
Manifestaciones de la Administración Electrónica Tributaria

PID_00269347

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 6 horas



**Ana María Delgado García**

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

**Rafael Oliver Cuello**

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

El encargo y la creación de este recurso de aprendizaje UOC han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado (2020)

Cuarta edición: febrero 2020

Autoría: Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello

Licencia CC BY-SA de esta edición, FUOC, 2020

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Realización editorial: FUOC



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-Compartir igual (BY-SA) v.3.0 España de Creative Commons. Se puede modificar la obra, reproducirla, distribuirla o comunicarla públicamente siempre que se cite el autor y la fuente (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), y siempre que la obra derivada quede sujeta a la misma licencia que el material original. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/es/legalcode.ca>

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. Actuaciones de información tributaria por Internet	9
1.1. Publicaciones de normativa y doctrina administrativa	10
1.2. Campañas divulgativas	12
1.3. Consultas tributarias y solicitudes de información tributaria	14
1.4. El programa Informa	16
1.5. Información relativa a valoración de inmuebles	17
1.6. Otras informaciones facilitadas a través de Internet	18
2. Actuaciones de asistencia tributaria por Internet	22
2.1. Cumplimentación de declaraciones por la Administración	23
2.2. Confección del borrador de declaración tributaria	24
2.3. Programas informáticos de ayuda para la cumplimentación de declaraciones tributarias	25
3. Las declaraciones tributarias telemáticas	29
3.1. Cumplimentación y presentación de declaraciones tributarias por medios telemáticos	29
3.2. El procedimiento de presentación y pago telemático	32
4. Las notificaciones tributarias electrónicas	36
4.1. Marco normativo de las notificaciones electrónicas	36
4.2. Requisitos generales para la práctica de notificaciones electrónicas	37
4.3. Medios de notificación electrónica	40
4.4. La práctica de la notificación electrónica	41
4.5. Las notificaciones electrónicas obligatorias	44
5. La facturación electrónica	49
5.1. La regulación de la facturación electrónica en la Unión Europea	50
5.2. La factura electrónica en el ordenamiento jurídico español	53
6. El Suministro Inmediato de Información	59
6.1. Normativa aplicable y objetivos del sistema	59
6.2. Delimitación del ámbito subjetivo	60
6.3. La información a suministrar y el régimen sancionador	61

7. La presentación telemática de recursos.....	65
7.1. La vía telemática en la presentación del recurso de reposición	65
7.2. La interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas	66
Actividades.....	71
Ejercicios de autoevaluación.....	71
Solucionario.....	73

Introducción

En el tercer módulo de la asignatura de *Fiscalidad en Internet*, tras analizar los aspectos generales de la Administración Electrónica Tributaria en el segundo módulo, se abordan las principales manifestaciones de dicha administración electrónica en el ámbito tributario.

Los dos primeros apartados se dedican al estudio de las principales actuaciones de información y asistencia llevadas a cabo por Internet. En relación con las primeras, se examinan las publicaciones de normativa y doctrina administrativa, las campañas divulgativas, las consultas tributarias y solicitudes de información tributaria, el programa Informa y la información relativa a valoración de inmuebles. Y respecto a las actuaciones de asistencia tributaria, se tratan la cumplimentación de declaraciones por la Administración Tributaria, la confección del borrador de declaración tributaria y los programas informáticos de ayuda para la cumplimentación de declaraciones tributarias.

En el tercer apartado se estudian las declaraciones tributarias telemáticas, que constituye una de las principales actuaciones de asistencia tributaria por Internet. Se analiza tanto la cumplimentación y presentación de declaraciones tributarias por medios telemáticos como el procedimiento de presentación y pago telemático.

El cuarto apartado aborda otra importante actuación de asistencia tributaria llevada a cabo por vía telemática: las notificaciones tributarias electrónicas. Se examina el marco normativo de las notificaciones electrónicas, los requisitos generales para la práctica de notificaciones electrónicas, los medios de notificación electrónica, la práctica de la notificación electrónica y las notificaciones electrónicas obligatorias.

La facturación electrónica, otra de las principales manifestaciones de la Administración Electrónica Tributaria, se analiza en el quinto apartado. Se examina tanto la regulación de la facturación electrónica en la Unión Europea como la factura electrónica en el ordenamiento jurídico español.

En el sexto apartado se examina el Suministro Inmediato de Información, que supone el nuevo sistema de gestión del IVA, que implica la llevanza de los libros registro por medio de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro prácticamente inmediato de los registros de facturación.

Por último, el séptimo apartado aborda la presentación telemática de recursos en el ámbito tributario. En este sentido, se trata la vía telemática en la presentación del recurso de reposición y la interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas.

Objetivos

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

- 1.** Reconocer las principales actuaciones de información de los obligados tributarios llevadas a cabo por la Administración Tributaria a través de Internet.
- 2.** Entender las actuaciones de asistencia de los obligados tributarios más importantes que la Administración Tributaria debe realizar por vía telemática.
- 3.** Comprender el régimen de las declaraciones tributarias telemáticas, tanto en relación con sus elementos esenciales como respecto del procedimiento de presentación y pago telemático.
- 4.** Dominar las normas relativas a las notificaciones tributarias electrónicas, especialmente en relación con los requisitos generales para la práctica de las mismas.
- 5.** Asimilar la regulación de la facturación electrónica en la Unión Europea y en el ordenamiento jurídico español, así como del Suministro Inmediato de Información.
- 6.** Conocer las normas sobre la presentación telemática de recursos en el ámbito tributario.

1. Actuaciones de información tributaria por Internet

Ante el elevado grado de dificultad del cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que impone a los obligados tributarios la normativa, que, a su vez, es excesivamente cambiante y de difícil interpretación, se hace imprescindible que la Administración les informe sobre sus derechos y deberes y les ayude en el ejercicio y cumplimiento de los mismos.

Esta situación puede resultar difícil para una generalidad de contribuyentes, para los que, además, puede ser excesivo el coste fiscal indirecto de un asesoramiento sobre la materia, el cual puede devenir, por otro lado, muy sencillo en la mayor parte de los casos. De ahí que la LGT, en su art. 85 (en la misma línea que el art. 62 RGGIT), establezca el **deber de la Administración de informar y asistir a los obligados tributarios** en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus derechos. Las distintas actuaciones de información y asistencia se encuentran reguladas en los arts. 86 a 91 LGT, preceptos desarrollados en los arts. 63 a 78 RGGIT.

En consecuencia, incumbe a la Administración el deber de auxiliar al obligado tributario en este punto, proceso en el que los recursos tecnológicos se revelan como una ayuda muy eficaz. No obstante, **el apoyo tecnológico y el uso de documentos electrónicos** en la asistencia al obligado tributario no deben entenderse como algo aplicable solo al contribuyente poco versado en materias fiscales, sino también al contribuyente que cuenta con más medios económicos y materiales, sometido a una pluralidad de obligaciones de diversa índole.

El apoyo tecnológico en las actuaciones de información y asistencia

En conclusión, el objeto del apoyo tecnológico en la asistencia e información al contribuyente puede resumirse en los siguientes puntos: en primer lugar, hacer llegar al contribuyente una información clara sobre el objeto y la forma de cumplimentar sus obligaciones fiscales; en segundo lugar, permitir, asimismo, llevar a cabo los trámites necesarios con las mínimas molestias; y, en tercer lugar, facilitar la presentación de las declaraciones.

Por otra parte, este apoyo tecnológico en la asistencia al obligado tributario supone, en la mayoría de los casos, importantes ventajas para la Administración Tributaria: por un lado, en cuanto al cumplimiento puntual y preciso de las obligaciones, puesto que un correcto conocimiento de la normativa fiscal contribuye a la eliminación de los errores que los contribuyentes, sin dicho conocimiento, podrían cometer; por el otro, respecto a la recepción de información fiscal de las declaraciones de forma mucho más útil y ágil; y, finalmente, en cuanto a la disminución de las actuaciones posteriores de comprobación.

A continuación, se analizarán algunas de las principales actuaciones de información a través de Internet llevadas a cabo por la AEAT, aunque los comentarios son extensibles a cualquier Administración Tributaria.

Lectura recomendada

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

1.1. Publicaciones de normativa y doctrina administrativa

De acuerdo con los términos de la LGT¹, el Ministerio de Hacienda publicará, por cualquier medio y durante el primer trimestre del año, los **textos actualizados** de las leyes y reales decretos estatales que hayan sido objeto de modificación normativa, así como la relación de las normas aprobadas. Igualmente, deberá publicar periódicamente las contestaciones a **consultas tributarias** y las **resoluciones** económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.

⁽¹⁾Art. 86 LGT.

A través de tales actuaciones se pretende facilitar el acceso no solo a la normativa tributaria caracterizada por su complejidad, constante mutabilidad, extensión y, en ocasiones, dispersión, sino también de los criterios administrativos que rigen su interpretación por la importancia práctica de los mismos.

1) Publicación de textos normativos actualizados

Para dar cumplimiento al principio de seguridad jurídica, recogido en el art. 9.3 CE, **es preciso que los contribuyentes conozcan las normas tributarias** en todo lo que afecte de forma directa a su situación tributaria particular, especialmente teniendo en cuenta el grado de complejidad del sistema tributario sometido a cambios constantes y la deficiente técnica jurídica en materia tributaria.

Para ello, no basta con la simple publicidad de las normas en el boletín oficial correspondiente al objeto de su entrada en vigor, en cumplimiento del principio de publicidad formal de las normas, sino que es necesario realizar publicaciones periódicas de la normativa tributaria en su redacción vigente. De ahí que el art. 86.1 LGT prevea la publicación de los textos actualizados de las leyes y reales decretos estatales que hayan sido objeto de modificación normativa, así como la relación de las distintas normas aprobadas. De acuerdo con lo previsto por el RGGIT², la publicación se realizará de oficio.

⁽²⁾Art. 63.1 RGGIT.

En consecuencia, la **finalidad** de las publicaciones de la normativa tributaria, tanto la relación de la aprobada como la redacción vigente de los textos normativos modificados, responde a la necesidad de facilitar su comprensión y la localización del Derecho positivo vigente por parte de los obligados tributarios, en aras a preservar el principio de seguridad jurídica y de certeza, mediante una labor de consolidación así como de recopilación de las modificaciones habidas en materia tributaria, respectivamente.

El **momento** en que el Ministerio de Hacienda ha de proceder a su publicación, de acuerdo con el art. 86.1 LGT, es el primer trimestre de cada año. El establecimiento de un plazo fortalece la seguridad jurídica del contribuyente, ya

que permite conocer cuándo se publica, como máximo, la normativa actualizada y facilita la toma de decisiones. Ahora bien, este plazo parece referirse al acuerdo y aprobación de la publicación, no a la publicación misma, que podrá producirse en un momento posterior, que es lo que sucede en la práctica. Lo deseable será, pues, que la publicación tenga lugar dentro del primer trimestre y preferiblemente al inicio del mismo.

Respecto a la **forma** de su difusión, dispone el mencionado precepto que puede ser utilizado cualquier medio: Internet, papel, en CD-ROM, etc. En la práctica, el acuerdo y la orden de publicación se adoptan por parte de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda y el acuerdo se publica en el Boletín del Ministerio de Hacienda, por lo que la difusión no es tan generalizada como sería deseable.

Por último, se prevé, asimismo, en línea con lo regulado en el art. 15 LPACAP y el art. 34.1.d LGT, que la Administración central y las autonómicas podrán regular, mediante los oportunos convenios, la publicación, además, en el resto de **lenguas oficiales** reconocidas en los estatutos de autonomía.

2) **Publicación de contestaciones a consultas tributarias y resoluciones económico-administrativas**

La LGT establece que el Ministerio de Hacienda difundirá periódicamente las contestaciones a **consultas** y las **resoluciones** económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión³.

⁽³⁾Art. 86.2 LGT.

Por consiguiente, se prevé la publicación de las contestaciones a consultas de mayor trascendencia y repercusión; publicación que nuevamente se realizará de oficio, conforme a lo dispuesto en el RGGIT⁴.

⁽⁴⁾Art. 63.1 RGGIT.

La **finalidad** de esta medida de información consiste en hacer accesible a la generalidad de los obligados tributarios el conocimiento de las contestaciones a las consultas que, dada su trascendencia y repercusión, requieren ser difundidas.

La publicación de consultas y resoluciones

Hay que tener presente que no se publican todas las consultas, sino solamente se publican las consultas de mayor trascendencia y repercusión. Si bien, de hecho, en la web del Ministerio de Hacienda, están disponibles las contestaciones a todas las consultas tributarias emitidas por la DGT y por la DGCHT a partir de 1997, tanto vinculantes como no vinculantes, que no estén ya publicadas anteriormente para evitar la reiteración; por lo tanto, en la práctica, no se efectúa una selección de las contestaciones a publicar.

Ahora bien, tanto la selección de las consultas de mayor trascendencia y repercusión como la vía para la publicación, quedan en manos exclusivamente del Ministerio de Hacienda.

Por otra parte, cabe señalar que no se publican todas las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, sino solamente las resoluciones del TEAC.

Asimismo, debe señalarse que queda un tanto indeterminado el plazo para su publicación, ya que este precepto se refiere simplemente a que “periódicamente” se realizará. Además, tampoco se señala la periodicidad con que se llevará a cabo.

Por último, no se señala expresamente si la publicación comprende el texto íntegro de la consulta o la resolución. En todo caso, está claro que en la publicación deben suprimirse datos que permitan la identificación de las personas afectadas, en conexión con lo previsto en el art. 87.2 LGT.

1.2. Campañas divulgativas

Las **campañas divulgativas** de información o meramente de concienciación se realizan de oficio y tienen un carácter generalizado, esto es, se dirigen a una colectividad de contribuyentes o a un sector de estos.

Tales campañas pueden realizarse de dos maneras. En primer lugar, a través de los distintos medios de comunicación, como pueden ser la prensa, la radio o la televisión.

Y, en segundo lugar, mediante el envío de cartas informativas personalizadas que se emiten colectivamente, folletos informativos que contienen información específica sobre los tributos que afectan a los contribuyentes, guías para la cumplimentación de declaraciones y manuales prácticos de algunos impuestos (IRPF, IS o IVA).

1) Campañas de publicidad

A través de este método, las **campañas de publicidad**, se difunde información de carácter general de forma periódica o bien puntualmente a través de distintos medios de comunicación como son la radio, la prensa y la televisión.

A través de estas campañas se difunden mensajes de contenido simplemente informativo acerca de la apertura de los plazos de declaración (por ejemplo, la campaña anual del IRPF), novedades tributarias o el calendario acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias (calendario del contribuyente).

Asimismo, también acude a este instrumento la AEAT para difundir la concienciación del pago de los tributos (utilización de los recursos obtenidos a través de los impuestos y logros obtenidos en la lucha contra el fraude) o para potenciar el uso de los servicios de información y asistencia al contribuyente (Renta Web, Suministro Inmediato de Información).

2) Folletos informativos

Los **folletos informativos** tienen por finalidad proporcionar a los contribuyentes la mayor información posible respecto de los tributos que puedan afectarles, encontrándose disponibles en formato electrónico en las sedes electrónicas de las administraciones tributarias.

En este contexto, debe señalarse que estos folletos contienen en algunos casos información general y se envían a un amplio colectivo de obligados tributarios (como sucede en el caso del calendario del contribuyente); en otros, contienen información más específica, por lo que se envían solamente a aquellos obligados tributarios a los que pueden afectar de forma directa.

Asimismo, tales folletos se encuentran a disposición de todos los obligados tributarios en la sede electrónica de la AEAT (en versión digital), así como en las oficinas abiertas al público en las administraciones y delegaciones de la AEAT (en soporte de papel).

Para dar exacto cumplimiento a la función que les es propia, los folletos informativos deberían responder a los siguientes principios: de un lado, claridad formal en su redactado, y de otro, precisión jurídica de su contenido.

3) Guías, manuales prácticos y vídeos explicativos

La AEAT edita **guías** para la cumplimentación de declaraciones (por ejemplo, la guía del IRPF, IS o IVA), en las que se explica a los obligados tributarios cómo confeccionar las correspondientes declaraciones.

Asimismo, también elabora **manuales prácticos** (IRPF o IS) y guías prácticas (IVA), más amplios que las guías anteriormente citadas, destinados a aquellos contribuyentes que necesitan un mayor grado de información para cumplimentar su declaración, con numerosos ejemplos.

Tanto las guías como los manuales prácticos se ponen a disposición de todos los obligados tributarios en formato digital a través de la sede electrónica de la Administración Tributaria.

Con la misma finalidad informativa, destacan los **vídeos explicativos** elaborados por la AEAT. De un modo sencillo y didáctico, se ofrecen tutoriales sobre diversos ámbitos tributarios: presentación y pago de declaraciones de los impuestos más importantes, diferentes trámites que se pueden llevar a cabo a través de la sede electrónica, etc. Todos los vídeos están disponibles en la web de la AEAT, así como en el canal de la Agencia Tributaria en YouTube.

1.3. Consultas tributarias y solicitudes de información tributaria

Las **consultas tributarias** es una materia que se enmarca en el deber de información y asistencia a los obligados tributarios y está regulada en los arts. 88 y 89 LGT y en los arts. 65 a 68 RGGIT.

