APLICACIÓN DE LAS TECNOLOGIAS A LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA: EL NRC*

Luis Manuel Alonso González
Universidad de Barcelona

SUMARIO: 1. EL ESCASO REFLEJO EN LAS PRINCIPALES NORMAS TRIBUTARIAS DE LA APLICACIÓN DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. 2. DISTINCIÓN ENTRE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN Y PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA RESULTANTE. 3. NI LA LGT NI EL RGR CONTEMPLAN EL PAPEL DEL NRC EN EL PAGO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS. 4. EL NRC, NÚMERO DE REFERENCIA COMPLETO. 4.1. Concepto y función del NRC. 4.2. Primero se paga, luego se presenta la autoliquidación. 4.3. La expansión del NRC. 5. NECESIDAD DE COORDINAR LA NORMATIVA RECAUDATORIA MENOR CON LA LGT Y EL RGR. 6. CONCLUSIÓN. 7. BIBLIOGRAFÍA

1. EL ESCASO REFLEJO EN LAS PRINCIPALES NORMAS TRIBUTARIAS DE LA APLICACIÓN DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Todos conocemos el uso intensivo y extensivo de las nuevas tecnologías, TIC, en la práctica fiscal cotidiana. Nuestra Administración Tributaria puede enorgullecerse de aprovechar al máximo las nuevas capacidades que brinda el avance tecnológico y utilizarlas para tecnificar al máximo nivel la evolución de la vida fiscal.

* Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación I+D TECNOLOGIA Y FISCALIDAD EN EL S. XXI (DER2016-80323-P) del que el autor es el investigador principal.

Llama la atención, sin embargo, el notable retraso que se evidencia en las normas tributarias, sobre todo aquellas revestidas de mayor rango, a la hora de recoger con cierta concreción esta situación. Es verdad que la Ley General Tributaria (LGT) destina el art. 96 a la «Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas», dentro de la Sección 4 «Tecnologías informáticas y telemáticas» del Capítulo I, sobre Principios Generales, del Título III de la ley dedicado a La aplicación de los tributos. Pero no es menos cierto, en primer lugar, que ese precepto es el único que integra dicha sección y que, desde luego, y, en segundo lugar, se manifiesta en un sentido muy muy general:

> *«1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.*
>
> *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.*
>
> *3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.*
>
> *4. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.*
>
> *5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable»*

Sin ir más lejos, un elemento tan presente en la vida de los ciudadanos como son las notificaciones electrónicas obligatorias se encuentra regulado, muy principalmente, en leyes no tributarias, como son las Leyes 11/2007 y, posteriormente, 39 y 40 de 2015.

La situación no es muy diferente si nos desplazamos a los reglamentos de desarrollo de la LGT.

En el Reglamento de Gestión e Inspección tributaria (RD 1065/2007, de 27 de julio) hallamos un conjunto de artículos, del 82 al 86, que versan acerca de

la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos tributarios. En realidad, conforman una especie de protocolo de habilitaciones que deriva directamente del art. 96 LGT.

El Reglamento de Revisión de los Actos Tributarios (RD 520/2005, de 13 de mayo) destina una Disposición adicional, la tercera, a la Remisión de expedientes por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, que supone desarrollar sólo una parcela de la disposición adicional decimosexta de la LGT, «Utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas», donde aún efectuándose unas habilitaciones muy generales, se dispone lo siguiente:

> *«1. El Ministro de Economía y Hacienda dictará las normas de desarrollo de la disposición adicional decimosexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativas a la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas.*
>
> *2. La remisión de expedientes entre órganos administrativos prevista en este reglamento podrá ser sustituida por la puesta a disposición del expediente electrónico, siempre y cuando este reúna las condiciones exigidas por el ordenamiento jurídico para su admisión.*
>
> *En estos casos, el reclamante tendrá derecho a obtener copia en papel.*
>
> *1. Podrán utilizarse medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas.*
>
> *2. Podrán emplearse dichos medios para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización.*
>
> *3. Los documentos que integren un expediente correspondiente a una reclamación económico-administrativa podrán obtenerse mediante el empleo de los medios a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.*
>
> *4. El Ministro de Hacienda regulará los aspectos necesarios para la implantación de estas medidas y creará los registros telemáticos que procedan»*

Se deja a una orden ministerial, por tanto, el desarrollo de cuestiones que pueden considerarse trascendentes.

Algo similar ocurre en el ámbito de la recaudación tributaria, sin duda uno de aquellos en los que el impacto de las nuevas tecnologías se hace sentir más intensamente. En las siguientes páginas nos referiremos a los aspectos de la LGT y del Reglamento General de Recaudación (RGR, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio) que procede traer a este estudio y que tienen que ver con la cuestión que analizamos pero, en esta breve introducción, y a fin de completar el examen que venimos realizando, sí cabe revelar que siendo escasas las reformas que el RGR ha sufrido en sus tres lustros de existencia, ninguna de ellas ha servido, en realidad, para actualizarlo al entorno tecnológico en el que se desenvuelve cotidianamente el pago de los tributos. Con una salvedad, la

introducción en los artículos 101 y siguientes de la modalidad de subasta electrónica mediante el Real Decreto 1071/2017[1], de 29 de diciembre.

La constatación de la escasa huella que deja a nivel de LGT y de sus reglamentos de desarrollo la incorporación a la cotidianeidad fiscal de las tecnologías más modernas deja una sensación de contrariedad[2]. Es cierto que, en determinadas ocasiones, justamente por tratarse medios técnicos pueden quedar obsoletos con alguna rapidez y no sería conveniente incorporarlos a normas de aquella categoría dada su efímera relevancia. Pero no parece que este juicio de valor pueda extrapolarse al caso del NRC.

