona obligada al pago, de las autoliquidaciones presentadas telemáticamente». *DOG*C, núm. 7659 (9 de julio de 2018).

Ceuta

«Ordenanza Fiscal General de la Ciudad Autónoma de Ceuta». *BOCCE*, núm. 5107 (25 de noviembre de 2011).

Extremadura

«Orden de 2 de diciembre de 2010 por la que se regula el procedimiento general para la presentación y el pago telemático de declaraciones y autoliquidaciones de impuestos gestionados por la Administración de la Comunidad Autónoma de Extremadura». *DOE*, núm. 235 (9 de diciembre de 2010).

«Decreto 217/2013, de 19 de noviembre, por el que se regula el Registro General de Convenios de la Administración de la Comunidad Autónoma de Extremadura». *DOE*, núm. 225 (21 de noviembre de 2013).

Galicia

«Decreto 61/2005, de 7 de abril, por el que se dictan las normas para la aplicación de las tasas y precios de la Comunidad Autónoma de Galicia». *DOG*, núm. 71 (14 de abril de 2005).

«Decreto 126/2006, de 20 de julio, por el que se regula el Registro de Convenios de la Xunta de Galicia». *DOG*, núm. 149 (3 de agosto de 2006).

«Decreto 202/2012, de 18 de octubre, por el que se crea la Agencia Tributaria de Galicia y se aprueba su estatuto. *DOG*, núm. 201 (22 de octubre de 2012).

«Orden de 20 de diciembre de 2012 por la que se organiza y se atribuyen funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias del Área de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria de Galicia». *DOG*, núm. 247 (28 de diciembre de 2012).

«Ley 1/2016, de 18 de enero, de transparencia y buen gobierno». *DOG*, núm. 30 (15 de febrero de 2016).

«Orden de 10 de diciembre de 2019 por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Tributaria de Galicia». *DOG*, núm. 242 (20 de diciembre de 2019).

«Orden de 9 de diciembre de 2020 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regula el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria». *DOG*, núm. 249 (11 de diciembre de 2020).

«Orden de 21 de enero de 2021 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regulan el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria». *DOG*, núm. 14 (22 de enero de 2021).

Comunidad de Madrid

«Resolución de 13 de septiembre de 2011, de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego, por la que se publica el modelo de impreso “Documento individual de Adhesión al Convenio de Colaboración Social con la Consejería de Economía y Hacienda para la presentación de declaraciones tributarias en nombre de terceros”». *BOCM*, núm. 246 (17 de octubre de 2011).

«Ley 10/2019, de 10 de abril, de Transparencia y de Participación de la Comunidad de Madrid». *BOCM*, núm. 94 (22 de abril de 2019).

«Decreto 48/2019, de 10 de junio, del Consejo de Gobierno, por el que se regula la actividad convencional de la Comunidad de Madrid». *BOCM*, núm. 140 (14 de junio de 2019).

«Orden de 23 de febrero de 2023, de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se establece el procedimiento para la elaboración, presentación y pago electrónico de autoliquidaciones, se aprueba la diligencia acreditativa de la presentación y pago electrónico, se establecen los supuestos de obligatoriedad de presentación electrónica y se aprueban los modelos de autoliquidación correspondientes a los impuestos gestionados por la Comunidad de Madrid». *BOCM*, núm. 62 (14 de marzo de 2023).

Melilla

«Decreto nº 9 de fecha 23 de febrero de 2015, relativo a aprobación definitiva de la Ordenanza Fiscal General de la Ciudad Autónoma de Melilla». *BOME Extraordinario*, núm. 6 (25 de febrero de 2015).

«Decreto n.º 43 de fecha 14 de julio de 2016, relativo a la aprobación definitiva del Reglamento de Transparencia y Acceso a la Información Pública de la ciudad autónoma de melilla». *BOME*, núm. 5357 (19 de julio de 2016).

«Decreto nº 584 de fecha 30 de abril de 2021, relativa a la aprobación definitiva de la modificación de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (Operaciones Interiores) en la Ciudad de Melilla». *BOME*, núm. 5857 (4 de mayo de 2021).

Región de Murcia

«Decreto número 56/1996, de 24 de julio, por el que se regula el Registro General de Convenios y se dictan normas para la tramitación de éstos en el ámbito de la Administración Regional de Murcia». *BORM*, núm. 180 (3 de agosto de 1996).

«Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 9 de mayo de 2003, por la que se regula el procedimiento general para el pago y presentación telemática de declaraciones». *BORM*, núm. 118 (24 de mayo de 2003).

«Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional». *BORM*, núm. 301 (31 de diciembre de 2012).

«Ley 12/2014, de 16 de diciembre, de Transparencia y Participación Ciudadana de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia». *BORM*, núm. 290 (18 de diciembre de 2011).

«Decreto-Ley 2/2020, de 26 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria y de agilización de actuaciones administrativas debido a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19». *BORM*, núm. 71, suplemento 7 (26 de marzo de 2020).

«Resolución de la Dirección de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, de 21 de diciembre de 2021, por la que se publica el convenio tipo de colaboración social a suscribir entre la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y determinadas asociaciones o colegios profesionales para la presentación y pago de autoliquidaciones, así como para la presentación telemática de otros documentos con trascendencia tributaria en representación de terceras personas». *BORM*, núm. 1 (3 de enero de 2022).

La Rioja

«Ley 3/2014, de 11 de septiembre, de Transparencia y Buen Gobierno de La Rioja». *BOR*, núm. 115 (17 de septiembre de 2014).

«Decreto 13/2017, de 12 de abril, por el que se regula el Registro Electrónico de Convenios de la Comunidad Autónoma de La Rioja». *BOR*, núm. 46 (21 de abril de 2017).

«Orden HGS/3/2024, de 29 de enero, de cumplimentación, pago y presentación de autoliquidaciones y declaraciones de forma electrónica». *BOR*, núm. 22 (31 de enero de 2024).

Comunidad Valenciana

«Resolución de 19 de junio de 1997, de la Subsecretaría del Secretariado del Gobierno y Relaciones con las Cortes de la Conselleria de Presidencia de la Generalitat Valenciana, por la que se dispone la publicación del Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Comunidad Autónoma de Valencia, para la prestación del servicio de asistencia a los contribuyentes mediante la utilización del Programa de Ayuda a la Declaración de la Renta». *DOGV*, núm. 3026 (2 de julio de 1997).

«Orden de 21 de noviembre de 2003, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones y declaraciones-liquidaciones de los tributos cuya gestión compete a la Generalitat Valenciana». *DOGV*, núm. 4652 (17 de diciembre de 2003).

«Decreto 176/2014, de 10 de octubre, del Consell, por el que regula los convenios que suscriba la Generalitat y su registro». *DOGV*, núm. 7379 (13 de octubre de 2014).

FORAL

Álava

«Decreto Foral 124/1993, del Consejo de Diputados de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido». *BOTHA*, núm. 55 (21 de mayo de 1993).

«Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava». *BOTHA*, núm. 30 (11 de marzo de 2005).

«Decreto Foral 59/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio, que regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones, procedimientos y transmisión de datos tributarios, de la obligación de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, de la emisión de certificados tributarios y del principio de colaboración social en la aplicación de los tributos». *BOTHA*, núm. 85 (27 de julio de 2009).

«Orden Foral 85/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de febrero de aprobación de la suscripción de un Convenio de colaboración entre el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava y el Colegio Vasco de Economistas de Álava para la prevención del fraude fiscal». *BOTHA*, núm. 23 (23 de febrero de 2018).

«Decreto Foral Normativo 1/2021, del Consejo de Gobierno Foral, de 29 de septiembre. Aprobar el Texto refundido de la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales». *BOTHA*, núm. 114 (6 de octubre de 2021).

Bizkaia

«Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia». *BOB*, núm. 49 (11 de marzo de 2005).

«Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales». *BOB*, núm. 249 (31 de diciembre de 2005).

«Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia». *BOB*, núm. 144 (30 de julio de 2009).

«Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 169/2014, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General Presupuestario del Territorio Histórico de Bizkaia, de desarrollo del Texto Refundido de la Norma Foral General Presupuestaria». *BOB*, núm. 245 (23 de diciembre de 2014).

«Orden Foral 2131/2018, de 21 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido y su tramitación por medios electrónicos». *BOB*, núm. 4 (7 de enero de 2019).

«Orden Foral 591/2020, de 10 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se designa a las universidades públicas y privadas y a otras entidades sin ánimo de lucro como sujetos de la colaboración social en materia tributaria». *BOB*, núm. 54 (18 de marzo de 2020).

«Decreto Foral 89/2020, de 13 de octubre, de la Diputación Foral de Bizkaia, de creación y regulación del Registro Electrónico General de Apoderamientos». *BOB*, núm. 204 (23 de octubre de 2020).

«Decreto Foral 100/2020, de 24 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de Administración Electrónica». *BOB*, núm. 228 (26 de noviembre de 2020).