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

Evolución legislativa

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

El objeto de las consultas tributarias

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

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

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

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

Respecto a la **forma** de las consultas, deben formularse por escrito, debidamente documentadas con los antecedentes y las dudas suscitadas y con el contenido mínimo detallado en el art. 66.1 RGGIT. Le corresponde contestarlas a la Dirección General de Tributos. El art. 66.5 RGGIT permite la presentación de **consultas por medios electrónicos**. No obstante, la presentación deberá efectuarse necesariamente por dichos medios cuando los obligados tributarios tengan la obligación de relacionarse con la Administración por medios electrónicos.

Si la solicitud no reúne los requisitos de contenido o de acreditación, en su caso, de la representación, se requerirá al obligado tributario para que en el plazo de 10 días, a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto y, en caso de no atender al requerimiento, se le tiene por desistido de la consulta, que será archivada (art. 66.7 RGGIT).

El **plazo** máximo para contestar las consultas tributarias escritas es de seis meses⁵ y durante la tramitación del procedimiento se puede requerir al obligado tributario la documentación o información que se entiendan necesarias para la contestación (art. 67.1 RGGIT).

⁽⁵⁾Art. 88.6 LGT.

Diferenciación con las consultas verbales

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

Contienen una **opinión de la Administración**; por ello, no existe recurso directo contra las mismas, sin perjuicio, de la posibilidad de impugnar los actos administrativos dictados de acuerdo con la contestación⁶. Cuando la contestación a la consulta tributaria incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración Tributaria debe motivar dicho cambio, según se desprende del art. 68.1 RGGIT.

⁽⁶⁾Art. 89.4 LGT.

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

El efecto vinculante

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

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

La vinculación se extiende al resto de los obligados tributarios, ya que los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta⁷.

⁽⁷⁾Art. 89.1 LGT.

Por otra parte, el RGGIT regula⁸ las **solicitudes de información tributaria**, actuación no contemplada en la LGT. Se trata de una actuación solicitada a instancia de parte y que puede realizarse por cualquier medio (de forma oral o por escrito).

⁽⁸⁾Art. 63.2 RGGIT.

Cuando se formulen **por escrito**, debe incluirse el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del obligado tributario, así como el derecho u obligación tributaria que afecta al obligado tributario respecto del que se solicita la información.

El RGGIT detalla⁹ el **procedimiento** de tramitación de este tipo de solicitudes formuladas por escrito. En primer lugar, prevé que en los casos en que las mismas puedan ser objeto de contestación a partir de la documentación o de los antecedentes existentes en el órgano competente se contestarán en el plazo máximo de tres meses, haciéndose referencia en la contestación a la normativa aplicable al objeto de la solicitud. Y, en segundo lugar, dispone que si la solicitud es recibida por una Administración Tributaria que no sea competente por razón de la materia, será remitida a la Administración competente, comunicándose esta circunstancia al interesado.

⁽⁹⁾Art. 64 RGGIT.

Por lo que respecta al **contenido** de la contestación a la solicitud de información (incluidas las relativas a retenciones, ingresos a cuenta o repercusiones), establece el RGGIT¹⁰ que consiste en los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria. Si la contestación no tiene lugar en el plazo de tres meses, no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud.

⁽¹⁰⁾Art. 63.3 RGGIT.

Y, por último, en cuanto a los **efectos**, debe señalarse que, por un lado, la contestación no puede ser objeto de recurso y, por otro, la adecuación de la conducta del obligado tributario al contenido de la contestación por escrito a la solicitud de información produce la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria del art. 179.2.d LGT, de conformidad con lo dispuesto en el art. 63.3 RGGIT.

1.4. El programa Informa

Mediante el programa Informa los contribuyentes pueden acceder a **información escrita, de carácter básico**, relativa a la aplicación del sistema tributario tanto a los diferentes conceptos impositivos como a los procedimientos de gestión tributaria.

Consiste en una **base de datos, de consulta y respuesta**, estructurada por impuestos, en la que se recogen algunas de las preguntas y respuestas planteadas ante la AEAT por los contribuyentes; de forma que se convierte en un instrumento eficaz para la difusión de los criterios mantenidos por la AEAT en esta materia. Por otra parte, si los contribuyentes no encuentran la respuesta a una pregunta concreta, puede trasladarse la pregunta al centro servidor para que elabore la contestación de forma inmediata, incorporándola posteriormente a la base de datos.

La **finalidad** de esta base de datos es múltiple. Por un lado, permite a la AEAT una rápida y correcta contestación a las preguntas de los ciudadanos. De otro, garantiza la uniformidad u homogeneidad de criterios entre las distintas delegaciones y administraciones tributarias, favoreciendo una comunicación constante entre los servicios centrales y territoriales de la AEAT. Asimismo, posibilita la respuesta a la información solicitada por parte de personal sin una formación tributaria adecuada. Por otra parte, favorece la difusión de los criterios administrativos. Y, finalmente, permite al contribuyente tener conocimiento de los criterios administrativos relativos a un tema concreto.

La herramienta del programa Informa

En su origen, este programa fue concebido como un servicio de apoyo a los servicios de atención al público de la AEAT. No obstante, ha resultado una inestimable herramienta de trabajo para el resto de órganos de la misma y, progresivamente, se ha ido dando acceso al mismo a diversas entidades ajenas a la AEAT (como son asociaciones de gestores y asesores fiscales, entidades financieras, universidades y otros entes públicos) y, finalmente, a los ciudadanos en general.

En este contexto, esta base de datos se puede consultar de dos maneras: directamente en las administraciones y delegaciones de la AEAT o bien se puede acceder a través de Internet. Además, se ha dado acceso directo a diversas asociaciones de gestores y asesores fiscales y entidades financieras.

Ahora bien, a pesar de la inmediatez y precisión en la respuesta, debe señalarse que se trata simplemente de información tributaria básica. Por lo tanto, cuestiones tributarias concretas y complejas es posible que no encuentren respuesta en dicha base de datos y tengan que recurrir a otras herramientas de información tributaria, como, por ejemplo, las consultas tributarias escritas.

1.5. Información relativa a valoración de inmuebles

De acuerdo con la LGT¹¹, los contribuyentes tienen derecho a ser informados de los **valores de los bienes inmuebles** que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

⁽¹¹⁾Art. 34.n LGT.

A esta actuación de información alude el art. 85.2.d LGT al referirse a “actuaciones previas de valoración” y se concreta en el art. 90 de la propia Ley, al señalar, en su apdo. 1.º, que la información se facilitará, a petición del interesado, por la Administración a quien compete la gestión de los tributos correspondientes y sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de su competencia que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

La **finalidad** de esta norma es dotar a los obligados tributarios de instrumentos que les permitan conocer de antemano el valor que la Administración asigna a determinados bienes, reforzando, por tanto, la seguridad jurídica; cuestión polémica en el ámbito tributario que genera gran conflictividad en relación con las comprobaciones de valores.

El **sujeto legitimado** para solicitar dicha valoración es el interesado, según el art. 90.1 LGT, término amplio que incluye a cualquier persona que de algún modo pueda verse afectada por el valor resultante, como, por ejemplo, los potenciales adquirentes o transmitentes. No obstante, el RGGIT restringe esta cuestión al referirse a los obligados tributarios¹².

(12) Art. 69.1 RGGIT.

Para facilitar la información solicitada, no existe previsto de forma expresa ningún **plazo** en el art. 90 LGT, si bien el art. 69.6 RGGIT fija un plazo de tres meses. En este punto, señala la LGT que la falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiere incluido en la solicitud del interesado¹³.

(13) Art. 90.3 LGT.

Efectos de la información facilitada

Como novedad, el art. 90.2 LGT incorpora la vinculación de la información proporcionada para la Administración durante un plazo de tres meses, a partir de su notificación, siempre y cuando se cumplan dos requisitos: que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración; y que se hayan facilitado a la Administración datos verdaderos y suficientes. A estos requisitos, el art. 69.1, *in fine*, RGGIT añade que la información debe haber sido suministrada por la Administración Tributaria gestora del tributo que grave la adquisición o la transmisión, y en relación con los bienes inmuebles situados en el territorio de su competencia. Dado que la información no posee efectos vinculantes para el interesado, este podrá aceptar o no el valor que ha sido informado por la Administración.

Por otra parte, en virtud de este mismo precepto, la información facilitada en estos términos por la Administración Tributaria no impedirá la ulterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias declarados, excluyéndose de la misma la realización de valoraciones; si bien el contribuyente quedará exonerado de responsabilidad por infracción tributaria cuando haya seguido los criterios manifestados por dicha Administración.

Finalmente, debe señalarse que, según el art. 90.3 LGT, no cabe recurso alguno contra la información proporcionada por la Administración. En cambio, sí que será recurrible el acto dictado posteriormente en relación con la misma.

1.6. Otras informaciones facilitadas a través de Internet

1) Información del estado de tramitación de devoluciones tributarias

Es posible consultar el estado de tramitación relativa a las devoluciones de algunos impuestos, como el IRPF, IS e IVA. Para ello pueden utilizarse dos vías: por Internet o mediante las unidades de reconocimiento de voz. Como requisito para el acceso a esta información, es preciso facilitar una serie de datos del contribuyente, como el NIF y algún dato relativo a la declaración-liquidación presentada.

2) Información catastral

A raíz de la aprobación de la Resolución de 28 de abril del 2003, de la Dirección General del Catastro, por la que se aprueban los programas y aplicaciones informáticas para la consulta de datos catastrales y la obtención de certificados catastrales telemáticos, se regulan los siguientes servicios de información: servicio de consulta libre a datos catastrales no protegidos; servicio de consulta

para los titulares catastrales de los datos de su titularidad; servicio de consulta para las administraciones e instituciones públicas, en el ámbito de sus competencias; y servicio de consulta para notarías y registros de la propiedad.

3) Información arancelaria vinculante

Las autoridades aduaneras pueden expedir, previa solicitud de la persona interesada, importador o exportador, un documento que contiene la clasificación para las mercancías y que tiene efectos ante cualquier Administración aduanera comunitaria, en los términos previstos en los arts. 33 y 34 del Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión.

Régimen jurídico de la información arancelaria vinculante

La solicitud de información vinculante se realiza por escrito y se presenta ante la autoridad aduanera. Se trata, por tanto, de una actuación de información prestada a instancia de parte.

La vinculación de tal información se produce para las autoridades aduaneras frente al titular de la solicitud en lo relativo a la clasificación arancelaria o a la determinación del origen de una mercancía, únicamente con relación a las mercancías cuyas formalidades aduaneras se cumplimenten después de la fecha en que la decisión surta efecto. Por otro lado, este mismo precepto señala que tales decisiones vincularán al titular de la decisión, respecto de las autoridades aduaneras, únicamente desde la fecha en que reciba, o se considere que ha recibido, la notificación de la decisión.

Para aplicar una información de este tipo en el marco de un régimen aduanero concreto, el titular de la decisión tendrá que probar, en el caso de las decisiones relativas a información arancelaria vinculante, que las mercancías declaradas se corresponden en todos sus aspectos con las descritas en la decisión; y en el caso de las decisiones relativas a información vinculante en materia de origen, que las mercancías en cuestión y las circunstancias determinantes de la adquisición del origen se corresponden en todos sus aspectos con las mercancías y las circunstancias descritas en la decisión.

Sin embargo, la vinculación solamente tiene una validez de tres años a partir de la fecha en la que la decisión surta efecto.

4) Otras informaciones facilitadas por la AEAT a través de Internet

Puede obtenerse información relativa al censo de operadores de IVA intracomunitarios directamente de la web de la AEAT o bien a través de la consulta en las oficinas de las delegaciones y administraciones de la AEAT. Asimismo, puede obtenerse información especializada de **aduanas** en Internet: el arancel integrado de aplicación TARIC, información a título personal y en tiempo real sobre garantías presentadas ante la Aduana y saldo disponible, conocimientos aéreos, declaraciones presentadas por el sistema EDI, liquidaciones pendientes de pago y sistema EDI-Compas.

Por otra parte, también puede obtenerse información especializada para los obligados a presentar la declaración **Intrastat**, bien en las propias oficinas de Intrastat, bien a través del servicio telefónico gratuito, o por Internet. Además, es posible obtener información estadística de comercio exterior a través de Internet o del servicio telefónico gratuito. Y, finalmente, también se puede

consultar información especializada para **grandes empresas** en las correspondientes unidades regionales o Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas o a través del servicio telefónico.

Asimismo, puede obtenerse a través de Internet información sobre los **concursos y subastas** que convoca la AEAT para contratar determinados bienes y servicios, así como sobre los procesos de selección de su personal.

También es posible consultar por Internet las **notificaciones** ya practicadas. En consecuencia, no se trata de la práctica de notificaciones por vía telemática, sino de notificaciones practicadas por medios tradicionales que se pueden consultar a través de Internet. La información que facilita la Agencia Tributaria es la relativa al concepto notificado, número de certificado, fecha de emisión, fecha de notificación y con posibilidad de visualizar la imagen del texto y el acuse de recibo, siendo preciso un certificado de usuario.

Se incluye también entre las actuaciones de información el **asistente virtual** de la AEAT, al que se puede acceder desde la sede electrónica. Consiste en un chat en el que las contestaciones de la Agencia Tributaria tienen el carácter de mera información a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitando, en su caso, la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios¹⁴.

(14) Art. 87 LGT.

Destaca también la **publicación del listado de deudores a la Hacienda pública**, de acuerdo con lo previsto en la LGT respecto a la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias¹⁵. En efecto, se establece la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren dos circunstancias:

(15) Art. 95 bis LGT.

- que el importe total de las deudas y sanciones pendiente de ingreso supere la cantidad de 1 millón de euros, y
- que dichas deudas o sanciones no hayan sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario.

Y, finalmente, también es posible acceder a otras **informaciones institucionales**, como la estructura de la AEAT, localización de las oficinas, horario de atención al público, memorias de la AEAT, etc.

En este sentido, es obligado referirse a la **reutilización de la información**, es decir, la iniciativa “datos abiertos” de la AEAT, que consiste en el uso de documentos elaborados o custodiados por las administraciones y organismos del sector público, por personas físicas o jurídicas, con fines comerciales o no comerciales.

Hay que tener en cuenta que la Agencia Tributaria dispone de un gran volumen de información no declarada reservada y que puede resultar de alto interés para ciudadanos y empresas, por su impacto y valor. Esta información, fundamentalmente estadística y referida tanto al ámbito tributario como al aduanero, ya se viene publicando en el portal de la AEAT. Lo que se hace, pues, es facilitar por Internet el catálogo de datos de la Agencia Tributaria, que agrupa conjuntos de datos generados por la misma y reutilizables de acuerdo con las condiciones generales de reutilización.

La reutilización de la información

La normativa que regula reutilización de la información es, fundamentalmente, la Directiva 2003/98/CE, de 17 de noviembre de 2003, relativa a la reutilización de la información del sector público; la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público; y el RD 1495/2011, de 24 de octubre, por el que se desarrolla Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público, para el ámbito del sector público estatal.

En cuanto a los formatos disponibles para la reutilización, se indica en la propia web de la AEAT que la reutilización está íntimamente ligada a la Administración electrónica y a la sociedad de la información, por lo que el formato idóneo para la disposición de los documentos a reutilizar será el electrónico.

Respecto a las condiciones de reutilización de la información, la misma estará sometida a diversas condiciones generales que aseguren que el contenido de la información no sea alterada ni desnaturalizada. En este sentido, son de aplicación las siguientes condiciones generales para la reutilización de los documentos:

- Está prohibido desnaturalizar el sentido de la información.
- Debe citarse la fuente de los documentos objeto de la reutilización, citando el órgano administrativo, organismo o entidad del sector público estatal de que se trate.
- Debe mencionarse la fecha de la última actualización de los documentos objeto de la reutilización, siempre cuando estuviera incluida en el documento original.
- No se podrá indicar, insinuar o sugerir que el titular de la información reutilizada participa, patrocina o apoya la reutilización que se lleve a cabo con ella.
- Deben conservarse, no alterarse ni suprimirse los metadatos sobre la fecha de actualización y las condiciones de reutilización aplicables incluidos, en su caso, en el documento puesto a disposición para su reutilización.

2. Actuaciones de asistencia tributaria por Internet

La **asistencia tributaria**, según estipula el RGGIT¹⁶, consiste en el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración.

⁽¹⁶⁾Art. 77.1 RGGIT.

Lectura recomendada

I. Rovira Ferrer (2011). *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*. Barcelona: Bosch.

Por consiguiente, se pueden definir las actuaciones de asistencia prestadas por la Administración Tributaria como aquellas que **coadyuvan a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias** formales o en el ejercicio de sus derechos, en el marco del fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Objeto de las actuaciones de asistencia tributaria

Mediante las actuaciones de asistencia tributaria, la Administración no se limita a proporcionar una determinada información, sino que se trata de actuaciones administrativas de ayuda al obligado tributario que, en su mayoría, van encaminadas a la determinación de la deuda tributaria y cumplimentación de la correspondiente declaración a través de la puesta a disposición de medios de muy diverso carácter: técnicos, materiales o humanos. Si bien en ocasiones la ayuda administrativa consiste, simplemente, en la habilitación del medio telemático para la realización de una determinada actuación no relacionada directamente con la cuantificación de la deuda tributaria (por ejemplo, la posibilidad de presentar a través de Internet recursos y reclamaciones económico-administrativas).

La asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, según dispone el RGGIT¹⁷, se puede ofrecer también por **vía telemática**. La Administración Tributaria determinará para cada caso, en función de los medios disponibles y del estado de la tecnología aplicable, el alcance de esa asistencia y la forma y requisitos para su prestación, así como los supuestos en que dicha asistencia por vía telemática se preste de forma automatizada.

⁽¹⁷⁾Art. 78.2 RGGIT.

El uso de estos medios deberá procurar alcanzar al mayor número de obligados tributarios. Para ello, los programas de ayuda y los servicios ofrecidos por vía telemática, en su caso, se ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los previstos en este artículo siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles¹⁸.

⁽¹⁸⁾Art. 78.3 RGGIT.

2.1. Cumplimentación de declaraciones por la Administración

El RGGIT establece¹⁹ que cuando la asistencia se materialice en la **confección de declaraciones**, autoliquidaciones y comunicaciones de datos a solicitud del obligado tributario, la actuación de la Administración Tributaria consistirá en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes. Ultimado el modelo, se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno.

⁽¹⁹⁾Art. 77.2 RGGIT.

Es importante destacar, asimismo, que de acuerdo con lo previsto por el RGGIT²⁰, los datos, importes o calificaciones contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración **no vincularán a la Administración** en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad.

⁽²⁰⁾Art. 77.4 RGGIT.

Una de las principales actuaciones de asistencia al contribuyente que desempeña la AEAT, en el ámbito estatal, consiste en la cumplimentación de declaraciones tributarias utilizando los programas informáticos de ayuda para su confección. También, en el ámbito autonómico, son muchos los ejemplos de este tipo de actuación de asistencia y, en menor medida, también está presente en algunos entes locales.

En el ámbito estatal, las declaraciones confeccionadas por la propia AEAT se pueden cumplimentar a través de distintas vías o lugares: en las propias dependencias de la AEAT mediante el sistema de cita previa o de personación directa, o bien por teléfono.

El sistema de cita previa

Este sistema posee evidentes ventajas, pues permite atender al ciudadano en el momento previsto y en tiempos reducidos de espera, con lo que esto supone de mejor imagen y calidad del servicio que se presta al ciudadano. Posibilita programar adecuadamente los medios materiales y personales necesarios, al conocerse previamente el número de personas que van a ser atendidas en cada punto de atención. Y suaviza la “presión psicológica” que sobre los funcionarios tiene la aglomeración de público, mejorando las condiciones de trabajo de los mismos.

Por otra parte, cabe mencionar que sería deseable que constara una copia de los documentos y datos que aportan los obligados tributarios, como medio de prueba, a los efectos de poder exonerarse de una ulterior responsabilidad.

Como se ha comentado, no es este el camino que sigue el RGGIT, que no hace referencia a documento alguno que recoja la información facilitada por el obligado tributario, sino que simplemente señala que “la actuación de la Administración Tributaria consistirá en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes. Ultimado el modelo se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno”.

2.2. Confección del borrador de declaración tributaria

El RGGIT indica que, en los casos y en los términos que establezca la normativa de cada tributo, la asistencia también podrá prestarse mediante la confección por la Administración Tributaria de un **borrador de declaración** a solicitud del obligado tributario. A estos efectos, la Administración Tributaria incorporará en el borrador los datos obrantes en su poder que sean necesarios para la declaración, con el importe y la calificación suministrada por el propio obligado o por un tercero que deba suministrar información con trascendencia tributaria²¹.

⁽²¹⁾Art. 77 RGGIT.

Al igual que sucede en el caso de la cumplimentación de declaraciones por parte de la Administración, también en el supuesto de confección del borrador de declaración el art. 77.4 RGGIT prevé que los datos, importes o calificaciones contenidos en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario **no vincularán a la Administración** en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad.

Como señala el art. 77.3 RGGIT, debe ser la normativa propia de cada tributo la que establezca los casos y los términos en los que los obligados podrán solicitar el borrador de sus declaraciones. Hasta el momento, solo se ha previsto y desarrollado tal posibilidad en relación con el IRPF.

El borrador de declaración del IRPF

A partir del 2003, según el art. 80.bis de la Ley del IRPF entonces vigente, se prevé que los contribuyentes obligados a declarar el IRPF podrán solicitar a la Administración que les remita, a efectos informativos, un borrador de declaración, siempre y cuando obtengan exclusivamente determinadas rentas. Cuando el contribuyente estaba de acuerdo con el borrador de declaración, podía suscribirlo o confirmarlo, teniendo la consideración de declaración del impuesto. Si el contribuyente no estaba de acuerdo con el borrador, debía presentar la declaración que considerase oportuna. Por otra parte, cuando la Administración Tributaria carecía de la información necesaria para la elaboración del borrador, ponía a disposición del contribuyente los datos que pudieran facilitarle la confección de la declaración del impuesto.

A este respecto, el vigente art. 98.1 LIRPF, señala que “los contribuyentes podrán solicitar que la Administración Tributaria les remita, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración”. Asimismo, el art. 98.4 LIRPF dispone que “cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración refleja su situación tributaria a efectos de este impuesto, podrá suscribirlo o confirmarlo, en las condiciones que establezca el ministro de Economía y Hacienda. En este supuesto, tendrá la consideración de declaración por este impuesto a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 97 de esta Ley” (que regula la presentación de la autoliquidación del IRPF).

Las previsiones de este art. 98 LIRPF se desarrollan cada año mediante orden ministerial, que establece los supuestos y condiciones en que es posible presentar la solicitud y la confirmación o rectificación del borrador de declaración del IRPF por medios telemáticos o telefónicos.

2.3. Programas informáticos de ayuda para la cumplimentación de declaraciones tributarias

El RGGIT dispone que la Administración Tributaria pueda facilitar a los obligados tributarios **programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones**, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. En el ámbito de competencias del Estado, dichos programas se ajustarán a lo establecido en la orden del ministro de Economía y Hacienda por la que se apruebe el correspondiente modelo. Asimismo, podrá facilitar otros programas de ayuda y asistencia, en el marco del deber y asistencia a los obligados tributarios, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales²².

⁽²²⁾Art. 78.1 RGGIT

En el ámbito estatal, se trata de programas informáticos realizados por la AEAT, que sirven para la cumplimentación de declaraciones y que **se ponen a disposición de los obligados tributarios de forma gratuita a través de la web** de la Agencia Tributaria. Estos programas, que cuentan con tradición en algunos sistemas fiscales de países desarrollados, ofrecen garantía de seguridad al contribuyente al estar realizados por la propia AEAT, y reportan una serie de ventajas tanto para el obligado tributario como para la Administración.

Para el obligado tributario, suponen una **importante herramienta de ayuda** para la confección de sus declaraciones; tarea no siempre fácil, dada la complejidad de la normativa y del sistema tributario, así como la obligación a cargo del contribuyente de proceder a la liquidación y cuantificación de la cuota tributaria. Por otra parte, como tales programas contienen los criterios administrativos de aplicación de los tributos, se produce una disminución o casi ausencia de errores aritméticos, respetándose los límites impuestos por la normativa tributaria.

Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2018). *Derechos de los contribuyentes en la gestión tributaria*. Pamplona: Aranzadi.

La interpretación de la normativa

Ahora bien, como ya se ha señalado, esta incorporación de la interpretación administrativa de la normativa tributaria en los programas informáticos no debe impedir, obviamente, que los obligados tributarios discrepen de dicha interpretación; y, en el caso de que la utilización de tales programas les cause una lesión, puede originar el derecho a una indemnización, en aplicación de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria. Circunstancias estas de las cuales la mayoría de los obligados tributarios no son conscientes, fundamentalmente por la escasa o nula información que la Administración ofrece al respecto.

Hay que tener presente que la LGT **excluye la responsabilidad por infracción tributaria** en el caso de una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias²³. No se dice nada sobre la exigencia de los intereses de demora o los recargos aplicables, aunque, a nuestro juicio, tampoco deberían ser exigibles, pues el obligado tributario, cuando utiliza uno de estos programas informáticos, elaborados por la Administración, actúa con

⁽²³⁾Art. 179.2.e LGT.

la diligencia debida, de buena fe, confiando en la asistencia facilitada por la Administración, por lo que no puede hacérsele recaer las consecuencias económicas de una deficiente prestación del deber de asistencia tributaria.

Desde el punto de vista de la Administración, el empleo de estos programas informáticos supone una **mayor agilidad en el tratamiento de las declaraciones** resultantes, sobre todo si las mismas quedan gravadas directamente en las bases de datos de la Administración, al ser enviadas por medios telemáticos directamente a la AEAT.

Y, además, **disminuyen los procesos de comprobación** o investigación, dado que prácticamente se eliminan los errores aritméticos o en la aplicación de los límites marcados por la normativa correspondiente.

Estos programas informáticos generan las declaraciones en archivos pdf, susceptibles de ser guardados en soportes informáticos, permitiendo una considerable agilización del tratamiento de los datos, así como ofreciendo la posibilidad de enviarlos directamente por vía telemática o bien facilitando su lectura automatizada a la hora de grabar los datos por parte de la Administración.

Además, no hay que olvidar, como ya hemos comentado, que dichos programas informáticos también se utilizan por parte de la propia Administración Tributaria y de las entidades colaboradoras cuando realizan la cumplimentación de algunas declaraciones de los obligados tributarios.

En el ámbito estatal, existen multitud de programas informáticos de ayuda para la confección y presentación de declaraciones de los principales impuestos, que se ponen a disposición de los obligados tributarios a través de la web de la AEAT.

EI PADRE

De entre todos estos programas informáticos destacaba, sin duda, por su grado de generalización, difusión y por su trascendencia, el PADRE (programa de ayuda para la declaración de renta), cuya finalidad era prestar ayuda anónima y gratuita a los contribuyentes para la confección de las declaraciones relativas al IRPF, desde la realización material hasta la valoración de la opción conjunta cuando el contribuyente está integrado en una unidad familiar frente a la individual en el caso del IRPF.

Este programa informático de ayuda para la confección del IRPF se caracterizaba por su sencillez, dado que no era necesario realizar cálculos previos, sino simplemente introducir los datos precisos. Asimismo, ofrecía la posibilidad de incorporar la información tributaria del obligado tributario que obraba en poder de la Administración, relativa a los rendimientos de trabajo personal, de la actividad profesional, del capital mobiliario y a fondos de inversión mobiliaria, para su importación directa y automática a la declaración y sin necesidad de certificado de usuario. Esta última opción resultaba de gran interés, pues facilitaba también la cumplimentación de cada una de las casillas del modelo de declaración en la que correspondía ubicar cada una de las informaciones o datos de naturaleza tributaria.

El PADRE se encontraba a disposición del contribuyente a través de distintos medios: directamente en la AEAT, en sus propias oficinas o en equipos móviles, en otras entidades y a través de Internet, descargándolo desde la web de la Agencia Tributaria.

Por otra parte, dado el espectacular aumento de contribuyentes que utilizaban el PADRE, y ante la posibilidad de saturación en los locales administrativos para la confección de

declaraciones, la AEAT suscribió acuerdos con determinados entes, en el marco de la colaboración social prevista en el art. 92 LGT. En este contexto, la confección de las declaraciones del IRPF a través del PADRE, como otra actuación de asistencia diferenciada, la podían llevar a cabo distintos agentes, en las mismas condiciones que la AEAT: entidades colaboradoras en la recaudación tributaria, cámaras de comercio o las comunidades autónomas. Asimismo, se permitía que diversas asociaciones pudieran cumplimentar y presentar declaraciones en nombre de los contribuyentes a través de medios y soportes informáticos.

Con la finalidad de facilitar la confección, la modificación y la presentación de la declaración del IRPF, desde el año 2017, desaparece el programa PADRE, haciendo innecesaria su descarga e instalación en el ordenador del usuario. En su lugar, todas estas operaciones se pueden realizar con el servicio de tramitación del borrador o declaración (**Renta Web**), accesible desde cualquier navegador. El acceso al mismo se puede efectuar con cualquiera de los sistemas de identificación o autenticación: certificado electrónico o DNI electrónico, clave PIN o número de referencia.

El servicio Renta Web permite incorporar los datos obrantes en poder de la Administración tributaria, tratarlos y generar la autoliquidación de modo totalmente virtual y sin descargar y ejecutar programa alguno en los dispositivos del contribuyente, ampliando además la tipología de dispositivos utilizables e incluyendo, por ejemplo, los teléfonos móviles.

El servicio Renta Web

Si se dispone de certificado electrónico o DNI electrónico, se podrá acceder al servicio Renta Web de tramitación del borrador o declaración, para generar la declaración con los datos de los que dispone la AEAT, modificarla o realizar una declaración complementaria, si es necesario. También se puede acceder mediante clave PIN o con número de referencia.

Si es la primera vez que se accede, se mostrarán en la primera pantalla los datos identificativos del declarante y del resto de declarantes de los componentes de la unidad familiar. Si contiene datos erróneos o imprecisos o se ha omitido algún dato concreto, se deberá modificar. Hay que tener en cuenta que el estado civil y los hijos menores de edad o incapacitados judicialmente sometidos a patria potestad prorrogada o rehabilitada no podrán ser modificados posteriormente.

En declaraciones con cónyuge, si se desea comparar el resultado de la declaración en las distintas opciones de tributación, individual o conjunta, se necesitará el número de referencia del cónyuge o un código PIN que autorice el acceso. En este caso, se tiene que pulsar el botón "Validar autorización" y en una ventana emergente se podrá incluir la referencia o bien la identificación con PIN indicando el código de la clave de acceso y el PIN del código de acceso. Si los datos son correctos, se debe pulsar "Confirmar" para continuar con la tramitación.

Tras aceptar la pantalla de datos identificativos, si la aplicación detecta que se deben trasladar a la declaración datos fiscales adicionales, se deben seguir las instrucciones de las siguientes ventanas para incorporar esta información. En cambio, si no se necesita incorporar información adicional para generar la declaración, se accederá directamente al resumen de resultados desde donde se podrá comprobar cuál es el resultado de la declaración para cada modalidad y completar la declaración, si fuera necesario.

Pulsando el botón "Continuar con la declaración" de la parte inferior, se podrá acceder a las distintas páginas de la declaración para comprobar todos los datos y seguir completando la declaración. Antes de presentar la declaración se debe comprobar si tiene errores en la cumplimentación pulsando el botón "Validar".

Los avisos no impiden presentar la declaración y son solo para que se verifique la cumplimentación. No obstante, si el mensaje es un error, deberá corregirse para que la declaración se considere válida en el momento de presentarla. Una vez comprobado que no se contienen errores, se tiene que pulsar "Presentar declaración". Hay que tener en cuenta en qué modalidad se encuentra en el momento de presentar la declaración.

Si la declaración es con resultado a devolver, hay que comprobar el código IBAN de la cuenta en la que se desea que se realice la devolución. Si la declaración tiene como resultado un ingreso, después de seleccionar la forma de pago, se debe pulsar "Firmar y Enviar" para presentar la declaración. Hay que recordar que en declaraciones conjuntas será necesario indicar la referencia o el código PIN obtenido para el cónyuge para presentar la declaración independientemente del tipo de acceso del declarante. El número de referencia es individual para cada declarante.

Cuando la declaración haya sido presentada se puede ver el mensaje "Su presentación ha sido realizada con éxito" y el código seguro de verificación asignado. Además, se mostrará un PDF que contiene una primera hoja con la información de la presentación (número de entrada de registro, Código Seguro de Verificación, número de justificante, día y hora de presentación y datos del presentador) y, en las páginas posteriores, el borrador presentado.

3. Las declaraciones tributarias telemáticas

3.1. Cumplimentación y presentación de declaraciones tributarias por medios telemáticos

A la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias se refiere la LGT²⁴ como una obligación tributaria formal, que puede cumplirse por **vía telemática**.

⁽²⁴⁾Art. 29.2.c LGT.

Esta vía de comunicación con la Administración Tributaria ofrece, entre otras, las siguientes **ventajas**: disminución de la presión fiscal indirecta, pues para el contribuyente resulta un sistema más cómodo de tramitación de sus declaraciones; minoración de la carga de trabajo gestor de la Administración, que evita tareas de grabación, tramitación y, en general, de movimiento de papel; reducción de los tiempos de tramitación de las declaraciones, y disminución del tiempo necesario para procesar y detectar la evolución de variables económicas, lo que permite un mejor seguimiento de la recaudación global y por sectores.

Como regla general, la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática es **voluntaria**, aunque en determinados supuestos y para determinados obligados tributarios la utilización de la vía telemática es **obligatoria**, en los términos previstos en la LGT²⁵.

⁽²⁵⁾Art. 98.4 LGT.