2. DISTINCIÓN ENTRE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN Y PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA RESULTANTE

Señala el art. 20.1 de la LGT que *«el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal»*. Y, en su art. 19, la LGT dispone que *«la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria»,* siendo la cuota el núcleo básico indispensable de la deuda tributaria, según resulta del art. 58 LGT, apartados 1 y 2:

> *«1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.*
>
> *2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:*
>
> *a) El interés de demora.*
>
> *b) Los recargos por declaración extemporánea.*
>
> *c) Los recargos del período ejecutivo.*
>
> *d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos».*

El legislador quiere que la deuda tributaria se extinga por el pago, siendo éste un medio de extinción de la deuda recogido en el art. 59 de la LGT en estos términos:

> *«1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.*

1. Más allá de este Real Decreto, apenas se pueden consignar tres más que hayan reformado el RGR desde 2005: R.D. 1065/2007, de 27 de julio, R.D. 1558/2012, de 15 de noviembre, y R.D. 960/2013, de 5 de diciembre.

2. No abunda la doctrina estudiosa de esta materia. Vid. por todos, los trabajos de SERRANO ANTON (2010). Aun así, pueden ser citados los numerosos trabajos de Ana María Delgado y Rafael Oliver (por ejemplo, DELGADO GARCIA y OLIVER CUELLO (2006), PÉREZ DÍAZ (2017) o ROVIRA FERRER (2011).

> *2. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado».*

Si alguien no paga una deuda tributaria en plazo, dentro de los previstos para el período voluntario de pago, tiene la oportunidad de proceder a una regularización voluntaria conforme al art. 27 LGT que el Ordenamiento Tributario pone a su disposición en busca del cumplimiento material de la obligación mediante el pago de la deuda tributaria en la que aquella se concreta.

Ese es el concepto de regularizar y es el que acoge también el propio Código Penal en el art. 305.4:

> *«Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias».*

El legislador penal no se aparta de lo que ha decidido el Ordenamiento Tributario. Así, el art. 182 de la LGT dice:

> *«2. Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación»*

Y, en la misma sintonía, el art. 2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento del régimen sancionador tributario, afirma:

> *«Art. 2. Regularización voluntaria en el orden sancionador.*
>
> *A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento*

> *de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador».*

Ese cumplimiento de la obligación tributaria que menciona el precepto reglamentario consiste en el pago, según expresa el art. 19 LGT. No en la presentación de declaraciones y autoliquidaciones.

¿Cuál es el papel, pues, que le corresponde jugar a declaraciones y autoliquidaciones en este contexto?

La respuesta nos la da la LGT. Dentro del art. 29, dedicado a las «*obligaciones tributarias formales*», en el apartado 2, letra c), se hace figurar «*la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones*». Consecuentemente, en otro precepto, el 120, dedicado íntegramente a las «*autoliquidaciones*», el legislador, en el número 1, indica:

> *«Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar»*

Qué duda cabe que, en el actual sistema de autoliquidaciones generalizadas, al menos en España, las autoliquidaciones desempeñan una función esencial para el correcto funcionamiento del sistema fiscal. Sin embargo, este obvio reconocimiento a su importancia no ha de permitir trastocar el valor que siguen teniendo conceptos nucleares del Derecho Tributario. Las autoliquidaciones son un instrumento para el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria cuyo núcleo esencial sigue siendo el pago de la deuda. Se inscriben, como no puede ser de otra manera, en el Derecho Tributario Formal cuya función es apoyar y permitir el correcto desarrollo de los postulados sustantivos que engrosan el Derecho Tributario Material. Y, descendiendo a un terreno más prosaico, es prístino que lo relevante es, primeramente, cobrar.

Lo que sucede, y vamos a verlo en las siguientes páginas, es que la evolución tecnológica ha imprimido una serie de peculiaridades en las operativas de pago, y de regularización de las deudas tributarias que han llevado a escindir en el tiempo el momento del pago del momento de la presentación de la declaración o de la autoliquidación. Tal distanciamiento no acaece, por ejemplo, en el caso del pago en efectivo conforme lo regula la LGT en su art. 61.1: «*Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión»;* pero sí puede producirse en el caso de ejercitarse modalidades más modernas de pago. En este ámbito hay que poner de manifiesto una premisa muy clara que ha de presidir este análisis: no puede hallarse el obligado tributario en peor situación cuando ha de cumplir los trámites de pago mediante procedimientos caracterizados por su dependencia respec-

to de las nuevas tecnologías que cuando actúa conforme a los procedimientos más tradicionales, como son los previstos en ese precepto de la LGT. Ciertamente, estamos habituados a que se ensalcen las ventajas que ofrecen los avances tecnológicos, también en el campo de las relaciones Administración/administrado, pero no es menos cierto que el adecuado funcionamiento de la tecnología y la adaptación a la misma por parte de la ciudadanía son circunstancias que condicionan esa amable versión de la realidad.

3. NI LA LGT NI EL RGR CONTEMPLAN EL PAPEL DEL NRC EN EL PAGO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.

La más básica regulación del pago como forma natural y querida de extinción de la deuda tributaria se contiene en la LGT, pero es preciso, desde luego, acudir a la norma reglamentaria que desarrolla los procedimientos recaudatorios, el RGR.

Por ello, si bien el art. 60 de la LGT estipula que

> *«1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.*
>
> *El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente.*
>
> *La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.*
>
> *2. Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente.*
>
> *No podrá admitirse el pago en especie en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con el artículo 65.2 de esta Ley, las deudas tributarias tengan la condición de inaplazables. Las solicitudes de pago en especie a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión»*

será preciso trasladarse hasta el RGR para conocer la regulación del pago de la deuda tributaria.

El RGR contempla la domiciliación de pagos (art. 25.2), el pago en entidades bancarias (art. 27 y ss.) y otras modalidades que, en realidad, agrupa en el art. 33.2, y lista en el art. 34.1:

> *«El pago de las deudas podrá realizarse en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que, en su caso, presten el servicio de caja, en las entidades colaboradoras y demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago, directamente o por vía telemática, cuando así esté previsto en la normativa vigente» (art. 33.2)*
>
> *«El pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal.*

Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos se establecen en este reglamento y siguiendo los procedimientos que se dispongan en cada caso:

a) Cheque.

b) Tarjeta de crédito y débito.

c) Transferencia bancaria.

d) Domiciliación bancaria.

e) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Será admisible el pago por los medios a los que se refieren los párrafos b), c) y d) en aquellos casos en los que así se establezca expresamente en una norma tributaria» (art. 34.1).