«Orden Foral 362/2023, de 18 de septiembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el Modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación electrónica». *BOB*, núm. 183 (22 de septiembre de 2023).

Gipuzkoa

«Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, Reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa». *BOG*, núm. 166 (7 de septiembre de 1989).

«Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa». *BOG*, núm. 52 (17 de marzo de 2005).

«Orden Foral 213/2009, de 12 d marzo, por la que se aprueban el modelo de convenio de colaboración a suscribir entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y las entidades colaboradoras en materia de presentación telemática de declaraciones y comunicaciones tributarias y el procedimiento de inscripción de las representaciones». *BOG*, núm. 52 (18 de marzo de 2009).

«Orden Foral 320/2017, de 28 de junio, por la que se regula la obligación de relacionarse con la Administración tributaria foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa por medios electrónicos». *BOG*, núm. 125 (30 de junio de 2017).

«Orden Foral 578/2019 de 4 de diciembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación». *BOG*, núm. 238 (13 de diciembre de 2019).

«Orden Foral 650/2019, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los términos de la colaboración social en el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación mediante un sistema contable en soporte informático a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa». *BOG*, núm. 11 (17 de enero de 2020).

«Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa». *BOG*, núm. 77 (27 de abril de 2020).

«Orden Foral 523/2020, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los términos de la colaboración social en el envío de los ficheros TicketBAI generados con motivo del cumplimiento de la obligación TicketBAI». *BOG*, núm. 245 (23 de diciembre de 2020).

Navarra

«Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido». *BON*, núm. 45 (14 de abril de 1993).

«Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra». *BON*, núm. 36 (20 de marzo de 1995).

«Ley Foral 7/1996, de 28 de mayo, por la que se aprueban las tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal». *BON*, núm. 70 (10 de junio de 1996).

«Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *BON*, núm. 98 (6 de agosto de 1999).

«Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria». *BON*, núm. 153 (20 de diciembre de 2000).

«Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra». *BON*, núm. 97 (10 de agosto de 2001).

«Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de determinadas declaraciones correspondientes a los Impuestos Especiales, y se fija el procedimiento y las condiciones para la suscripción de Convenios o Acuerdos para la colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones y comunicaciones». *BON*, núm. 152 (18 de diciembre de 2002).

«Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». *BON*, núm. 24 (25 de febrero de 2004).

«Orden Foral 130/2009, por la que se aprueba el Acuerdo de colaboración externa para realizar en representación de terceras personas la presentación por vía telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, y la tramitación telemática del pago de deudas tributarias». *BON*, núm. 100 (14 de agosto de 2009).

«Orden Foral 141/2017, de 23 de noviembre, de la Comunidad Foral de Navarra, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el Acuerdo de colaboración externa con entidades suministradoras de software para realizar en representación de terceras personas el suministro electrónico de los registros de facturación que permita la llevanza de los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de los servicios telemáticos de la Hacienda Tributaria de Navarra». *BON*, núm. 231 (30 de noviembre de 2017).

«Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». *BON*, núm. 2 (3 de enero de 2018).

«Orden Foral 49/2019, de 12 de noviembre, de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Acuerdo de colaboración externa con entidades suministradoras de software para realizar en representación de terceras personas el suministro electrónico de los Libros contables de los productos objeto de los Impuestos Especiales a través de los servicios electrónicos de la Hacienda Foral de Navarra». *BON*, núm. 235 (28 de noviembre de 2019).

«Orden Foral 34/2021, de 10 de marzo, de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 308 "Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: recargo de equivalencia, sujetos pasivos ocasionales que realicen entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, sujetos pasivos ocasionales que realicen entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera, y artículo 18.4º Ley Foral del IVA"». *BON*, núm. 71 (30 de marzo de 2021).

«Orden Foral 71/2021, de 12 de mayo, de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal", el modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación"». *BON*, núm. 120 (24 de mayo de 2021). *BON*, núm. 120 (24 de mayo de 2021).

«Orden Foral 143/2022, de 23 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 480 "Impuesto sobre las Primas de Seguros. Declaración resumen anual"». *BON*, núm. 19 (27 de enero de 2023).

«Decreto Foral 244/2023, de 15 de noviembre, por el que se aprueban los Estatutos del organismo autónomo Hacienda Foral de Navarra». *BON*, núm. 244 (23 de noviembre de 2023).

«Orden Foral 51/2024, de 15 de abril, del consejero de Economía y Hacienda por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra en materia de domiciliación bancaria de pagos relativos a determinadas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones tributarias». *BON*, núm. 90 (2 de mayo de 2024).