Presentación obligatoria de declaraciones por vía telemática

Según el art. 98.4 LGT, en el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. Asimismo, el art. 30.2 *in fine* RGGIT, dispone que en el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Economía y Hacienda aprobará los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán de presentarse, el lugar y plazo de presentación y los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

El medio telemático, hasta hace poco tiempo, era obligatorio solo en algún supuesto que afectaba a un número limitado de obligados tributarios y a determinados tributos, fundamentalmente, respecto de las grandes empresas. Así se prevé para las grandes empresas en materia de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF y para las autoliquidaciones mensuales del IVA. En estos supuestos, dadas las características de estos obligados tributarios y el volumen de sus actuaciones ante la Administración, se optó por imponerles el medio informático o telemático, en aras de conseguir dotar de mayor celeridad a la tramitación de los procedimientos y para lograr una Administración más eficiente.

Ahora bien, en los últimos años se ha previsto algún nuevo supuesto de presentación obligatoria telemática de declaraciones tributarias que amplía considerablemente el número de contribuyentes afectados por esta obligatoriedad. Con lo cual, la misma está adquiriendo un importante alcance. En uso de la habilitación contenida en el citado art. 98.4 LGT, el primer caso de obligatoriedad de la vía telemática, en la presentación de declaraciones tributarias para sujetos pasivos que no sean grandes empresas, es el que se

Lectura recomendada

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

ha establecido por la Orden del MEH 1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del impuesto especial sobre determinados medios de transporte. En este caso, la presentación debe realizarse por todos los obligados tributarios por medios telemáticos: tanto personas físicas como jurídicas.

Por otro lado, determinadas declaraciones relativas a los impuestos especiales de fabricación, del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos y las operaciones asimiladas a las importaciones del IVA, también deben presentarse obligatoriamente de forma telemática (Orden EHA/3548/2006, de 4 de octubre, relativa a impuestos especiales).

Asimismo, es obligatoria la presentación por vía electrónica de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, de acuerdo con lo previsto por 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.

Además, la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, por la que se dictan medidas para el impulso y homogeneización de determinados aspectos en relación con la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática, ha ampliado el ámbito de aplicación de la presentación obligatoria por vía telemática de determinadas declaraciones resumen anual o informativas al reducir sensiblemente el número de registros a transmitir (en concreto, a quince) a partir del cual se hace obligatoria la presentación por vía telemática.

Por otra parte, la presentación telemática de la declaración del IS y del IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), modelo 200, tiene carácter obligatorio para los sujetos pasivos adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas, así como para todos los sujetos pasivos que tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada. Además, la presentación telemática de la declaración del IS en régimen de consolidación fiscal correspondiente a los grupos fiscales, modelo 220, en correspondientes a la Administración del Estado, tiene carácter obligatorio en todo caso.

Asimismo, hay que hacer referencia a los supuestos de presentación telemática obligatoria en el ámbito del IVA. La Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, aprueba un único modelo 303 de autoliquidación del IVA que sustituye a los anteriores. La presentación del nuevo modelo 303 de autoliquidación del IVA es obligatoria por vía telemática a través de Internet para los sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el mes natural. En el supuesto de sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el trimestre natural, la presentación por vía telemática a través de Internet será potestativa, excepto para las entidades que tengan forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, que deberán realizarla de forma obligatoria por vía telemática a través de Internet.

La presentación del modelo 303 de autoliquidación del IVA también es obligatoria por vía telemática por Internet para las administraciones públicas, aquellos obligados tributarios adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas.

Finalmente, debe señalarse que la presentación de una declaración o autoliquidación por medios no electrónicos, en los casos en los que hubiera obligación de hacerlo por estos medios, constituye una infracción grave, sancionada, con carácter general, con multa de 250 euros (art. 199, apdos. 1,2,4 y 5 LGT).

En este punto, cabe recordar lo dispuesto en la LGT²⁶ en relación con la obligación de los contribuyentes que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos de **conservar copia de los programas, ficheros y archivos** generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

⁽²⁶⁾Art. 29.2.d LGT.

En relación con las declaraciones tributarias, se permite tanto su presentación a través de Internet como, en su caso, su **pago**, tal como habilita el art. 60.1 *in fine* LGT, al señalar que la normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

Asimismo, no solo es posible realizar telemáticamente el pago de deudas autoliquidadas por el obligado tributario, sino también el de deudas liquidadas por la propia Administración.

En la actualidad, en la **mayoría de las figuras impositivas estatales** se permite la presentación telemática y, en su caso, pago de declaraciones o autoliquidaciones a través de Internet, en relación no solo con la realización del hecho imponible, sino también con retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, e incluso con obligaciones de información. Entre las mismas destacan el IVA, el IRPF, el IS, el IRNR y los impuestos especiales.

De acuerdo con 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 AEAT, serán aceptados por la Agencia Tributaria, como formas de identificación y autenticación, el DNI electrónico y los sistemas de firma electrónica avanzada basado en certificados electrónicos que hayan sido admitidos en el ámbito de la Administración General del Estado.

La firma electrónica

El art. 3.1 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, define la firma electrónica como el conjunto de datos, en forma electrónica, consignados con otros o asociados con los mismos, y que pueden utilizarse como medio de identificación del firmante. Junto a este concepto general de firma electrónica, la citada Ley (art. 3.2) define una clase específica o cualificada a la cual denomina "firma electrónica avanzada" y que se caracteriza por reunir singulares exigencias de seguridad: es la firma electrónica que permite identificar al signatario y detectar cualquier modificación de los datos firmados, que está vinculada al firmante de manera única y a los datos a los que se refiere, y que ha sido creada por medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control.

En el ámbito tributario, la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre actúa, entre otras entidades admitidas por la AEAT, como autoridad de certificación, de acuerdo con la habilitación concedida por el artículo 81, apartado 1, letra b, de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

Dicho organismo emite en la actualidad certificados de usuario X.509.V3, basados en la versión 3 de la Recomendación X.509 del International Telecommunications Union-Telecommunication, que contienen, entre otros datos: la identificación del usuario, número del certificado, fecha de concesión y expiración del certificado, la clave pública y la firma digital. Dichos certificados, personales e intransferibles, pueden utilizarse no solo para la presentación telemática de declaraciones, cuando una norma así lo prevea, sino también para otras comunicaciones telemáticas con la Administración Tributaria.

Lectura recomendada

I. Rovira Ferrer (2011). "La firma electrónica en la Administración tributaria". *Revista de la contratación electrónica* (n.º 112).

3.2. El procedimiento de presentación y pago telemático

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, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución de naturaleza tributaria, desarrolla la regulación de la presentación telemática de declaraciones tributarias.

Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2014). "La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática". *Revista de Internet, Derecho y Política* (n.º 18).

Para efectuar la presentación de autoliquidaciones con resultado a ingresar por vía telemática, cuando el pago no se realice mediante domiciliación bancaria, es preciso realizar previamente el pago, obteniendo un número de referencia completo (NRC) que sirve de justificante de pago. En particular, en el ámbito de la AEAT, el procedimiento a seguir, a estos efectos, es el que se describe a continuación.

En primer lugar, el declarante se debe **poner en contacto con la entidad colaboradora en la recaudación** (entidad financiera), bien acudiendo presencialmente a sus oficinas o bien por vía telemática (mediante el servicio de banca telemática o a través de la oficina virtual de la AEAT, en cuyo caso se podrá realizar tanto en nombre propio como por colaboración social), a los efectos de que se faciliten una serie de datos relativos a la autoliquidación cuyo resultado se va a ingresar.

Pago del importe del tributo por vía telemática

Así, si accedemos a la sede electrónica de la AEAT (pago de impuestos/autoliquidaciones), debe seleccionarse el concreto modelo de declaración de que se trata y la forma de pago que va a utilizarse: pago mediante cargo en cuenta o pago con tarjeta de crédito o débito (indicando en este caso la entidad emisora de la tarjeta). Además, deben consignarse los datos de la autoliquidación y los de la cuenta bancaria o tarjeta de pago. Todos los datos cumplimentados deben ser firmados con el certificado de usuario, teniendo en cuenta que el titular del certificado ha de coincidir con el titular de la cuenta bancaria o de la tarjeta de pago.

Por otra parte, también es posible presentar telemáticamente autoliquidaciones con solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento, simple reconocimiento de deuda o solicitud de anotación en cuenta corriente tributaria, siguiendo el mismo procedimiento descrito.

En segundo lugar, una vez contabilizado el importe ingresado, la entidad colaboradora o la entidad de depósito **asignarán al contribuyente el NRC**, que deberá consignarse posteriormente en la presentación telemática de la autoliquidación. Asimismo, dicha entidad entregará o remitirá al declarante un recibo (justificante de pago) que surte efectos liberatorios frente a la Administración Tributaria y que permite a esta comprobar que se ha efectuado el ingreso del tributo.

Obtención del NRC

El NRC se genera informáticamente mediante un sistema criptográfico que relaciona, de forma unívoca, el NRC con el importe a ingresar.

No obstante, no se precisa obtener NRC en los casos en que se efectúa el pago diferido mediante la domiciliación del importe a ingresar. Dicha opción de pago diferido solo

está disponible para presentaciones telemáticas y simplifica la presentación en nombre de terceros al no tener que efectuar el pago telemático.

Asimismo, cuando el resultado de la autoliquidación sea negativo, con solicitud de devolución o con renuncia a la devolución, no es preciso, lógicamente, obtener el NRC citado, sino que el presentador se pondrá directamente en comunicación con la AEAT a través de la oficina virtual para proceder a la siguiente fase del procedimiento de presentación telemática.

El tercero de los pasos consiste en la **transmisión de la autoliquidación** utilizando cualquiera de los sistemas establecidos en el artículo 2.a de la presente Orden. Estos sistemas son los siguientes:

1) Un sistema de identificación, autenticación y firma electrónica utilizando un **certificado electrónico** reconocido emitido de acuerdo con las condiciones que establece la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, que resulte admisible por la AEAT.

2) En el caso de obligados tributarios personas físicas, salvo que se trate de alguno de los supuestos de presentación telemática obligatoria, también se podrá realizar la presentación mediante el **sistema Clave**, sistema de identificación, autenticación y firma electrónica común para todo el Sector Público Administrativo Estatal, regulado en la Orden PRE/1838/2014, que permite al ciudadano relacionarse electrónicamente con los servicios públicos mediante la utilización de claves concertadas, previo registro como usuario de la misma.

Si el presentador es colaborador social debidamente autorizado, será necesario realizar la presentación utilizando un certificado electrónico reconocido, usando su propio certificado electrónico reconocido.

No obstante, en los supuestos de presentación de las autoliquidaciones mediante el sistema previsto en el artículo 2.c de esta Orden (**NIF y número de referencia**), el obligado tributario deberá obtener el NRC de la entidad colaboradora de forma directa y proceder a transmitir la autoliquidación mediante la consignación del NIF del obligado tributario u obligados tributarios, el NRC y el número o números de referencia del borrador o de los datos fiscales previamente suministrados por la Agencia Tributaria.

Hay que tener en cuenta, asimismo, que, tal como indica el artículo 2 de esta Orden, por lo que se refiere al IRPF, la presentación de la declaración también podrá realizarse a través de la **confirmación del borrador** de declaración, de acuerdo con el procedimiento que se establezca en la Orden ministerial anual de aprobación del modelo del tributo.

Por lo tanto, en el caso de la utilización de un **certificado electrónico** reconocido, tras la obtención, en su caso, del NRC correspondiente, el declarante se pondrá en comunicación con la AEAT, a través de la sede electrónica, para proceder a la **presentación de la declaración** en la misma fecha en que tuvo lugar el ingreso, o en su caso, la solicitud de devolución. Tras acceder al apartado de presentación de declaraciones de dicha sede electrónica, se seleccio-

nará el modelo y tipo de declaración (a ingresar, a devolver, a compensar, sin actividad o resultado cero, con domiciliación del importe a ingresar, ingreso a anotar en cuenta corriente tributaria, solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, reconocimiento de deuda...), así como el certificado de usuario.

A continuación, se cumplimentarán los datos incluidos en el formulario que aparecerá en pantalla de la declaración, existiendo la opción de importar tales datos de un fichero si se ha confeccionado la declaración con un programa de ayuda y la opción de leer el NRC asignado por la entidad colaboradora de un fichero. En el caso de que se vayan a transmitir diversas autoliquidaciones del mismo tipo, es posible realizar su presentación por lotes.

La presentación telemática de la declaración tributaria

La transmisión telemática de la autoliquidación deberá realizarse en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso resultante de la misma. En consecuencia, se produce una simultaneidad en el ingreso y en la presentación de la autoliquidación, ya que ambos tienen lugar en el mismo día. Si bien, en realidad, lo que se realiza en primer lugar es el ingreso y, posteriormente, la presentación.

Ahora bien, si no puede realizarse la presentación el mismo día en que tenga lugar el ingreso por razones técnicas, podrá realizarse la transmisión telemática de la autoliquidación hasta el cuarto día natural siguiente al del ingreso.

En relación con este extremo, importa destacar que podría darse el caso de que, habiéndose realizado el ingreso el último día del período voluntario, no se pudiera presentar dentro de dicho plazo la autoliquidación, por encontrarse saturada la Red, por problemas con el servidor o por cualquier otro problema de carácter técnico. A este respecto, consideramos que, asimismo, la declaración podría presentarse dentro de los cuatro días naturales siguientes a la finalización del período voluntario, sin ninguna consecuencia jurídica para el obligado tributario.

No obstante, si la presentación tampoco pudiera efectuarse dentro de estos cuatro días naturales, hay que plantearse qué efectos se derivarían para el obligado tributario. En estos casos, como el ingreso ya se ha producido, entendemos que no existiría omisión del ingreso, de forma que no cabría imponer ninguna sanción por la infracción tipificada en el art. 191 LGT, así como tampoco exigir intereses de demora en concepto indemnizatorio. Sin embargo, la falta de presentación de las autoliquidaciones en los plazos señalados por la normativa tributaria constituye una infracción leve tipificada en el art. 198 LGT, pues el ingreso de la deuda no exime de la obligación de presentar la declaración.

A este respecto, debe tenerse en cuenta la existencia de diversas circunstancias exoneradoras de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, reguladas en el art. 179.2 LGT. De forma que si el declarante incurre en alguna de ellas, no podría la Administración imponerle ninguna sanción por infracción leve. Así, por ejemplo, si se destruye el ordenador del declarante en el que tiene instalado su certificado de usuario, podría aplicarse la causa de exoneración de responsabilidad consistente en la concurrencia de fuerza mayor, contemplada en la letra b de dicho precepto. O bien podría aplicarse la circunstancia señalada en su letra d, si el declarante obra con la diligencia necesaria.

Seguidamente, se debe **generar la firma electrónica** para poder enviar la declaración. A continuación, el declarante transmitirá la declaración completa con la firma digital, o en su caso, firmas digitales.

En cuarto lugar, una vez aceptada la presentación, la AEAT le devolverá en pantalla la declaración o, en su caso, el **documento de ingreso o devolución**, validados con un código seguro de verificación de dieciséis caracteres, además

de la fecha y hora de presentación. Finalmente, el declarante deberá conservar la declaración o documentos aceptados y validados con el correspondiente código seguro de verificación.

Por consiguiente, el obligado tributario que realiza la presentación telemática de una declaración estará en posesión de dos recibos o justificantes: uno, correspondiente al ingreso, y otro, relativo a la presentación de la declaración. Ambos recibos poseen carácter liberatorio para el contribuyente frente a la Administración Tributaria. De ahí la importancia de su conservación.

En el supuesto de que la presentación fuese rechazada, se mostrará en pantalla 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.

4. Las notificaciones tributarias electrónicas

4.1. Marco normativo de las notificaciones electrónicas

En el ámbito de la aplicación de los tributos, la LGT se remite a las previsiones contenidas en las normas administrativas generales en cuanto al régimen de las notificaciones tributarias, sin perjuicio de las especialidades reguladas en la propia LGT.²⁷

⁽²⁷⁾Arts. 109 a 112 LGT.

La regulación de la materia en la LGT

De un análisis detallado de estos preceptos se observa que la LGT no regula la práctica de notificaciones electrónicas. En cambio, en materia de reclamaciones económico-administrativas, el apdo. 2 de la Disposición Adicional Decimosexta LGT señala que podrán emplearse los medios telemáticos, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, “para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización”.

Lectura recomendada

A. M. Delgado García (2017). “Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica”. *Revista Técnica Tributaria* (n.º 118).

La mencionada regulación legal de las notificaciones tributarias ha sido desarrollada por medio del RGGIT. Esta norma dedica tres preceptos a las notificaciones (arts. 114 a 115 bis). El último de ellos indica que el régimen para la práctica de las notificaciones por medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente. Y concluye señalando que, en el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública, se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones por medios electrónicos.

Por ello, en relación con las notificaciones electrónicas tributarias, hay que acudir a las disposiciones de la LPACAP. Esta norma deroga la LAECSP, donde anteriormente se regulaba esta materia, así como algunas de las disposiciones del RAECSP²⁸.

⁽²⁸⁾Disposición derogatoria única, 2.b y g, LPACAP.