Particularmente interesante es el art. 41 RGR referente a los justificantes de pago:

«Artículo 41. Justificantes y certificaciones del pago

1. Quien realice el pago de una deuda conforme a lo dispuesto en este reglamento tendrá derecho a que se le entregue un justificante del pago.

2. Los justificantes del pago en efectivo serán, según los casos:

a) Los recibos.

b) Las cartas de pago suscritas o validadas por órganos competentes o por entidades autorizadas para recibir el pago.

c) Las certificaciones acreditativas del ingreso efectuado.

d) Cualquier otro documento al que se otorgue expresamente el carácter de justificante de pago por el Ministerio de Economía y Hacienda y, en particular, los determinados por la normativa reguladora de los ingresos por vía telemática.

3. Los justificantes de pago en efectivo deberán indicar, al menos, las siguientes circunstancias:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del deudor.

b) Concepto, importe de la deuda y periodo a que se refiere.

c) Fecha de pago.

d) Órgano, persona o entidad que lo expide.

4. Cuando los justificantes de pago se extiendan por medios mecánicos, las circunstancias del apartado anterior podrán expresarse en clave o abreviatura suficientemente identificadoras, en su conjunto, del deudor y de la deuda satisfecha a que se refieran.

5. Cuando se empleen efectos timbrados, los justificantes de pago serán los propios efectos debidamente inutilizados.

6. Cuando se efectúe el pago en especie, se considerará justificante de pago la certificación emitida por el órgano competente en la que conste haberse realizado la entrega o puesta a disposición de los bienes.

7. El deudor podrá solicitar de la Administración certificación acreditativa del pago efectuado quedando ésta obligada a expedirla».

Se explaya bastante el reglamento recaudatorio en operativas que hoy ya han desaparecido fruto del avance tecnológico cual es la inserción de etiquetas iden-

tificativas en los modelos de Hacienda cuando éstos eran presentados ante las entidades colaboradoras, mecánica detalladamente expuesta en el art. 19 RGR, así como la entrega de presentación de sobres cerrados. Abunda en el pago en efectivo (art. 34.2 y ss.), en el realizado mediante cheque (art. 35), o mediante tarjetas de crédito o débito (art. 36), el pago mediante transferencia bancaria y domiciliación bancaria (art. 37 y 38). Incluso, se explaya en el pago mediante efectos timbrados (art. 39). Sin embargo, no vamos a encontrar en el RGR ni una línea dedicada al pago de la deuda tributaria mediante utilización de un NRC. El RGR no emprende, en esta faceta, el desarrollo normativo del pago por vía telemática, al que limita la leve alusión que cierra el art. 33.2, transcrito.

Está claro, por tanto, que la regulación del NRC se encuentra extramuros de la LGT y del RGR, rebajándose al nivel de orden ministerial. Pero ¿qué es el NRC?

4. EL NRC, NÚMERO DE REFERENCIA COMPLETO

El NRC o Número de Referencia Completo data del año 2000. Fue introducido en nuestro ordenamiento mediante la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de diciembre de 2000 por la que se otorgaba el carácter de justificante de pago a determinados documentos emitidos por las entidades de depósito. Conforme a la Exposición de Motivos de esta Orden, la Administración asume …

> *«…la necesidad de arbitrar los mecanismos necesarios para que los pagos que se realicen por los contribuyentes puedan materializarse a través de los diferentes medios que la tecnología pone a disposición de las entidades financieras: Internet, banca telefónica, banca interactiva, cajero automático, etc., sin que con ello se menoscabe la integridad del crédito tributario. La utilización de estas nuevas vías puede permitir que los contribuyentes no tengan que desplazarse a las entidades que prestan el servicio de caja o a las entidades colaboradoras para efectuar el pago de sus obligaciones tributarias o que lo hagan fuera del horario normal de atención al público. Para ello es necesario regular un nuevo justificante de pago, distinto a los hasta ahora existentes, que en todo caso exigían la presencia física del contribuyente y la justificación del ingreso mediante validación de la carta de pago. Del mismo modo se hace preciso regular el momento en que queda el contribuyente liberado de su obligación si opta por alguna de estas nuevas posibilidades de pago que con esta norma se pretende facilitar.»*

La orden ministerial encuentra su razón de ser en la necesidad reglamentariamente establecida de desarrollar determinados aspectos del RGR que regía antes del actual, el Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 684/1990, de 20 de diciembre. Concretamente, se señalan como preceptos objeto de desarrollo sus artículos 24.1.c) y 30.2.e).

El primero de ellos, muy similar al actual art. 34.1 aunque algo más escueto, rezaba como sigue:

> *«1. El pago de las deudas tributarias que deba realizarse en efectivo en las Cajas de los órganos de recaudación, se hará por alguno de los siguientes medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos se establecen en los Artículo siguientes:*
>
> *a) Dinero de curso legal.*
>
> *b) Cheque.*
>
> *c) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda».*

El segundo supone permitir al Ministerio de Economía y Hacienda que habilite el carácter de justificante de pago en un documento distinto de los listados con las letras a) a d) del apartado 2 del art. 24, el cual, no se diferencia en demasía del vigente art. 30 del RGR de 2005 que se dedica también a normar los justificantes de pago:

> *«1. El que pague una deuda conforme a lo dispuesto en este Reglamento, tendrá derecho a que se le entregue un justificante del pago realizado.*
>
> *2. Los justificantes del pago en efectivo serán, según los casos:*
>
> *a) Los recibos.*
>
> *b)Las cartas de pago suscritas o validadas por órganos competentes o por Entidades autorizadas para recibir el pago.*
>
> *c) Las patentes.*
>
> *d) Las certificaciones acreditativas del ingreso efectuado.*
>
> *e) Cualquier otro documento al que se otorgue expresamente el carácter de justificante de pago por el Ministerio de Economía y Hacienda.*
>
> *3. Cuando se empleen efectos timbrados, los propios efectos, debidamente inutilizados, constituyen el justificante de pago.»*

La única diferencia radica, en la materia que tratamos, en que el art. 41.2 actual, hace una referencia, «*en particular,* (a) *los determinados por la normativa reguladora de los ingresos por vía telemática*.». Discutible singularización, como si habilitara a regular los ingresos tributarios por vía telemática en norma distinta, y presumiblemente de menor rango, que el resto de cuestiones de naturaleza recaudatoria que encuentran su natural acomodo, ni más ni menos, que en el RGR.