La regulación de las notificaciones electrónicas en la LPACAP

Los artículos 40 a 44 LPACAP regulan el régimen general en materia de notificaciones, con especial referencia a las notificaciones electrónicas, cuyo contenido es objeto de desarrollo por el artículo 43 LPACAP. En el artículo 41 LPAC, relativo a las condiciones generales para la práctica de las notificaciones, ya se pone de manifiesto la importancia que en la actual regulación tienen las notificaciones electrónicas, señalando que las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía. En este sentido, el artículo 43 LPACAP regula cuestiones básicas relativas a la práctica de las notificaciones por medios electrónicos, tales como la forma y el momento en que deben practicarse, cuestiones que serán analizadas con detalle en los siguientes epígrafes.

El artículo 43 LPACAP no efectúa una referencia expresa al **desarrollo reglamentario** de este medio de notificación. No obstante, debemos señalar que en materia de notificaciones electrónicas aún permanecen vigentes varios ar-

títulos del RAECSP, tales como sus artículos 37, 38 y 40, que no han sido derogados por la LPACAP (disposición derogatoria única, apartado 2.g, LPACAP). Por ello, estos preceptos reglamentarios permanecen vigentes y afectan a las siguientes cuestiones en materia de notificaciones electrónicas:

- modificación del medio de notificación (art. 37 RAECSP);
- notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico por medio de dirección electrónica habilitada (art. 38 RAECSP) y
- notificación por comparecencia electrónica (art. 40 RAECSP).

Además, debemos señalar que el sistema de dirección electrónica habilitada, al que se refiere el artículo 38 RAECSP, se encuentra desarrollado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, y consiste en un sistema a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios, en cuanto tal notificación tiene carácter voluntario como obligatorio.

Finalmente, es necesario indicar que las disposiciones que aún permanecen en vigor del RAECSP dejarán de estarlo en el momento en que se apruebe el Real decreto por el que se desarrollen las disposiciones de la LPACAP. Este Real decreto, que todavía se encuentra en fase de tramitación normativa, deberá desarrollar varios aspectos relativos a la actuación y el funcionamiento del sector público por medios electrónicos.

4.2. Requisitos generales para la práctica de notificaciones electrónicas

Se pueden extraer, como **requisitos generales**, para la práctica de notificaciones por medios electrónicos, la autenticidad, la integridad, la confidencialidad, la referencia temporal y la disponibilidad, a los efectos de permitir acreditar la recepción por el interesado o su representante, la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado.

En este sentido, la LPACAP establece que, con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de los siguientes aspectos de la notificación²⁹:

⁽²⁹⁾Art. 41.1 LPACAP.

- Su envío o puesta a disposición.
- La recepción o acceso por el interesado o su representante.
- Las fechas y hora.
- El contenido íntegro.
- La identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma.

Por último, se indica que la acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente. Debe advertirse que estos requisitos de validez se establecen con independencia del medio utilizado, por lo que resultan aplicables tanto a las notificaciones electrónicas como en papel, sin que en este punto la LPACAP realice distinciones en cuanto a los requisitos generales de las notificaciones.

En definitiva, la idoneidad de un medio de notificación depende básicamente del cumplimiento de determinadas formalidades de constancia, ya que la problemática de fondo que subyace es de prueba. Sin embargo, debe señalarse que no se requiere que la constancia se realice fehacientemente, por lo que la prestación de servicios de notificación no queda reservada al sector público ni a operadores cualificados.

Además de estos requisitos generales, para que la notificación se practique utilizando medios electrónicos, cuando la normativa no imponga la obligación de utilizar dichos medios, se requiere el **consentimiento del interesado**. A tal efecto, el artículo 41.1 LPACAP dispone que los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.

Dada la posibilidad de que las notificaciones se puedan realizar en papel o por medios electrónicos, la LPACAP indica que cuando el interesado fuera notificado por distintos cauces, se tomará como fecha de notificación la de aquella que se hubiera producido en primer lugar³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 41.7 LPACAP.

Por tanto, en principio, aquellos ciudadanos que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las administraciones, sea o no por medios electrónicos. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el artículo 41.1 LPACAP establece que las notificaciones “se practicarán **preferentemente por medios electrónicos**” (y en todo caso por tales medios cuando se trate de sujetos obligados a recibir notificaciones electrónicas). De ahí que a continuación se establezca, en ese mismo precepto, que las personas que no estén obligadas a utilizar tales medios podrán comunicar, en cualquier momento, que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos o que dejen de practicarse por tales medios.

Se refuerza de este modo la **garantía de revocabilidad** de dicho consentimiento. Por tanto, si bien existe una preferencia expresa del legislador por la utilización de medios electrónicos para la práctica de las notificaciones, al mismo tiempo se conserva el derecho de toda persona que no esté obligada a recibir notificaciones electrónicas a decidir, en todo momento, sobre la utilización de tales medios, pudiendo modificar así el medio elegido inicialmente.

Además, la LPACAP, cuando regula notificaciones en papel, establece que estas deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante para que el interesado pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria, y cuando acceda a dicho contenido se le debe ofrecer la posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar por medios electrónicos³¹.

(³¹) Art. 42 LPACAP.

En cuanto al **desarrollo reglamentario** de esta materia, el RAECSP, todavía vigente en este punto³², señala que durante la tramitación del procedimiento el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, excepto en los casos en que la notificación por medios electrónicos tenga carácter obligatorio. En la solicitud de modificación del medio de notificación preferente deberá indicarse el medio y lugar para la práctica de las notificaciones posteriores. Por último, aclara el RAECSP que el cambio de medio a efectos de las notificaciones se hará efectivo para aquellas notificaciones que se emitan desde el día siguiente a la recepción de la solicitud de modificación en el registro del órgano u organismo público actuante.

(³²) Art. 37 RAECSP.

En materia de notificaciones, la LPACAP distingue también entre los procedimientos iniciados a solicitud del interesado y los iniciados de oficio, y reitera de nuevo la importancia del consentimiento para recibir notificaciones electrónicas cuando la persona no esté obligada a ello. A tal efecto, se distinguen ambas formas de iniciación de los procedimientos³³:

(³³) Art. 41.3 y 4 LPACAP.

1) Procedimientos iniciados a solicitud del interesado. La notificación se practicará por el medio señalado al efecto por el interesado, no obstante, la notificación será electrónica en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración. En caso de que no fuera posible realizar la notificación de acuerdo con lo señalado en la solicitud, se practicará en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

2) Procedimientos iniciados de oficio. La LPACAP señala que, a los solos efectos de su iniciación, las administraciones públicas podrán recabar, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado que figuren en el padrón municipal.

Por último, dentro de este apartado relativo a los requisitos generales para la práctica de las notificaciones electrónicas, debemos referirnos al **aviso de notificación** al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico, a fin de señalar que el mismo no constituye un requisito de validez de la notificación.

La LPACAP indica que el interesado puede identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de avisos, pero no para la práctica de notificaciones. Se trata de avisos en los que se informa al interesado de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La propia LPACAP aclara que estos avisos no constituyen notificaciones y que, por tanto, la falta de práctica de los mismos no impedirá que la notificación se considere plenamente válida³⁴.

⁽³⁴⁾Art. 41.6 LPACAP.

4.3. Medios de notificación electrónica

La LPACAP establece que las **notificaciones por medios electrónicos** se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante, por medio de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada administración u organismo³⁵.

⁽³⁵⁾Art. 43.1 LPACAP.

Por tanto, los medios de notificación electrónica que contempla LPACAP serían los dos siguientes (admitiéndose también la notificación mediante ambos): comparecencia en la sede electrónica y dirección electrónica habilitada. El desarrollo reglamentario de estos medios de notificación electrónica se encuentra en los artículos 38 y 40 RAECSP, respectivamente.

A la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de la **dirección electrónica habilitada** hace referencia, como se ha señalado anteriormente, el art. 38 RAECSP, desarrollado, a su vez, por las disposiciones de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril. De entrada, de la regulación de esta dirección electrónica habilitada se deduce que no se apuesta por el carácter unitario del sistema de notificación, al reconocer que cada órgano u organismo público puede establecer su propio servicio de notificaciones electrónicas.

El RAECSP exige los siguientes requisitos en orden a la validez de los sistemas de notificación electrónica a través de dirección electrónica habilitada: acreditación de la fecha y hora en que tiene lugar la puesta a disposición del interesado del acto a notificar; posibilitar el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica, a través de una sede electrónica o de cualquier otro modo; acreditación de la fecha y la hora de acceso al contenido; y, en último lugar, constar de mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 38.1 RAECSP.

La dirección electrónica habilitada

El sistema de dirección electrónica habilitada depende del Ministerio de la Presidencia y está a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios (arts. 38.2 y 2.1. de la Orden PRE 878/2010). Además, el art. 2.2 de la citada

Orden señala que la prestación del servicio se realizará por el propio Ministerio de la Presidencia, directamente o a través del prestador que se establezca (en la actualidad, la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos).

Como norma general, la solicitud de la apertura de la dirección electrónica habilitada, con la inclusión en el correspondiente directorio, se produce a instancia de los ciudadanos (arts. 38.2, *in fine*, RAECSP y 3.1 de la Orden PRE 878/2010), salvo en los supuestos en que, de acuerdo con la normativa, tenga carácter obligatorio la práctica de notificaciones electrónicas, en cuyo caso la dirección se asigna de oficio por la propia Administración (art. 38.3 RAECSP).

La vigencia de la dirección electrónica habilitada, según señalan los arts. 38.2 RAECSP y 4.1 de la Orden PRE 878/2010, es indefinida cuando la práctica de las notificaciones electrónicas posee carácter voluntario, salvo en los casos en que el titular solicite su revocación, por fallecimiento de la persona física o en los supuestos de extinción de la personalidad jurídica, cuando una resolución administrativa o judicial así lo ordene o por el transcurso de tres años sin que se utilice para la práctica de notificaciones (en cuyo caso se inhabilita dicha dirección, circunstancia esta que se debe comunicar al interesado).

En relación con la identificación y autenticación de la notificación, señala el art. 5.2 de la Orden PRE/878/2010 que la autenticación en el acceso al contenido del documento notificado se realiza mediante certificado electrónico admitido. La confidencialidad de los datos en las transmisiones, en virtud de lo dispuesto en el art. 6 de la citada Orden, se consigue a través de mecanismos de cifrado, como es la firma electrónica avanzada, prevista en el art. 3.2 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica.

Por último, el art. 40 RAECSP señala que la notificación por **comparecencia electrónica** consiste en el acceso por el interesado, debidamente identificado, al contenido de la actuación administrativa correspondiente a través de la sede electrónica del órgano u organismo público actuante. Ahora bien, para que la comparecencia electrónica produzca los efectos de notificación de acuerdo con el art. 43 LPACAP, es preciso que se cumplan dos requisitos: el primero, que el interesado, previamente al acceso a su contenido, deberá visualizar un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa que tendrá dicho acceso; y el segundo, que el sistema de información debe dejar constancia del acceso, con la referencia de la fecha y la hora.

4.4. La práctica de la notificación electrónica

En materia de la **práctica de la notificación electrónica**, debe distinguirse entre la puesta a disposición de la notificación y el acceso al contenido del acto notificado³⁷.

⁽³⁷⁾Art. 43.2 LPACAP.

La notificación electrónica se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el **acceso a su contenido**. Es decir, no se considera practicada en el momento del depósito de la notificación electrónica en el buzón de la dirección electrónica habilitada, sino desde el momento en que el interesado abre el mensaje electrónico y accede al contenido del acto notificado (con independencia de si el interesado procede o no a la lectura del contenido concreto del acto notificado en ese momento o en un momento posterior).

Si bien en el expediente quedará constancia de ambos momentos, esto es, la fecha y hora en que se deposita el mensaje electrónico como la fecha y hora del acceso al contenido del acto notificado por parte del interesado, a partir de la información remitida por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada al órgano administrativo, en los términos del art. 10.2 de la Orden PRE/878/2010.

Como es sabido, la regulación de la práctica de las notificaciones debe garantizar, por un lado, el derecho del ciudadano a ser notificado de los actos y resoluciones administrativos que le afecten sin que se produzca indefensión; y, por otro, el principio de eficacia administrativa, evitando comportamientos que dificulten la actuación administrativa en la práctica de las notificaciones. Por consiguiente, de entrada, este criterio recogido en el mencionado precepto de la LPACAP, parece ir en contra del principio de recepción que impera en toda la regulación de las notificaciones, pues en relación con las electrónicas parece que se acoge el principio de cognición. Sin embargo, este criterio queda muy matizado por la previsión de que pasados diez días desde la recepción sin que se acceda a su contenido, se entiende rechazada.

En efecto, cuando existiendo constancia de la puesta a disposición de la notificación electrónica transcurrieran **diez días** naturales sin que se acceda a su contenido, establece la LPACAP que se entenderá que la notificación ha sido rechazada, tanto si el ciudadano ha señalado como preferente el medio electrónico a efectos de notificaciones como si se trata de notificaciones electrónicas obligatorias.

A estos efectos, el art. 10.2.d de la Orden PRE/878/2010 establece que el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada debe remitir al órgano administrativo una certificación electrónica del transcurso del plazo de diez días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

En relación con la práctica de la notificación, es importante advertir que a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, es suficiente que la notificación contenga, cuando menos, el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado (art. 40.4 LPACAP). En este sentido, en relación con las notificaciones electrónicas, la LPACAP señala que se entenderá cumplida la obligación de notificar en plazo con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 43.3 LPACAP.

Respecto a las **consecuencias del rechazo** de la notificación por parte del interesado o su representante, la LGT dispone³⁹ que la notificación se tiene por efectuada y, aunque, no lo señala expresamente, en su caso, el procedimiento continuará. En esta misma línea, el art. 41.5 LPACAP dispone que cuando el

⁽³⁹⁾Art. 111.2 LGT.

interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento.

Ahora bien, como salvaguarda de los derechos del ciudadano, se desvirtúan los efectos del rechazo de la notificación cuando, de oficio o a instancia del destinatario, se compruebe la **imposibilidad técnica o material del acceso**.

La imposibilidad técnica o material del acceso

El problema que se puede plantear, en este caso, consiste en determinar cuándo concurre una circunstancia que impida técnica o materialmente el acceso, puesto que se trata de un concepto jurídico indeterminado. Sería posible incluir dentro de estas circunstancias, en nuestra opinión, aquellas relacionadas tanto con el servidor de correo o el prestador de servicios de certificación (una avería del servidor del correo electrónico) como las relacionadas con el propio obligado tributario (como puede ser el caso del corte del suministro eléctrico o una avería del equipo informático).

No obstante, la expresión “imposibilidad técnica o material” no comprende toda situación en que haya sido materialmente imposible el acceso al buzón, sino que se contrae a las circunstancias en las que el acceso no ha podido tener lugar por razones materiales, esto es, imputables a circunstancias físicas estrictamente objetivas y específicamente relacionadas con el servidor de correo electrónico o con el prestador de servicios de certificación que interviene en el proceso de notificación.

En relación con el punto anterior, debe señalarse que para que una de estas causas opere como determinante de la imposibilidad técnica o material y, por ende, como salvedad a la consideración de rechazo de la notificación, será preciso que el ciudadano pruebe estas circunstancias, tarea que en ocasiones puede ser bastante compleja. Además, normalmente esta acreditación se producirá a posteriori, en vía de recurso, puesto que al haber transcurrido posiblemente los diez días, se entenderá producido el rechazo y practicada la notificación a todos los efectos.

Del análisis de todos estos preceptos cabe afirmar que se impone al ciudadano que elige voluntariamente el medio electrónico una especial diligencia para la recepción de las notificaciones electrónicas, pues a él le corresponde la carga de comprobar constantemente si recibe o no notificaciones por esta vía y acceder a estas para evitar los efectos del posible rechazo.

A estos efectos, el art. 10.1.g de la Orden PRE/878/2010 prevé, entre las funciones del prestador del servicio de dirección electrónica habilitada, que potestativamente avise de la “puesta a disposición de los interesados de las notificaciones mediante mensajería o de cualquier otro modo”. Además, se prevé que el prestador de servicios, al configurar el perfil del buzón electrónico, consigne una cuenta de correo electrónico personal en la que se le informará, de forma no vinculante, de las entradas de nuevas notificaciones practicadas por la AEAT.

4.5. Las notificaciones electrónicas obligatorias

Conforme al artículo 41.1 LPACAP, como ya se ha comentado, las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía. Reglamentariamente, las administraciones podrán establecer la **obligación de practicar electrónicamente las notificaciones** para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

Lectura recomendada

A. M. Delgado García (2011). "Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos". *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 12).

No obstante, a pesar del carácter preferente que la LPACAP otorga a las notificaciones electrónicas y del carácter obligatorio que tienen para determinados sujetos, se establece la posibilidad de efectuar, en determinados casos, dichas **notificaciones por medios no electrónicos**. La LPACAP se refiere en este sentido a dos supuestos⁴⁰:

⁽⁴⁰⁾Art. 41.1 LPACAP.

- Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.
- Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la administración notificante.