4.1 Concepto y función del NRC

La Orden de 28 de diciembre de 2000 se emplea a fondo en regular el NRC como nuevo justificante de pago en supuestos de pago a distancia facilitado por el recurso a nuevas tecnologías. Dicha Orden fue derogada y sustituida por la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento General de Recaudación y esta última fue, a su vez, modificada por la Orden HFP/915/2021, de 1 de septiembre. Esta Orden nos dice:

> *El NRC es un código de veintidós posiciones alfanuméricas, generado informáticamente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante un*

sistema que permite asociar el pago a la autoliquidación, la tasa o el documento de ingreso expedido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria o por los órganos competentes de la Administración General del Estado de ellas derivado.

Las trece primeras posiciones de los NRC generados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria constituirán el número de justificante del ingreso al que se asocian.

La correcta configuración de los NRC generados podrá ser objeto de comprobación, a través de servicios on line habilitados por la Agencia Tributaria a tales efectos.

Acerca de su función, a partir de las Exposiciones de Motivos de las normas que lo han ido regulando, podría describirse del siguiente modo. El NRC viene a ser un código – inicialmente generado por las entidades bancarias y desde 2021 por la Agencia Tributaria – que incorpora de forma cifrada la información básica del pago de modo que permite garantizar su propia autenticidad como la del recibo en el que consta.

Más allá de su primigenia misión de servir para el pago, así como de justificante de dicho pago, la última de las regulaciones citadas introduce un concepto nuevo, el de «*consolidación del NRC por parte de las entidades colaboradoras ante la Agencia Tributaria*». Tras ese término se esconde otra importante función cual es la confirmación que hacen aquellas a esta última acerca de la realidad del efectivo abono de los ingresos tributarios en las respectivas cuentas de las que la Agencia es titular. Se cierra, entonces, el círculo. Podríamos resumirlo así: la entidad colaboradora solicita el NRC para el obligado tributario y, una vez efectuado el pago a cuya consecución sirve este código, la entidad colaboradora informa a la Agencia. De tal manera, ésta obtiene una «*información prácticamente inmediata de los pagos realizados a través de tales entidades, lo que supondrá un importante avance operativo en materia de control y seguimiento de los ingresos por la Administración Tributaria estatal*».

El art. 4.3 de la Orden EHA/2027/2007, tras su modificación en 2021, lo expone con todo lujo de detalles:

«3. Generación del NRC por la Agencia Tributaria y comunicación del mismo a la entidad colaboradora.

En aquellos casos en los que los obligados efectúen el pago presencialmente en las sucursales de las entidades colaboradoras o a través de sus propios servicios de banca electrónica o cajeros automáticos, la entidad colaboradora solicitará telemáticamente a la Agencia Tributaria la generación de un NRC. Para ello, enviará los datos que se recogen en el anexo VII, en función del tipo de pago de que se trate, que quedarán asociados al NRC que se genere.

A partir de la petición correctamente realizada por la entidad colaboradora, la Agencia Tributaria generará el NRC, lo registrará en sus sistemas de información y se lo hará llegar telemáticamente a la entidad.

> *Tras recibir el NRC de la Agencia Tributaria, la entidad colaboradora procederá al cobro al obligado tributario y al abono de su importe en la cuenta restringida que corresponda.*
>
> *Solo después del abono en la cuenta restringida, la entidad colaboradora entregará al obligado el justificante de pago realizado, que, en todo caso, deberá incluir el NRC generado por la Agencia Tributaria para ese ingreso.*

Según lo entiende el TEAC en Resolución de 23 de Marzo de 2018 - Rec. 6297/2017, «*el justificante (…) con su mera exhibición de lo que se ve éste atribuido es de una presunción iuris tantum de certeza de los datos en él contenidos (datos sobre los que sustenta sus efectos liberatorios); y es así que traslada la carga de la prueba a la Administración que es quien entonces debe acreditar fehacientemente y conforme a los modos de prueba generalmente admitidos en derecho, su inexactitud*»

En el apartado 2 del mismo art. 4 se añade:

> *«2. Consecuencias de la inclusión del NRC en los justificantes de pago. La inclusión del NRC en un justificante de pago entregado al obligado tributario por la entidad colaboradora tendrá las siguientes consecuencias:*
>
> *a) Se entenderá que el justificante de pago en el que figura responde a un ingreso realizado en la entidad de crédito que lo incluye.*
>
> *b) Quedará acreditado que dicho justificante de pago corresponde a la autoliquidación, a la tasa o al documento de ingreso expedido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria u órgano competente de la Administración General del Estado que se indica en el recibo y no a otro.*
>
> *c) A partir del momento de la emisión del justificante de pago, y siempre que el NRC no sea anulado conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la presente orden, la entidad colaboradora que lo emita queda obligada frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el importe que consta en el recibo, quedando el deudor liberado de su obligación de pago frente a la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo establecido en el último inciso del artículo 34.4 del Reglamento General de Recaudación»*

El art. 34.4 RGR objeto de mención dice lo siguiente:

> *«4. Cuando el pago se realice a través de entidades de crédito u otras personas autorizadas, la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a este desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe que figure en él, quedando obligada la entidad de crédito o persona autorizada frente a la Hacienda pública desde ese momento y por dicho importe, salvo que pudiera probarse fehacientemente la inexactitud de la fecha o del importe que conste en la validación del justificante.»*