Por otra parte, de forma excepcional, y fundamentalmente por razones técnicas, la LPACAP establece dos supuestos de **notificaciones que no pueden practicarse por medios electrónicos**⁴¹:

⁽⁴¹⁾Art. 41.2 LPACAP.

- Notificaciones en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
- Notificaciones que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

En consecuencia, como se puede comprobar, el legislador pretende potenciar el sistema de notificaciones electrónicas, más allá de aquellos sujetos que están obligados a recibirlas, y limita a casos sumamente excepcionales la imposibilidad de practicar las notificaciones por medios electrónicos.

En el **campo tributario**, en línea con la obligatoriedad de la presentación telemática de algunas declaraciones tributarias, cuestión en la que la Administración Tributaria ha sido pionera, recientemente se ha introducido en nues-

tro ordenamiento jurídico la obligatoriedad de la práctica de notificaciones por vía electrónica en determinados supuestos y para determinados sujetos. Se trata, en principio, de una medida que consideramos positiva para la eficacia de la Administración, que pretende agilizar los trámites administrativos, ahorrar mucho tiempo y dinero a las administraciones; si bien es preciso analizar con detalle si se rodea de las suficientes garantías jurídicas para no lesionar los derechos de los obligados tributarios.

En efecto, el **RD 1363/2010, de 29 de octubre**, regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, en desarrollo de lo preceptuado en el art. 115 bis RGGIT, a través del sistema de dirección electrónica habilitada.

Por último, conviene destacar que, según precisa el art. 2 del RD 1363/2010, la AEAT practicará las notificaciones electrónicas a través de la adhesión al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la **Orden PRE/878/2010**, de 5 de abril.

1) **Ámbito objetivo de aplicación**

El ámbito objetivo de aplicación de las notificaciones electrónicas obligatorias se contiene de forma genérica en el RD 1363/2010, cuando señala que el objeto de esta norma reglamentaria es establecer los supuestos en que las personas y entidades que se detallan en el art. 4 están obligadas a recibir, por medios electrónicos, las comunicaciones y notificaciones administrativas que les realice la AEAT en el ejercicio de sus competencias⁴².

⁽⁴²⁾Art. 1 RD 1363/2010.

De forma más precisa, el art. 3.1 del RD 1363/2010 se refiere a las notificaciones efectuadas por la AEAT en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y administraciones públicas que tiene atribuida o encomendada.

Asimismo, hay que mencionar que el sistema de notificación obligatoria en la dirección electrónica habilitada solamente procede en los procedimientos **iniciados de oficio** respecto de los sujetos para quienes se impone el medio electrónico en sus comunicaciones con la Administración Tributaria. En efecto, el RD 1363/2010 señala que las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que este o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 3.5 RD 1363/2010.

Por consiguiente, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, conforme a las previsiones del art. 110.1 LGT, el obligado tributario puede elegir como lugar preferente para la práctica de notificaciones bien la dirección

electrónica habilitada o bien cualquier otro medio; pero, en cualquier caso, la elección del concreto medio de notificación le corresponde a él. Ello significa que, para los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación obligatorio de las notificaciones electrónicas, las notificaciones que les practique la AEAT podrán ser realizadas en diferentes lugares (y a través de diferentes medios) en función de si el procedimiento se inicia de oficio o a instancia de parte; de modo que el canal electrónico no es el único medio/lugar para la práctica de las notificaciones de la AEAT dirigidas a tales obligados tributarios.

2) **Ámbito subjetivo de aplicación**

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de aplicación de las notificaciones tributarias electrónicas obligatorias, está concretado en el art. 4 del citado RD 1363/2010.

En este sentido, están obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones practicadas por la AEAT las siguientes personas jurídicas cuyo NIF comience por la letra A, B, N, W, U y V: las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, las uniones temporales de empresas, las agrupaciones de interés económico, las agrupaciones de interés económico europeas, los fondos de pensiones, los fondos de capital riesgo, los fondos de inversiones, los fondos de titulización de activos, los fondos de regularización del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de garantía de inversiones⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾Art. 4.1 RD 1363/2010.

A estas personas jurídicas hay que añadir aquellas en las que, con independencia de su personalidad o forma jurídica, concorra alguna de las siguientes circunstancias: que estén inscritas en el registro de grandes empresas; que tributen por el régimen de consolidación fiscal del IS; que tributen por el régimen especial del grupo de entidades del IVA; que estén inscritas en el registro de devolución mensual del IVA (en este supuesto se incluyen los empresarios o profesionales personas físicas); o que dispongan de una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT para la presentación de declaraciones aduaneras a través del sistema de transmisión electrónica de datos (EDI)⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Art. 4.2 RD 1363/2010.

3) **Inclusión y exclusión del sistema**

Otras cuestiones que deben ser analizadas y que están relacionadas con el ámbito subjetivo de aplicación del sistema de notificación obligatoria a través de medios electrónicos, son las de la inclusión y la exclusión de los obligados

tributarios de dicho sistema, teniendo en cuenta que la dirección electrónica tiene una vigencia indefinida y que los obligados tributarios no pueden darse de baja del sistema.

En relación con el procedimiento de **inclusión** de los obligados en este sistema, se establece que la AEAT debe notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a través de medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 LGT; si bien no se prevé⁴⁶ un plazo determinado para la notificación de la inclusión. Ahora bien, en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión se puede realizar, por razones de economía procesal, junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.

⁽⁴⁶⁾Art. 5 RD 1363/2010.

Por lo que respecta a la **exclusión** de dicho sistema, se dispone⁴⁷ que el obligado será excluido del sistema de dirección electrónica habilitada cuando dejen de concurrir en él las circunstancias que determinaron su inclusión en el mismo, siempre que así lo solicite expresamente, por medio de solicitud específica presentada por medios electrónicos en la sede electrónica de la AEAT. Aunque no se indica expresamente en este precepto, se deduce que el obligado tributario debe señalar en dicha solicitud un lugar para la práctica de las posteriores notificaciones.

⁽⁴⁷⁾Art. 4.3 RD 1363/2010.

4) Práctica de las notificaciones

En relación con la **práctica** de este tipo de notificaciones, se dispone que, una vez que se produce la inclusión en el sistema, el acceso a las mismas se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 RAECSP, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la AEAT, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Art. 6 RD 1363/2010.

En concreto, el obligado tributario accede a la **dirección electrónica habilitada** a través del punto de acceso general de la Administración General del Estado (<http://notificaciones.060.es>), a través de la sede electrónica de la AEAT (<http://www.agenciatributaria.gob.es>) o a través de la sede del prestador del servicio de dirección electrónica (<http://www.correos.es>), pudiendo acceder siempre al contenido de las notificaciones (pendientes de notificación o ya practicadas), por comparecencia electrónica en la sede electrónica de la AEAT.

De la regulación contenida en la Orden PRE/878/2010 del sistema de dirección electrónica se desprende que los obligados dados de alta en dicho sistema disponen de una dirección única asociada a un buzón electrónico en el que el prestador del servicio deposita la notificación enviada por la AEAT.

Asimismo, el acceso a la dirección electrónica habilitada puede realizarse, además de por el obligado tributario, por un **tercero que disponga de un poder expreso** para la recepción de notificaciones telemáticas de la AEAT. Así, se dispone que, en el caso de otorgamiento de poder, debidamente inscrito en el registro correspondiente, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante, debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica⁴⁹.

(49) Art. 6.3 RD 1363/2010.

En consecuencia, no solo se permite el acceso a la dirección electrónica habilitada al propio obligado tributario mediante el correspondiente certificado electrónico, sino también a su apoderado, siempre y cuando disponga de un poder expreso para recibir notificaciones electrónicas tributarias y utilice el oportuno certificado electrónico. A estos efectos, se requiere también que el poder se haya inscrito en el registro de apoderamientos de la AEAT, regulado por la Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la AEAT.

5. La facturación electrónica

La **factura** constituye, sin duda alguna, una de las herramientas de información con que cuenta la Administración Tributaria para ejercer un control efectivo sobre el cumplimiento de los deberes tributarios y, al mismo tiempo, la factura se configura también como requisito para aplicar determinados gastos y deducciones y para el ejercicio de los derechos de repercusión y deducción del IVA.

La **facturación electrónica** contribuye a una aplicación de los tributos más rápida y eficaz, al tiempo que ayuda a disminuir la presión fiscal indirecta de los obligados tributarios.

Por otro lado, no hay que olvidar que la factura, como documento en el que se plasma el objeto de un contrato, es configurada por la normativa mercantil y fiscal como uno de los elementos documentales del contrato más importantes.

La **obligación de facturar** que incumbe a los empresarios y profesionales está contemplada, con carácter general, en el art. 29.2.e LGT. En particular, dispone la LIVA⁵⁰ que los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a expedir y entregar factura de todas sus operaciones.

Asimismo, la LIVA, cuando regula la repercusión del impuesto, establece que la misma deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente⁵¹. Tales preceptos están desarrollados por lo previsto en los arts. 62 a 70 RIVA, y en el RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Por otra parte, en cuanto a la factura electrónica en el sector público, su regulación se encuentra en la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de Impulso de la Factura Electrónica y Creación del Registro Contable de Facturas en el Sector Público.

Lectura recomendada

J. J. Martos García (2011). "La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura". *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 12).

⁽⁵⁰⁾Art. 164.1.3.ª LIVA.

⁽⁵¹⁾Art. 88.2 LIVA.

5.1. La regulación de la facturación electrónica en la Unión Europea

En relación con este tema, la **Directiva 2001/115/CE** del Consejo, de 20 de diciembre del 2001, modifica la Directiva 77/388/CEE (actualmente, Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre del 2006) con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA.

Justificación de la Directiva 2001/115/CE

El preámbulo de la mencionada Directiva 2001/115/CE justifica su publicación señalando que, en ese momento, la facturación estaba sujeta a normas muy distintas en los diferentes Estados miembros de la UE. Las menciones obligatorias en las facturas eran tan variadas como su número. Por otra parte, no existía un marco jurídico comunitario en cuanto a facturación electrónica y autofacturación, por lo que las legislaciones adoptadas por los distintos Estados de la Comunidad diferían: iban desde la prohibición total a la máxima flexibilidad.

Las disposiciones anteriores a la modificación de la Directiva 77/388/CE relativas a la obligación de facturación, reunidas en el apartado 3 del artículo 22, estaban bastante poco desarrolladas y dejaban a los Estados miembros una gran libertad de apreciación. Pero este apartado se concibió en una fecha en la que la factura solamente podía imaginarse en forma de documento en papel; la idea de facturación electrónica era, por tanto, completamente ajena a estas disposiciones.

Además, las obligaciones impuestas a la facturación se basaban, solamente, en este concepto de factura en papel y no eran fácilmente transferibles a una factura electrónica. Era el caso, por ejemplo, de la obligación de conservar una copia de los documentos, de difícil interpretación cuando se refiere a una factura transmitida en soporte electrónico.

Actualmente, las disposiciones reguladoras de la facturación se encuentran en los **arts. 217 a 240 de la Directiva 2006/112/CE**, que recogen básicamente las modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115/CE. También hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio, que ha sido transpuesta a nuestro ordenamiento jurídico por el citado RD 1619/2012, de 30 de noviembre.

Modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115/CE

La primera de las modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115/CE versa sobre la obligación de emitir factura. La determinación de los casos en los cuales existe, a escala comunitaria, obligación de facturación no experimenta cambios.

Se prevé expresamente que la obligación de facturación se pueda delegar en un tercero (subcontratación) o en el cliente (autofacturación). Por lo tanto, el sujeto pasivo que efectúa la operación será en adelante responsable de la emisión de las facturas, pero no estará obligado, en sentido estricto, a emitirlas él mismo. Por lo que se refiere a la autofacturación, los Estados miembros podrán imponer otras condiciones para la expedición de facturas. Podrán exigir, en particular, que dichas facturas se expidan en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

La segunda de las modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115/CE tiene por objeto el contenido de las facturas. En cuanto a las menciones que deben figurar en las facturas, es evidente que la internacionalización creciente de las economías y el desarrollo del comercio electrónico hacen indispensable una armonización de dichas menciones. La lista está formada por quince menciones generales.

Asimismo, se prevé la posibilidad de que los Estados miembros dispongan que no todas las menciones sean obligatorias en las facturas que se expidan cuando el importe de la factura sea pequeño, o bien cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector

de actividades de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de dichas facturas dificulten el cumplimiento de la totalidad de dichas menciones.

Por otra parte, se excluye la posibilidad de que los Estados miembros impongan condiciones relativas a la firma de las facturas, a excepción de las fijadas en relación con la facturación electrónica.

La tercera de las modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115/CE se refiere a la facturación electrónica. Se sienta el principio general según el cual una factura se puede transmitir en cualquier soporte, ya sea material o electrónico, en este último caso, a condición de que el destinatario haya dado su consentimiento. Esta aceptación de dicho principio, que ahorra la exposición de una lista de tecnologías o métodos aceptables, es el único procedimiento que permite construir un marco jurídico neutro desde el punto de vista tecnológico y, en consecuencia, duradero.

Se imponen unas condiciones de fondo a la facturación electrónica, cuyo objetivo consiste en garantizar la seguridad técnica del método. Son las siguientes: la garantía de la autenticidad del origen de la factura, de tal modo que el destinatario de la factura esté seguro de que esta procede realmente del emisor; y la garantía de la integridad del contenido de las facturas (el conjunto de las menciones, incluido el número de la factura).

Para cumplir estas dos condiciones, pueden utilizarse los siguientes medios: por un lado, la firma electrónica avanzada, según lo dispuesto en el art. 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y el Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica. Según el citado art. 2.2 de esta directiva, una firma electrónica avanzada es la que satisface las exigencias siguientes: estar vinculada al firmante de manera única, permitir la identificación del firmante, haber sido creada utilizando medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control y estar vinculada a los datos a que se refiere de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos sea detectable.

Por otro lado, el intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el art. 2 de la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.

Y, por último, otros métodos de transmisión por vía electrónica, a reserva de su aceptación por el o los Estados miembros de que se trate.

Finalmente, se establece que, en el caso de lotes que incluyan varias facturas transmitidas simultáneamente por medios electrónicos al mismo destinatario, los detalles comunes a las distintas facturas podrán mencionarse una sola vez, en la medida en que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información.

La cuarta de las modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115/CE se ocupa del almacenamiento de las facturas. El concepto de obligación de conservación de un duplicado se sustituye por una obligación más general de almacenamiento de las facturas emitidas y recibidas, con el fin de adaptar esta obligación al desarrollo de la facturación electrónica. Así, se establece que todo sujeto pasivo deberá velar por que se conserven copias de las facturas emitidas por él mismo, por su cliente o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, así como las facturas por él recibidas.

No obstante, el tiempo durante el cual el almacenamiento es obligatorio solamente puede ser fijado por los propios Estados miembros, pues es algo que depende de procedimientos puramente nacionales en cuanto a Derecho de control. Cuando la factura se transmite por medios electrónicos, los Estados podrán exigir que se conserven asimismo los datos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido de cada factura.

La última de las modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115/CE establece una definición de la transmisión y del almacenamiento electrónico de las facturas. A estos efectos, se entiende por transmisión y almacenamiento de una factura por medios electrónicos los efectuados mediante equipos electrónicos de tratamiento (incluida la compresión numérica) y almacenamiento de datos, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

Finalmente, como ya se ha comentado, la **Directiva 2010/45/UE** introduce algunas modificaciones en las normas de facturación, que han sido incorporadas al ordenamiento español, a partir del 1 de enero de 2013, mediante el RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE

Las principales modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE son las siguientes:

En primer lugar, se debe indicar claramente cuáles son las normas de facturación del Estado miembro que se aplican.

En segundo lugar, se impone un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas o prestaciones transfronterizas.

En tercer lugar, se modifican determinados requisitos relativos a la información que debe figurar en las facturas, con objeto de hacer posible un mejor control del impuesto, tratar de forma más uniforme las entregas o prestaciones transfronterizas y las de ámbito nacional, y contribuir a promover la facturación electrónica.

En cuarto lugar, se revisan los requisitos en materia de facturación electrónica con el fin de suprimir las cargas y obstáculos existentes, aplicando el mismo trato a la facturación en papel y a la facturación electrónica, sin aumentar la carga administrativa sobre la facturación en papel.

A este respecto, hay que señalar que aún existe una notable diferencia entre ambas modalidades de facturación, dado que, para poder expedir facturas electrónicamente, la Directiva 2010/45/UE sigue estableciendo la necesaria aceptación por parte del destinatario. No obstante, la aceptación por parte del destinatario de la emisión de la factura electrónica apenas aporta valor a efectos del control administrativo, por lo que, a nuestro juicio, debería ser eliminada en un futuro próximo, cuando el nivel de incorporación de las TIC entre empresas y particulares sea mayor que el actual.

En quinto lugar, por lo que respecta a las competencias de las autoridades fiscales, las competencias de control y los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos se tendrán que aplicar en condiciones de igualdad al sujeto pasivo, independientemente de que expida sus facturas en papel o por vía electrónica.