Corrobora este precepto lo ya visto: que la expedición del NRC, en tanto manifestación de recibo del pago efectuado, libera al deudor salvo que, con toda

lógica, se aprecie alguna de las anomalías a las que se refiere. Concuerda a la perfección con la consideración de recibo, en el art. 3 de la misma Orden, de justificante de ingreso, en tanto que documento entregado por la entidad colaboradora al obligado al pago de las deudas, de

«Los recibos expedidos, por las Entidades colaboradoras o a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, como consecuencia de cargos en cuenta (en aquellos casos en los que no sea posible la validación del documento de ingreso, por no encontrarse presente en la Entidad el obligado tributario que hubiera optado por alguna forma de pago a distancia, habiendo sido presentada la autoliquidación en soporte distinto al papel) o en aquellos otros casos en los que, pese a efectuar el ingreso presencialmente, el obligado no aporte a la Entidad colaboradora ninguno de los documentos de ingreso físicos a los que se refiere el apartado 1 de este mismo artículo, y solicite la emisión por dicha Entidad de uno de estos recibos. En estos últimos casos, la Entidad colaboradora podrá solicitar a los obligados u ordenantes del pago la entrega de documentos o formularios suscritos por ellos en los que consten las órdenes de pago, así como los términos expresos de las mismas.

Estos recibos, que deberán ser proporcionados al obligado por la Entidad colaboradora una vez realizado el ingreso o el cargo en cuenta, deberán contener, como mínimo, los siguientes datos:

Fecha y hora de la operación.

Importe.

Código de modelo.

Número de justificante (no será necesario en el caso de autoliquidaciones).

Códigos de la Entidad y sucursal.

Denominación social de la Entidad colaboradora.

IBAN de la cuenta en la que se ha producido el cargo o número de la tarjeta de crédito o de débito utilizada para realizar el pago (no será necesario cuando el pago se hubiese efectuado en efectivo)

Datos del obligado:

N.I.F.

Anagrama o las cuatro primeras letras del primer apellido (sólo en caso de autoliquidaciones de personas físicas).

Apellidos y nombre o razón social.

Datos de la deuda satisfecha (solo en caso de autoliquidaciones):

Concepto.

Ejercicio y período.

Tipo de autoliquidación (Ingreso o Devolución).

Las siguientes leyendas:

«Este adeudo surte los efectos liberatorios para con el Tesoro Público previstos en el Reglamento General de Recaudación» (en todos los casos).

«El ingreso de la deuda no exime de la obligación de presentar la autoliquidación» (sólo deberá incluirse en el caso de autoliquidaciones).

Número de Referencia Completo (NRC) asignado al ingreso.

Sin perjuicio de lo establecido en el último inciso del artículo 34.4 del Reglamento General de Recaudación, en estos casos el efecto liberatorio para el obligado se producirá en función del importe, la fecha y la natu-

> *raleza de la operación consignados por la Entidad colaboradora en el recibo. En caso de que el obligado hubiera realizado el pago mediante cargo en cuenta, carecerá de efectos frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la fecha en que la Entidad colaboradora valore contablemente la operación en la cuenta en la que adeude el importe del ingreso.»*

Obsérvese como la norma otorga efectos liberatorios al adeudo y el NRC actúa como el recibo que acredita tal circunstancia si bien, no hay que minusvalorar su misión en tender un vínculo tangible entre el ingreso de dinero y la obligación tributaria a cuya extinción se dirige y que se identifica en un documento de declaración- liquidación o autoliquidación.

4.2 Primero se paga, luego se presenta la autoliquidación

Veamos ahora la Orden HAP/2194/2012, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informáticas de naturaleza tributaria[3]. Esta Orden se enmarca en la acción de promocionar al máximo la presentación telemática de declaraciones y autoliquidaciones tributarias en detrimento de las presentadas en papel y se plantea como el desarrollo infrarreglamentario[4] del art. 30.2 del RGR de 2005 y del art. 117 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección tributaria (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio). En su redacción hoy vigente, su art. 7 versa sobre el «Procedimiento general para la presentación electrónica por internet de las autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando el pago no se realice mediante domiciliación bancaria». Los pasos que marca para llevar a término el pago de autoliquidaciones mediante presentación electrónica son estos:

(A) En primer lugar *«el obligado tributario o, en su caso, el presentador, deberá ponerse en contacto con la Entidad colaboradora, ya sea por vía electrónica (directa o a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria) o acudiendo a sus sucursales para realizar el pago de la cuota resultante y facilitar a dicha Entidad los datos siguientes:*

- *1.º Número de Identificación Fiscal (NIF) del obligado tributario (9 caracteres).*
- *2.º Período al que corresponde la presentación (2 caracteres):*
  - *1T, 2T, 3T y 4T: Presentaciones trimestrales.*

3. Oliver Cuello (2004).

4. En el sentido de que son normas de rango inferior a Real Decreto, tales como órdenes del Ministro o resoluciones de órganos administrativos inferiores.

- *01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12: Presentaciones mensuales.*
- *0A (cero A): Presentaciones anuales o no periódicas.*
- *1P, 2P y 3P: Presentaciones de períodos diferentes a los anteriores.*

— *3.º Ejercicio al que corresponde la presentación (4 caracteres).*
— *4.º Código del modelo de la declaración/autoliquidación (3 caracteres).*
— *5.º Tipo de autoliquidación («I»: Ingreso).*
— *6.º Importe a ingresar, expresado en euros con dos decimales (deberá ser mayor que cero).*
— *Opciones (en caso de autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas):*
  - *Opción 1: No fracciona el pago.*
  - *Opción 2: Sí fracciona el pago y no domicilia el segundo plazo.*
  - *Opción 3: Sí fracciona el pago y sí domicilia el segundo plazo, en las condiciones establecidas en el artículo de la Orden aprobatoria del modelo.*

(B) En segundo lugar, se efectúa el pago conforme a los términos recién señalados. La norma obvia este paso, por más que resulte completamente inexcusable para poder pasar a la siguiente fase, a la que se refiere de este modo:

> *«Una vez realizado el ingreso, la Entidad colaboradora proporcionará al obligado tributario o al presentador el recibo-justificante de pago a que se refiere el apartado 3 del artículo 3 de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Tributaria.*
>
> *En dicho recibo-justificante de pago, en todo caso, deberá figurar el Número de Referencia Completo (NRC) asignado por la entidad colaboradora al ingreso realizado».*

(C) En tercer lugar, y tras efectuarse el pago se procede a presentar la autoliquidación operando del modo siguiente:

> *«Una vez efectuada la operación anterior, el obligado tributario o, en su caso, el presentador conectará con la Sede electrónica de la Agencia Tributaria y accederá al trámite de presentación correspondiente a la autoliquidación que desea transmitir.*
>
> *Realizada dicha selección, cumplimentará el correspondiente formulario e introducirá el Número de Referencia Competo (NRC) proporcionado por la Entidad colaboradora».*
>
> *«A continuación, procederá a transmitir la autoliquidación utilizando cualquiera de los sistemas establecidos en el artículo 2.a) de la presente Orden* (presentación por internet mediante utilización de firma electrónica, sistema cl@ve).
>
> *(...)*

> *No obstante, en los supuestos de presentación de las autoliquidaciones mediante el sistema previsto en la letra c) del artículo 2 de esta Orden* —el caso del Modelo 100 y Modelo 714, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, respectivamente—*, el obligado tributario deberá obtener el Número de Referencia Completo (NRC) de la entidad colaboradora de forma directa, por vía electrónica o bien acudiendo a sus oficinas, y proceder a transmitir la autoliquidación mediante la consignación del Número de Identificación Fiscal (NIF) del obligado tributario u obligados tributarios, el Número de Referencia Compeo (NRC) y el número o números de referencia del borrador o de los datos fiscales previamente suministrados por la Agencia Tributaria»*

Por último, hay que tener en cuenta lo dispuesto en las letras d) e) y f) de este artículo séptimo:

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

En su página web la AEAT recoge este *iter* al exponer cómo se hace el pago de autoliquidaciones sin recurrir a la domiciliación bancaria. Concretamente, en la «pasarela de pagos» del **portal web de la AEAT** se inician las gestiones oportunas para la obtención del NRC por parte de la Agencia. Sin embargo, una vez efectuado el pago mediante su utilización debe completarse lo que es la transacción económica con la presentación del modelo tributario correspondiente incluyendo el NRC utilizado, aunque casi se podría decir mejor que ya ha sido «inutilizado».

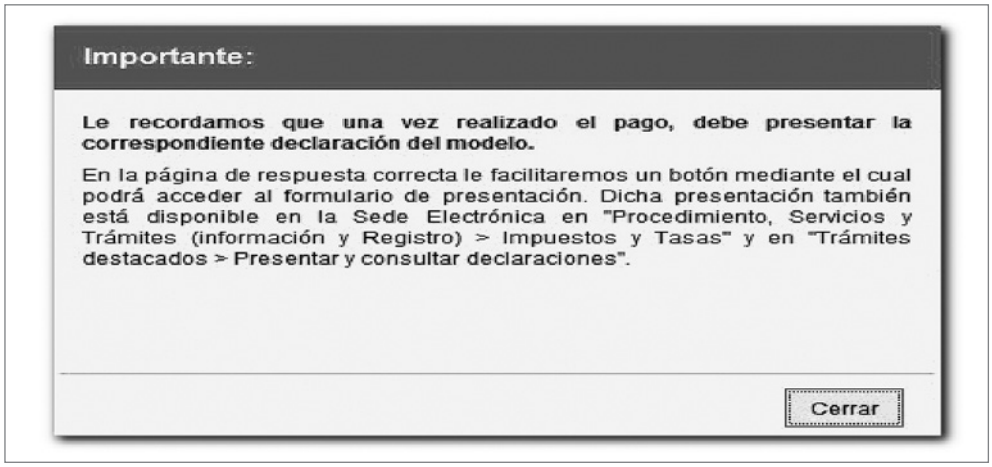
Esto ocurre en las autoliquidaciones. En casos del pago de liquidaciones administrativas, el NRC no se tiene que presentar. Basta con guardarlo por si fuera preciso justificar que la operación se ha completado.

Por consiguiente, y con toda lógica, antes de pagar es preciso haber confeccionado la declaración, lo que en el ámbito de las autoliquidaciones implica la previa labor de calificación (art. 13 LGT) y de cálculo que desemboca en una cifra de ingreso. Es lo que se deduce del art. 7 de la Orden HAP/2194/2013 recién expuesto.

En versiones anteriores de la página web de la AEAT constaban textos más explícitos. Así, una vez se habían enviado los datos identificativos de la autoliquidación se ordenaba el ingreso:

«Compruebe que los datos introducidos son correctos ya que una vez realizado el ingreso no podrá anularlo por internet. Al pulsar "Enviar" aparecerá un aviso indicando que, una vez que haya obtenido el NRC tendrá continuar con la presentación de la correspondiente declaración».

Y se insistía de nuevo:



Una vez efectuado el pago se completa la operación con la presentación también telemática de la declaración a través del modelo que corresponda, obligación inexcusable pero demorada en el tiempo a la previa realización del ingreso de la deuda.

Así resulta de lo establecido en la página web:

Se abre un período temporal entre el pago de la deuda, acreditado por la obtención del NRC, y la presentación telemática también de la correspondiente autoliquidación. Ese hiato temporal es inevitable y no puede sustraerse al mismo el obligado tributario, aunque lo desee. Por tanto, cuando éste paga, y el NRC que se le envía es la prueba acreditativa de este hecho, queda liberado. Más tarde complementará la operativa con la presentación telemática de la autoliquidación, cuyo conocimiento por parte de la AEAT añadirá información y esclarecerá —aunque nunca totalmente, dada la naturaleza parca de estos documentos— datos y circunstancias explicativos de la cifra ingresada.

Las anulaciones de NRCs vienen expresamente reguladas en el art. 21 de la Orden EHA/2027/2007, responden a la detección de errores en los recibos emitidos y sólo pueden llevarse a cabo por las entidades colaboradas con los requisitos que allí se establecen. Nunca lo hace el obligado al pago.