En sexto lugar, se establece que las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales y debe garantizarse por tanto su autenticidad, integridad y legibilidad; y, a estos efectos, los controles de gestión pueden utilizarse para establecer pistas de auditoría fiables entre las facturas y las entregas o prestaciones, garantizando de esta forma que cada factura (ya sea en papel o en formato electrónico) cumple estos requisitos.

En séptimo lugar, se dispone que la autenticidad e integridad de las facturas electrónicas puede garantizarse mediante la utilización del intercambio electrónico de datos (EDI) o los sistemas avanzados de firma electrónica, pero, dado que existen otras tecnologías, no puede exigirse a los sujetos pasivos la utilización de una tecnología específica de facturación electrónica. Por consiguiente, la Directiva 2010/45/UE aproxima el tratamiento entre la factura en papel y en formato electrónico, al no exigir en ninguno de los dos formatos la utilización de una firma, ya que elimina esta exigencia para la factura electrónica, potenciando así la reducción de costes de gestión para las empresas.

Y, en último lugar, se aclara que cuando un sujeto pasivo conserva en línea facturas que haya expedido o recibido, además del Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo, el Estado miembro en el que debe abonarse el impuesto debe tener derecho de acceso a dichas facturas a efectos de control.

5.2. La factura electrónica en el ordenamiento jurídico español

Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por **medios electrónicos**, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido⁵².

⁽⁵²⁾Art. 164.2 LIVA.

Por otro lado, la LIVA preceptúa que las facturas recibidas, los justificantes contables, las facturas expedidas y las copias de las demás facturas expedidas deberán conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del impuesto.

Asimismo, cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas, se deberá garantizar a la Administración Tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. La anterior obligación será independiente del lugar de conservación⁵³.

⁽⁵³⁾Art. 165.4 LIVA.

Por **factura electrónica** debe entenderse, de conformidad con lo dispuesto en el art. 1 de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas y que, además, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que impide el repudio de la factura por su emisor. A su vez, conforme a lo dispuesto por el art. 3.5 de la Ley 59/2003, en su redacción dada por la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, se considera documento electrónico la información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado.

Lectura recomendada

A. M. Delgado García (2012). "Los medios electrónicos y las obligaciones formales en el ámbito tributario". *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* (n.º 28).

Naturaleza de la factura electrónica

La factura electrónica es una factura original y, por consiguiente, no constituye un documento sustitutivo de la factura, ya que no se trata de un documento que no vaya a permitir ejercitar el derecho a la deducción en cuota o sobre la base de sus destinatarios (como en el caso de los vales numerados y tickets expedidos por máquinas registradoras) ni nos encontramos ante un documento equivalente a la factura (que, a diferencia del documento sustitutivo, y pese a no reunir los requisitos de una factura, surte sus mismos efectos). Tampoco se trata de un duplicado del original de la factura (como en el caso de la operación en la que concurren varios destinatarios o en el de pérdida del original por cualquier causa) ni de una copia del original de la factura.

El RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el **Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (ROF)**, recoge las modificaciones introducidas en dicha materia por la Directiva 2010/45/UE. Entra

en vigor el 1 de enero de 2013 y deroga el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el RD 1496/2003, de 28 de noviembre.

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación

En cuanto a las novedades introducidas por el RD 1619/2012, de 30 de noviembre, según su preámbulo, para una mayor seguridad jurídica de los empresarios o profesionales, se aclaran los casos en los que se deben aplicar las normas de facturación establecidas en dicho ROF.

Como novedad relativa a la obligación de expedir factura, se establece que no se exigirá tal obligación en el caso de determinadas prestaciones de servicios financieros y de seguros, salvo cuando dichas operaciones se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, o en otro Estado miembro de la UE, y estén sujetas y no exentas.

Con la finalidad de establecer un sistema armonizado de facturación en el ámbito de la UE y de promover y facilitar el funcionamiento de los pequeños y medianos empresarios, así como de los profesionales, se establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: la factura completa u ordinaria y la factura simplificada, que viene a sustituir a los denominados tickets.

Las **facturas simplificadas** tienen un contenido más reducido que las facturas completas u ordinarias y, salvo algunas excepciones, podrán expedirse a elección del obligado a su expedición:

- Cuando su importe no exceda de 400 euros, IVA incluido.
- Cuando se trate de facturas rectificativas.
- Cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido, y se trate de alguno de los supuestos respecto de los que tradicionalmente se ha autorizado la expedición de tickets en sustitución de facturas.

Asimismo, según el preámbulo del RD 1619/2012, la nueva regulación comunitaria en materia de facturación supone un decidido impulso a la facturación electrónica, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas.

Se establece, en este sentido, una nueva definición de **factura electrónica** como aquella factura que, cumpliendo los requisitos establecidos en el propio Reglamento, haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

En todo caso, las facturas en papel o electrónicas deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan, y corresponderá a los sujetos pasivos garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia, sin que esta exigencia pueda suponer la imposición de nuevas cargas administrativas a los empresarios o profesionales.

De esta forma, el sujeto pasivo podrá garantizar la autenticidad, integridad y legibilidad de las facturas que expida o conserve mediante los **controles de gestión o de auditoría usuales** de su actividad empresarial o profesional.

Esta igualdad de trato entre la factura en papel y la electrónica amplía, por tanto, las posibilidades para que el sujeto pasivo pueda expedir facturas por vía electrónica sin necesidad de que la misma quede sujeta al empleo de una tecnología determinada.

No obstante, para garantizar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos que ya venían utilizando el intercambio electrónico de datos (EDI) y la firma electrónica avanzada, este Reglamento reconoce expresamente que dichas tecnologías, que **dejan de ser obligatorias**, garantizan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas electrónicas.

Los sujetos pasivos, asimismo, podrán seguir comunicando a la AEAT, con carácter previo a su utilización, los medios que consideren que garantizan las condiciones citadas, al objeto de que sean, en su caso, validados por la misma.

Finalmente, para mejorar el funcionamiento del mercado interior, se impone un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios intracomunitarias.

Asimismo, con la finalidad de facilitar la gestión administrativa de los sujetos pasivos, se ha estimado conveniente aplicar ese mismo plazo armonizado a todas las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, tanto interiores como transfronterizas. Este plazo afecta, igualmente, a las facturas recapitulativas.

En relación con los **medios de expedición** de las facturas, concretamente, el art. 8.1 ROF dispone que “las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación”. La autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica, garantizará la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura. La integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, garantizará que el mismo no ha sido modificado⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾Art. 8.2 ROF.

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, según establece el art. 8.3 ROF. En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura podrán garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del

sujeto pasivo. Los referidos controles de gestión deberán permitir crear una **pista de auditoría fiable** que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

En cuanto al concepto de factura electrónica, el art. 9.1 ROF dispone que “se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico”. La expedición de la factura electrónica estará condicionada a que su destinatario haya dado su **consentimiento**⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾Art. 9.2 ROF.

Respecto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica, podrán garantizarse por cualquiera de los medios señalados en el art. 8 ROF a los que ya se ha aludido.

En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica quedarán garantizadas por alguna de las siguientes **formas**⁵⁶:

⁽⁵⁶⁾Art. 10.1 ROF.

a) Mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el art. 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, basada bien en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del art. 2 de la mencionada Directiva, o bien en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 10 del art. 2 de la mencionada Directiva.

b) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el art. 2 del anexo I de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.

c) Mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.

En el caso de **lotes** que incluyan varias facturas electrónicas remitidas simultáneamente al mismo destinatario, según el art. 10.2 ROF, los detalles comunes a las distintas facturas podrán mencionarse una sola vez, siempre que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información.

En este contexto, es preciso referirse a la **factura electrónica en el sector público**. El objeto de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el sector público, de acuerdo con su artículo 1, es impulsar el uso de la factura electrónica, crear el registro contable de facturas, regular el procedimiento para su tramitación en las administraciones públicas y las actuaciones de seguimiento por los órganos competentes.

Según esta norma legal, estarán **obligadas al uso de la factura electrónica** las entidades siguientes: sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, uniones temporales de empresas, agrupaciones de interés económico, agrupaciones de interés económico europeas, fondos de pensiones, fondos de capital riesgo, fondos de inversiones, fondos de utilización de activos, fondos de regularización del mercado hipotecario, fondos de titulación hipotecaria y fondos de garantía de inversiones⁵⁷.

No obstante, es importante tener en cuenta que las administraciones públicas podrán excluir reglamentariamente de esta obligación de facturación electrónica a las facturas cuyo importe sea de hasta 5.000 euros y a las emitidas por los proveedores a los servicios en el exterior de las administraciones públicas. Asimismo, hay que destacar que todos los proveedores tienen derecho a ser informados sobre el uso de la factura electrónica por medio del órgano, el organismo público o la entidad que determine cada administración pública.

Las facturas electrónicas que se remitan a las administraciones públicas deberán tener un **formato** estructurado y estar firmadas con **firma electrónica avanzada** basada en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.1.a ROF⁵⁸.

También se admitirá el **sello electrónico avanzado** basado en un certificado reconocido, que, según se define en la propia Ley, es el conjunto de datos en forma electrónica, consignados o asociados con facturas electrónicas, que pueden ser utilizados por personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica para garantizar el origen y la integridad de su contenido.

Se establece, por otra parte, en la Ley que el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales dispondrán de un **punto general de entrada de facturas electrónicas** por medio del cual se recibirán todas las facturas electrónicas que correspondan a entidades, entes y organismos vinculados o dependientes. Ahora bien, las entidades locales podrán adherirse a la utilización del punto general de entrada de facturas electrónicas que proporcione

Lectura recomendada

A. M. Delgado García (2014). "La regulación de la factura electrónica en el sector público". *Revista de Internet, Derecho y Política* (n.º 18).

⁽⁵⁷⁾Art. 4 LFESP.

⁽⁵⁸⁾Art. 5 LFESP.

⁽⁵⁹⁾Art. 6 LFESP.

su diputación, comunidad autónoma o el Estado. Asimismo, las comunidades autónomas podrán adherirse a la utilización del punto general de entrada de facturas electrónicas que proporcione el Estado⁵⁹.

Todas las facturas electrónicas presentadas mediante el punto general de entrada de facturas electrónicas producirán una entrada automática en un registro electrónico de la Administración pública gestora de dicho punto general de entrada de facturas electrónicas, proporcionando un acuse de recibo electrónico con acreditación de la fecha y hora de presentación.

El punto general de entrada de facturas electrónicas

A este respecto, el punto general de entrada de facturas electrónicas proporcionará un servicio automático de puesta a disposición o de remisión electrónica de las mismas a las oficinas contables competentes para su registro.

Cuando una administración pública no disponga de punto general de entrada de facturas electrónicas ni se haya adherido al de otra administración, el proveedor tendrá derecho a presentar su factura en el punto general de entrada de facturas electrónicas de la Administración General del Estado, quien depositará automáticamente la factura en un repositorio donde la administración competente será responsable de su acceso, y de la gestión y tramitación de la factura.

Por otra parte, se dispone en la Ley que las diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares ofrecerán a los municipios con población inferior a 20.000 habitantes la colaboración y los medios técnicos necesarios para posibilitar la aplicación de lo dispuesto en esta norma, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local.

También hay que tener en cuenta que, según establece la Ley, la responsabilidad del **archivo y la custodia de las facturas electrónicas** corresponde al órgano administrativo destinatario de la misma, sin perjuicio de que pueda optar por la utilización del correspondiente punto general de entrada de facturas electrónicas como medio de archivo y custodia de dichas facturas si se adhiere al mismo⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾Art. 7 LFESP.

Asimismo, se debe subrayar que cuando el punto general de entrada de facturas electrónicas sea utilizado para archivo y custodia de las facturas electrónicas, su información no podrá ser empleada para la explotación o cesión de la información, salvo para el propio órgano administrativo al que corresponda la factura. Ello se entenderá sin perjuicio de las obligaciones que se puedan derivar de la normativa tributaria.

6. El Suministro Inmediato de Información

6.1. Normativa aplicable y objetivos del sistema

El SII comporta la llevanza de los libros registro (los libros registro de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias) **por medio de la sede electrónica de la AEAT**, mediante el suministro prácticamente inmediato de los registros de facturación. Los contribuyentes deben remitir a la Administración tributaria de forma continuada los detalles sobre la facturación por vía electrónica, y con esta información actualizada se van configurando, casi en tiempo real, los libros registro del tributo.

Lectura recomendada

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

En consecuencia, se trata de uno de los cambios más significativos que se han introducido en la gestión del IVA desde la creación de este impuesto.

Conviene aclarar que mediante este nuevo sistema de gestión del IVA no se está estableciendo la obligación de enviar las facturas a la AEAT, pues lo que se debe remitir son los campos de los registros de facturación que se concretan en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT.

Hay que destacar también que con el SII no se ha introducido una nueva obligación en sentido estricto en nuestro ordenamiento tributario, sino que se trata de cumplir de otra manera con la obligación ya existente de llevanza de los libros registro (si bien tiene implicaciones para los contribuyentes pues comporta más trámites). En este sentido, no se trata únicamente de un sistema de llevanza de los libros registro en sede electrónica, sino que estamos, en realidad, en presencia de una obligación para determinados contribuyentes de comunicar por medios electrónicos a la Administración los registros de facturación emitidos y recibidos.

En relación con la **normativa aplicable** a este nuevo sistema de gestión del IVA, hay que tener en cuenta, en primer lugar, que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, introdujo cambios en el artículo 29, dedicado a las obligaciones tributarias formales, disponiendo en el apartado tercero, en relación con los libros registro, la posibilidad de que por medio de norma reglamentaria se regulara la obligación de llevanza de los mismos a través de medios telemáticos. Y, en conexión con esta nueva previsión, mo-

dificó el artículo 200 para tipificar como infracción tributaria el retraso en la obligación de la llevanza de los libros registro y suministro por medio de la sede electrónica de la AEAT.

El desarrollo reglamentario del SII es bastante posterior y se contiene fundamentalmente en el RD 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, la mejora y el impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del impuesto sobre el valor añadido.

En cuanto a los **objetivos del SII**, con la introducción de este nuevo sistema de gestión tributaria del IVA, básicamente se persigue, por un lado, potenciar la asistencia al contribuyente y, por otro, conseguir un mayor y mejor control tributario por parte de la Administración.

Los principales objetivos del SII

1) En primer lugar, es un objetivo del SII la potenciación de la asistencia al contribuyente, al facilitarle una serie de datos fiscales, en una primera fase, y el borrador de la declaración del impuesto, en una segunda fase. A este respecto, el contribuyente dispondrá en la sede electrónica de la AEAT de un libro registro “declarado” y otro “contrastado” con la información de contraste procedente de terceros que pertenezcan al colectivo de este sistema o de la base de datos de la AEAT. Los contribuyentes podrán contrastar dicha información antes de la finalización del plazo de presentación de su declaración mensual de IVA. Y el contribuyente tendrá la posibilidad de corregir los errores cometidos en los envíos sin necesidad de ser requerido por la AEAT para ello.

2) Un segundo objetivo, al que hace referencia el RD 596/2016, es la adaptación al desarrollo de las nuevas tecnologías. Así, en el preámbulo de dicha norma se indica que la llevanza de los distintos libros registro ha experimentado una profunda transformación desde el momento en que por primera vez se estableció la obligación hasta nuestros días, en consonancia con el desarrollo de las nuevas tecnologías, el avance en la utilización de medios electrónicos por parte del colectivo empresarial español y la implantación gradual del uso de la factura electrónica. De manera que, actualmente, es residual el número de empresarios y profesionales que no utilizan medios electrónicos o informáticos para la llevanza de los libros registro.

3) Y el tercero de los objetivos consiste en la consecución de un mayor y más eficiente control tributario para luchar contra el fraude fiscal, al disponer la Administración tributaria de información de calidad en un tiempo muy reducido. Precisamente, a nuestro juicio, el principal objetivo del SII es el control tributario, pues resulta evidente que la obligación de facilitar información inmediata a la AEAT tiene como finalidad permitir a la administración tributaria llevar a cabo un control más exhaustivo de la veracidad de las autoliquidaciones presentadas, de forma que se pueda evitar el fraude fiscal, asegurándose que el IVA devengado se declare realmente en aquel período en que se ha producido el hecho imponible. Y no hay que olvidar que la Administración cuenta en su poder con una cuantiosa información sobre la actividad económica de los contribuyentes a los que se aplica el SII, una información superior a la que figura en los libros registro que deben llevar el resto de empresarios y profesionales.

6.2. Delimitación del ámbito subjetivo

El SII presenta un **doble ámbito de aplicación subjetivo**, pues en algunos casos resulta de aplicación obligatoria, mientras que en otros supuestos el contribuyente puede optar por acogerse al mismo.

El SII es **obligatorio** para los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural: grandes empresas (facturación superior a 6.010.121,04 euros en el año anterior), grupos de IVA e inscritos en el REDEME⁶¹ (registro de devolución mensual del IVA).

⁽⁶¹⁾Arts. 62.6 y 71.3.5ª RIVA.

Por otro lado, podrán utilizar de forma **voluntaria** el SII quienes ejerzan la opción a través de la correspondiente declaración censal en los términos del artículo 68 bis RIVA, que regula forma y efectos del ejercicio de dicha opción; en cuyo caso, su período de declaración será mensual y la opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma. Esta previsión, permite afirmar la voluntad del legislador de generalizar este sistema.