La STSJ Castilla y León nº 94/2019, de 31 de enero, aborda un supuesto de emisión del NRC con efecto liberatorio del pago para el deudor tributario, amparando su actuar de buena fe y con arreglo a la confianza legítima, en un caso en el que se distancia en el tiempo la obtención del NRC de la posterior presentación de la correspondiente autoliquidación:

«En opinión de la Sala, los progresos tecnológicos no pueden obviar —ni difuminar— los principios generales que en su actuación y relaciones deben respetar las Administraciones Públicas ex artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público —supletoria ex artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria—, incluida, por tanto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, principios como el de «Servicio efectivo a los ciudadanos», y el de "Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional", y menos aún si ello implica un perjuicio económico para el contribuyente no negligente, como es el caso.

En el presente caso está acreditado —y no se cuestiona— que la sociedad recurrente solicitó temporáneamente de su banco en periodo de pago en voluntaria —7 de marzo— la emisión del correspondiente NRC para el abono mediante cargo en cuenta del importe de la autoliquidación de IVA correspondiente al mes de febrero de 2017; también está acreditado —y esto es decisivo— que en la misma fecha 17 de marzo en que se volvió a pedir la entidad bancaria efectuó dicho cargo en cuenta y emitió un NRC con tan sólo doce dígitos.

Así las cosas, y dado que el NRC emitido por la entidad bancaria colaboradora fue incompleto, la entrega a la recurrente del justificante de ingreso, o como en este caso, del cargo en su cuenta del importe de la autoliquidación, liberó a la deudora y erigió a la entidad bancaria en obligada al pago frente a la Hacienda Pública, sin que la circunstancia de que aquélla no pudiera presentar el modelo 303 de su autoliquidación —haciendo constar el importe de IVA soportado a la importación— hasta el día 21 de marzo en que dispuso del NRC completo, permita desencadenar, de modo fatal, automático e indiscriminado, la apertura del procedimiento de apremio. En efecto, es cierto que los recargos del periodo ejecutivo, como obligación accesoria, no ostentan naturaleza sancionadora. Ahora bien, tales recargos, por definición, no responden sino a una falta de pago en periodo voluntario, de lo que inequívocamente se desprende que debe concurrir una negligencia, por mínima que sea, para considerar que nos encontramos ante una falta de pago —o un pago tardío— imputable al deudor. Precisamente, la intervención de entidades colaboradoras de la AEAT ajenas al contribuyente no excluye radicalmente la eventual existencia de disfunciones en el pago telemático que, en función de las concretísimas circunstancias, permitan apreciar, como en este caso, no sólo la total ausencia de un propósito dirigido a no pagar —o hacerlo tardíamente—, sino la acreditación misma de una decidida voluntad de efectuar el pago dentro del periodo voluntario. En definitiva, tanto desde la perspectiva liberatoria del cargo en cuenta con un NRC incompleto emitido por la entidad bancaria, como desde la perspectiva de los principios generales de Administración servicial y sujeta en su actuar a la buena fe y confianza legítima de los ciudadanos, procede la íntegra estimación de la demanda».

4.3. La expansión del NRC

Toda esta operativa se reproduce, con escasas variaciones, en las instrucciones que la Administración Tributaria imparte para ordenar el pago de las deudas tributarias en distintos supuestos. A título orientativo, citaremos

— 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[5]
— Orden de 28 de abril de 2000 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio.
— Orden de 28 de junio de 2000, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, en pesetas y en euros, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1999 y de los modelos para efectuar los pagos fraccionados, en pesetas y en euros, a cuenta de los citados impuestos durante 2000.
— Resolución de 11 de septiembre de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 3 de junio de 2009, 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.
— Resolución de 15 de julio de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 28 de febrero de 2006, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la administración tributaria.
— Resolución de 28 de febrero de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito

5. Y podríamos añadir la Orden HAC/253/2020, de 3 de marzo, con el mismo cometido, pero para la campaña de renta y patrimonio de 2019.

y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la administración tributaria

— Orden de 20 de enero de 1999, 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.
— Orden HAP/1349/2016, de 28 de julio, por la que se aprueba el modelo 589 «Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados. Autoliquidación y pago fraccionado» y se establece la forma y procedimiento para su presentación y por la que se modifica otra normativa tributaria
— Orden EHA/3916/2007, de 26 de diciembre, por la que se establece el procedimiento y las condiciones para la anulación por las Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los recibos-NRC por ellas emitidos, correspondientes a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias devengados con ocasión de la importación de bienes (modelo 032).
— Resolución de 11 de febrero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 28 de febrero de 2006, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la Administración Tributaria.
— Resolución de 21 de febrero de 2005, de la Subsecretaría, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa de derechos de examen prevista en el artículo 18 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social respecto de pruebas selectivas de los cuerpos adscritos al Ministerio de Administraciones Públicas.
— Resolución de 14 de diciembre de 2009, de la Dirección de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, por la que se establece el procedimiento y las condiciones para el pago de las tasas, aplicables por la inserción de anuncios en los diarios «Boletín Oficial del Estado» y «Boletín Oficial del Registro Mercantil», mediante soporte papel o por vía telemática, a través de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.
— Resolución de 4 de junio de 2018, conjunta de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se modifica la de 13 de octubre de 2016, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la participación por vía telemática en procedimientos de enajenación de bienes a través del Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.

— Resolución de 31 de enero de 2007, de la Subsecretaría, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa con código 055 «Tasas Fitosanitarias» prevista en el artículo 69.3 de la Ley 43/2002, de 20 de noviembre, de Sanidad Vegetal.
— Resolución de 17 de diciembre de 2007, de la Subsecretaría, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de las tasas con código 054 «Tasa por servicios prestados por órganos del anterior Ministerio de Industria y Energía.
— Resolución de 11 de marzo de 2020, de la Dirección General de la AEAT, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras, con ocasión del pago de deudas con tarjeta de crédito y de débito, mediante el sistema de firma no avanzada con clave de acceso en un registro previo (sistema CI@VE PIN).

5. NECESIDAD DE COORDINAR LA NORMATIVA RECAUDATORIA MENOR CON LA LGT Y EL RGR.

Por último, nos asalta la duda acerca de si esta normativa, por lo general de rango infrarreglamentario, resulta compatible con la dispuesta a nivel de LGT acerca del pago extemporáneo voluntario.

Por un lado, tenemos los artículos 27 y 179.3 de la LGT:

> *«1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.*
>
> *A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.*
>
> *2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.*
>
> *Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.*
>
> *Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el perío-*

do transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.

b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.

c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.

d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada

de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Y, en cuanto al art. 179.3 LGT, se señala que

«Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes».

Asimismo, debe tenerse en cuenta el art. 87.5 RGAT donde se dispone lo siguiente:

«5. Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso».

Si bien estos preceptos ligan la regularización y sus efectos a la presentación de la declaración o de la autoliquidación, ignorando por completo la utilidad del

NRC en el caso de pago telemático, no es aceptable presuponer que, pese a su literalidad, estos preceptos signifiquen que en los supuestos en los que resultan de aplicación (regularización voluntaria por parte del contribuyente mediante pago extemporáneo) la lógica del funcionamiento del NRC debe ceder. Y no ha de ser así no tanto por el rango de las normas que lo regulan como por la lógica del sistema y la vigencia del principio de especialidad: si postergamos tales normas y hacemos prevalecer la LGT (arts. 27 y 179) y el RGAT (art. 87) caeremos en un vacío normativo muy profundo, tanto como las dos décadas que lleva funcionando el NRC sin que ni la LGT ni el RGR se dignen a considerar su mera existencia.

No puede, pues, prescindirse de las normas recaudatorias de detalle que hemos analizado. Son esas normas que hemos examinado las que regulan las condiciones de pago que rigen en caso de NRC. No entran en contradicción con las otras normas, pero sí se impone una interpretación de estas últimas que no ignore esa realidad de naturaleza recaudatoria en la que se impone un detallado y concreto actuar al obligado tributario que presenta una autoliquidación haciendo uso de un NRC. Por ello mismo, aun cuando esos preceptos se refieren a la presentación de la declaración o de la autoliquidación de que se trate como el medio de regularizar con arreglo a Derecho, es obvio que se está pensando en el pago de la deuda, pero se alude al mismo a través del instrumento previsto para ello por el propio Ordenamiento Jurídico. No es extraño que sea así y que esos preceptos digan lo que dicen y como lo dicen porque se ha podido comprobar cómo las principales normas tributarias, inexplicablemente, permanecen de espaldas a mecanismos de pago tan extendidos como el aquí analizado. Son normas de rango menor, órdenes ministeriales o simples resoluciones administrativas, las que habilitan una regulación imprescindible para poder efectuar el pago mediante presentación electrónica por internet de las autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando el pago no se realice mediante domiciliación bancaria, por retomar la fórmula empleada para referirse a esta casuística por parte de la Orden HAP/2194/2013. Pero son esas y no otras las normas que regulan la concreta materia, a diferencia de los artículos 27 o 179.3 de la LGT que se mantienen un nivel tan genérico que requieren ser completados por estas normas de aparente naturaleza auxiliar.

6. CONCLUSIÓN.

Las nuevas tecnologías se han convertido en un instrumento completamente indispensable para la aplicación del sistema tributario en sus múltiples facetas, siendo una de las más destacadas la gestión recaudatoria.

La LGT abre la puerta a la incorporación tan amplia como sea precisa de las tecnologías TIC, pero no concreta. Tampoco lo hacen, en buena medida, sus reglamentos de desarrollo. Acaso se percibe por las normas de este rango que una actitud distinta supondría dar entrada expresa a instrumentos técnicos que, por su misma naturaleza, devendrían obsoletos en poco tiempo por ser sustitui-

dos por otros más avanzados y condenarían a un desfase innecesario a la base normativa principal del sistema.

Todo depende del mecanismo concreto del que se trate y, también, de la función que desempeñe en el ámbito relacional y procedimental tributario. El NRC lleva funcionando desde el año 2000 y la extensión que tiene en los diversos ámbitos en los que se descompone la gestión recaudatoria indican que parece estar lejos de ser sustituido a corto plazo. En cuanto a su función, esta es doblemente significativa: por una parte, actúa como justificante de pago en tanto que despliega un poder liberatorio de la deuda respecto del deudor tributario; por otro lado, tiene, a su vez, un alto potencial informativo acerca de las relaciones triangulares que subyacen a aquel pago y atañen al deudor tributario, la Administración Tributaria y la entidad colaboradora. Es en el ámbito de la prueba, allí donde resulte preciso hollarlo, donde más relevancia podrá concederse al NRC.

En definitiva, si bien funciona más bien a título de ejemplo, el NRC es testimonio de la distancia que guardan las normas principales del Derecho Tributario con la realidad cotidiana en su vertiente más tecnológica.

7. BIBLIOGRAFÍA

DELGADO GARCÍA, A.M y OLIVER CUELLO, R. (2006): «Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria*», Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC*, nº 2/2006. Págs. 1-9.

OLIVER CUELLO, R. (2004): «La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática», *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC*, nº 18/2004.

PÉREZ DÍAZ, R. (2017): «El uso de las TIC en la aplicación de los tributos: especial referencia a la información y asistencia a los obligados tributarios», *Cadernos de Dereito Actual* Nº 5, Vol. Extraordinario. Págs. 219-228.

SERRANO ANTÓN, F. (2010): «La Administración Electrónica en el ámbito tributario», en Serrano Antón, F (dir.): *Administración electrónica tributaria en las Haciendas Locales*, Thomson Reuters-Civitas, págs. 155-171.

ROVIRA FERRER, I (2011): «La información y la asistencia en la Administración tributaria electrónica: Ventajas e inconvenientes de las TIC». *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC*, nº 12/2011. Págs. 55-64.