La **opción** por la llevanza electrónica de los libros registro por medio de la sede electrónica de la AEAT se deberá ejercer durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036), o bien al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad, surtiendo efecto, en este caso, en el año natural en curso.⁶²

⁽⁶²⁾Art. 68 bis RIVA.

La **renuncia** deberá ejercitarse mediante la presentación de declaración censal (modelo 036) en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La exclusión del REDEME supondrá la exclusión del SII con efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el acuerdo de exclusión, salvo que el periodo de liquidación siga siendo mensual.

El cese en el régimen especial del grupo de entidades determinará el cese en el SII con efectos desde que se produzca aquel, salvo que el periodo de liquidación siga siendo mensual.

6.3. La información a suministrar y el régimen sancionador

1) La información a suministrar

De conformidad con lo dispuesto en el RIVA, las entidades incluidas en el SII, además de la información prevista para los libros registro tradicionales, deberán incluir determinada **información adicional**⁶³.

⁽⁶³⁾Arts. 62.6, 63.3 y 64.4 RIVA.

En relación con el **libro registro de facturas emitidas**, debe aportarse información de estos campos:

- el tipo de factura (completa o simplificada, facturas expedidas por terceros y recibos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca entre otros);

- identificación de rectificación registral;
- descripción de la operación;
- facturas rectificativas (identificación como tales, referencia de la factura rectificada o las especificaciones que se modifican);
- facturas sustitutivas (referencia de las facturas sustituidas o las especificaciones que se sustituyen);
- facturación por destinatario;
- inversión del sujeto pasivo;
- regímenes especiales (agencias de viaje, bienes usados, criterio de caja, grupo de entidades, oro de inversión);
- período de liquidación de las operaciones;
- indicación de operación no sujeta o exenta;
- acuerdo AEAT de facturación, en su caso;
- y cualquier otra información con trascendencia tributaria determinada a través de orden ministerial.

Respecto al **libro registro de facturas recibidas**, son estos los campos que deben proporcionarse:

- el número de recepción se sustituye por el número y serie de la factura;
- identificación de rectificación registral;
- descripción de la operación;
- facturación por destinatario;
- inversión del sujeto pasivo;
- adquisición intracomunitaria de bienes;
- regímenes especiales (agencias de viaje, bienes usados, criterio de caja, grupo de entidades);
- cuota tributaria deducible del período de liquidación;
- período de liquidación en el que se registran las operaciones;
- fecha contable y número de documento aduanero (DUA) en el caso de importaciones;
- y cualquier otra información con trascendencia tributaria determinada a través de orden ministerial.

El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará en la **sede electrónica de la AEAT** mediante un servicio web o un formulario electrónico, conforme con los campos de registro aprobados en la correspondiente orden ministerial.

2) Plazos para la remisión electrónica de las anotaciones

En relación con las **facturas expedidas**, el plazo es de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del impuesto.

Respecto a las **facturas recibidas**, el plazo es de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura o del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas cuando se trate de importaciones y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación en que se hayan incluido las operaciones. En consecuencia, necesariamente todo asiento en el libro registro de facturas recibidas debe realizarse antes de la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en que corresponda efectuar la deducción (entendido, a efectos del IVA, como el período en el que el sujeto pasivo puede hacer efectivo su derecho a la deducción, aunque no lo haga; período que, como se sabe, es de cuatro años).

Por lo que refiere a **determinadas operaciones intracomunitarias** (envío o recepción de bienes muebles corporales para su utilización temporal o para la realización de informes periciales, reparaciones y trabajos sobre los mismos), el plazo es de cuatro días naturales desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes.

3) **Modificación de las obligaciones formales**

Los sujetos pasivos que voluntariamente optan por acogerse al SII pasan de liquidar, con carácter general, trimestralmente el impuesto a tener un período de liquidación coincidente con el **mes natural** (en esta línea, el artículo 71.3 RIVA, en su nuevo número 5, amplía los supuestos de declaración mensual a los sujetos que opten por aplicar el SII); en tanto que para los sujetos obligados al SII no se produce ninguna variación respecto del plazo de liquidación, que sigue siendo mensual.

En relación con el **plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones**, según la nueva redacción del artículo 71.4 RIVA, se amplía para los empresarios que utilicen el SII hasta los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero (frente a los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral que rige con carácter general).

Asimismo, como ya se ha comentado, se produce una supresión de determinadas obligaciones formales. Tal como disponen los artículos 32.f) y 36.1 RG-GIT y la DT 2ª RD 596/2016, se exonera a los sujetos pasivos que apliquen el SII de presentar ciertas **declaraciones informativas**. Por un lado, la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347), a partir del período correspondiente a 2017. Por otro lado, la declaración informativa con el contenido de los libros registro (modelo 340) para los sujetos pasivos inscritos en el REDEME.

4) Régimen sancionador aplicable

Como ya se ha comentado anteriormente, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, ha modificado, con entrada en vigor desde el 1 de enero de 2017, el art. 200 para tipificar como infracción tributaria el retraso en la obligación de la llevanza de los libros registro y suministro a través de la sede electrónica de la AEAT.

Concretamente, se ha introducido una nueva letra g en el art. 200.1 LGT, que dispone que constituye infracción tributaria:

“el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente”.

Por su parte, se introduce un nuevo párrafo en el artículo 200.3 LGT que establece que:

“el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros”.

7. La presentación telemática de recursos

7.1. La vía telemática en la presentación del recurso de reposición

La vía telemática puede ser utilizada para la presentación del **recurso de reposición** y otras solicitudes de carácter tributario, como la de devolución de ingresos indebidos, de rectificación de autoliquidaciones y de iniciación del procedimiento de rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos.

Lectura recomendada

J. Calvo Vérguez (2011). "La interposición de reclamaciones económico-administrativas a través de Internet". *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 12).

Este asunto es objeto de regulación por parte de la Resolución de 11 de diciembre del 2001, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En cuanto al **procedimiento de presentación telemática** del recurso de reposición y de las mencionadas solicitudes, en primer lugar, el solicitante o, en su caso, su representante, debe ponerse en comunicación con la Agencia Tributaria, a través de su página web. Debe elegir la opción "Recursos y Reclamaciones". Y, a continuación, seleccionar la opción "Recursos de reposición y otras solicitudes / Presentación de solicitudes", en la que aparecerán una serie de instrucciones generales para la cumplimentación de la solicitud.

Seguidamente, debe seleccionar el tipo de solicitud que se desea presentar, si bien la calificación no es obligatoria. En función de la opción elegida, cumplimentará los datos incluidos en el formulario que aparecerá en la pantalla.

Las **alegaciones** se podrán incorporar a través de la recuperación de un fichero en formato HTML o crearlo en el mismo momento de la interposición. Si se desea aportar documentación anexa a la solicitud, el interesado o su representante deberán realizarlo en cualquiera de los registros previstos en la norma administrativa. En dicha documentación, se hará mención del código electrónico de validación devuelto por la Agencia Tributaria.

Una vez introducidos todos los datos, si conforme a la aplicación informática son validados, se mostrará el escrito de presentación de la solicitud. En caso contrario, se indicarán los errores para que el interesado o, en su caso, su representante proceda a su subsanación.

A continuación, se debe seleccionar un **certificado de usuario**, previamente instalado en el navegador para generar la firma electrónica. Después, se transmitirá a la Agencia Tributaria el escrito de presentación de la solicitud con la firma digital.

Si la solicitud es aceptada, la Agencia Tributaria le devolverá en pantalla el escrito de presentación de la solicitud validado con un código electrónico de dieciséis caracteres, además de la fecha y hora de presentación.

Asimismo, si la solicitud se presentó a través de **representante** voluntario, tanto en el ámbito de las personas físicas como jurídicas, la aplicación señalará, mediante un mensaje al respecto, la necesidad de que en el plazo de los diez días siguientes a la presentación de la solicitud se acredite la representación a favor de aquel. Es posible acreditar por Internet el otorgamiento, aceptación y revocación de la representación en la tramitación de recursos. En este contexto, hay que señalar que, de acuerdo con la Resolución de 19 de octubre del 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, también está permitido actuar a través de la colaboración social en el caso de la presentación telemática del recurso de reposición.

El solicitante o, en su caso, su representante deberá imprimir y conservar el escrito de presentación de la solicitud una vez aceptado y validado con el correspondiente código electrónico.

Finalmente, se puede consultar la presentación realizada seleccionando el certificado de usuario correspondiente, a través de la opción “Consulta de presentación de solicitudes”, en la que se podrá obtener de nuevo el escrito de presentación tal como se mostró cuando se presentó la solicitud.

7.2. La interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas

La LGT se refiere⁶⁴ a la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas. En efecto, dispone, con carácter general, que podrán utilizarse medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas; y, de igual modo, admite, como se ha visto, la práctica de notificaciones telemáticas en este ámbito.

⁽⁶⁴⁾DA 16ª LGT.

Asimismo, la LGT señala que los documentos que integren un expediente correspondiente a una reclamación económico-administrativa podrán obtenerse mediante el empleo de medios electrónicos. Y, por último, habilita al ministro de Hacienda para regular los aspectos necesarios para la implantación de estas medidas y crear los registros electrónicos que procedan.

La notificación electrónica y el expediente electrónico

Se da la posibilidad, en el art. 234.4 LGT, de notificar los actos y las resoluciones a los interesados mediante la publicación en la sede electrónica de los tribunales económico-administrativos. Por otro lado, será obligatoria la notificación electrónica cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones y sea obligatoria la interposición de la reclamación por esta vía.

Y en los arts. 235.5 y 236.1 LGT se incorpora la referencia al expediente electrónico y se establece la interposición electrónica obligatoria de la reclamación cuando los reclamantes estén obligados a recibir las notificaciones por esta vía. En estos casos (presentación obligatoria de la reclamación de forma electrónica), las alegaciones, pruebas y cualquier otro escrito deberán presentarse también por esta vía.

A su vez, el RGRVA establece⁶⁵ que el ministro de Hacienda dictará las normas de desarrollo relativas a la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas. Y añade que 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.

⁽⁶⁵⁾DA 3ª RGRVA.

El desarrollo reglamentario de estas cuestiones se ha producido por medio de la **Orden EHA/2784/2009**, de 8 de octubre, por la que se regula la interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas y se desarrolla parcialmente la disposición adicional decimosexta de la LGT, sobre utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas.

La citada Orden se aplica en relación con la interposición telemática de **reclamaciones económico-administrativas**, tanto del procedimiento general en única o primera instancia, como del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, así como a los incidentes de ejecución, la remisión del expediente administrativo del acto reclamado en formato electrónico y la consulta telemática del estado de tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.

En cuanto al **ámbito de aplicación**, podrán presentarse telemáticamente en formato electrónico los escritos de interposición de las reclamaciones económico-administrativas, tanto del procedimiento general en única o primera instancia, como del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, así como de los incidentes de ejecución. Por consiguiente, no será válida, y carecerá de eficacia, la presentación telemática o electrónica de cualesquiera recursos, incluido el de anulación regulado por el art. 241 bis LGT, así como la de incidentes y cualesquiera otros escritos y demás actuaciones del procedimiento, distintos de los citados⁶⁶.

⁽⁶⁶⁾Art. 2 Orden EHA/2784/2009.

Respecto al **lugar y forma de presentación** de las reclamaciones, la presentación deberá realizarse rellenando el formulario que, a estos efectos, existirá en el registro electrónico del organismo autor del acto impugnado y que admitirá

⁽⁶⁷⁾Art. 3.1 Orden EHA/2784/2009.

la inclusión de documentos o ficheros anexos en los formatos que al efecto se indiquen por dicho organismo dentro de los formatos admitidos⁶⁷ por el Ministerio de Hacienda. En especial, podrá incluirse la solicitud de suspensión del acto impugnado, de acuerdo con el art. 40 RGRVA.

El formulario de presentación

El formulario de presentación contendrá los extremos indicados en el art. 2.1 RGRVA, así como espacio para efectuar las alegaciones cuando proceda. Establece este precepto que la solicitud o escrito de iniciación deberá contener los siguientes extremos: a) nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado; en el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa; b) órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento; c) acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número del expediente o clave alfanumérica que identifique el acto administrativo objeto de impugnación y demás datos relativos a este que se consideren convenientes, así como la pretensión del interesado; d) domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones; e) lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud; f) cualquier otro establecido en la normativa aplicable.

La **identificación y autenticación** del firmante podrá realizarse por cualquiera de los sistemas de firma electrónicos admitidos, conforme a lo dispuesto en la LPACAP, en el registro electrónico receptor⁶⁸.

⁽⁶⁸⁾Art. 4.2 Orden EHA/2784/2009.

Asimismo, se aprueban los modelos de formulario que se utilizará para la interposición de reclamación económico-administrativa contra acto dictado por órgano administrativo, el modelo para la interposición de reclamación económico-administrativa contra actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria y el modelo para la presentación de incidente de ejecución dictado en ejecución de resolución económico-administrativa.

Se prevé también que el formulario de presentación dispondrá de un sistema de validación mediante el que el reclamante podrá obtener telemáticamente una **copia digital autenticada**, susceptible de ser impresa en papel, que acredite el acto de la presentación, el organismo ante el que se presenta, el contenido del formulario relleno incluido el texto de alegaciones si las hubiese, la fecha de presentación y el número de entrada de registro⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Art. 5.1 Orden EHA/2784/2009.

Por su parte, el acuse de **recibo de la presentación** incluirá la enumeración de los documentos y ficheros adjuntos al formulario de presentación, seguida de una huella digital de cada uno de ellos. En caso de que se hubieran presentado ficheros con código malicioso, el documento contendrá al menos el nombre pero no la huella de dichos ficheros.

Igualmente, se dispone que el organismo que dictó el acto impugnado remitirá o pondrá a disposición del tribunal competente el expediente administrativo correspondiente a dicho acto en formato electrónico, si se lo permiten los medios técnicos de que disponga⁷⁰. Para la formación del **expediente electrónico** será de aplicación lo previsto en la LPACAP al respecto y se dará cumpli-

⁽⁷⁰⁾Art. 6.1 Orden EHA/2784/2009.

miento a lo dispuesto en el art. 70.3 de esta ley, de forma que el reclamante pueda comprobar la integridad e imposibilidad de modificación del expediente remitido.

Cuando sea posible, dispone la Orden que el expediente se enviará o pondrá a disposición del tribunal competente por medios telemáticos automatizados basados en servicios web. También podrán utilizarse tanto el correo electrónico como otro tipo de transmisiones telemáticas cuando así se acuerde entre el organismo emisor y los tribunales económico-administrativos. En este caso, se habilitará necesariamente un sistema de acuse de recibo que garantice que ambas partes tienen constancia de la entrega y recepción del expediente íntegro por parte de los tribunales económico-administrativos.

Se estipula también que el tribunal dispondrá de sistemas de visionado para el examen del expediente que garanticen la identidad entre lo mostrado y el expediente recibido telemáticamente o grabado en el soporte electrónico u óptico, pero no expedirá copias en papel del expediente de origen. El reclamante y los interesados debidamente personados en la reclamación podrán obtener a su costa copia electrónica del expediente, durante el trámite de puesta de manifiesto para alegaciones⁷¹.

(71) Art. 6.6 Orden EHA/2784/2009.

El organismo donde se haya presentado telemáticamente la reclamación la **remitirá al tribunal económico-administrativo** al que vaya dirigida. Este envío se efectuará preferentemente en formato electrónico, junto con el expediente de origen y demás documentación legalmente establecida en ese mismo formato, en su caso. Cuando el expediente de origen y documentación asociada no pueda enviarse en formato electrónico, se utilizará un mecanismo de remisión que facilite la vinculación de la reclamación telemática con su expediente de origen en papel⁷².

(72) Art. 7.1 Orden EHA/2784/2009.

En el expediente de la reclamación podrá consignarse una copia en papel del escrito de interposición presentado telemáticamente. A estos efectos, el tribunal dispondrá de sistemas que permitan obtener esa copia de forma que se garantice la identidad entre el formulario electrónico y la copia impresa.

Las restantes actuaciones del procedimiento económico-administrativo iniciado telemáticamente, así como las actuaciones no incluidas en el ámbito de aplicación de la orden que lo regula, seguirán presentándose y documentándose en papel en el expediente de la reclamación.

Por último, se prevé que el reclamante y los interesados debidamente personados en la reclamación podrán conocer el **estado de tramitación** de la misma a través de la sede electrónica de los tribunales económico-administrativos o por otros medios telemáticos. Esta facultad, no obstante, no se extiende al contenido de los trámites. Y la identificación y autenticación del reclamante e interesados personados en el recurso o reclamación objeto de consulta o de

(73) Art. 8 Orden EHA/2784/2009.

sus representantes, podrá realizarse por cualquiera de los sistemas de firma electrónicos admitidos, conforme a lo dispuesto en la LPACAP⁷³, en la sede electrónica correspondiente.

Actividades

Casos prácticos

1. La empresa X, S. A. no puede realizar la presentación de la declaración telemática el mismo día en que efectúa el ingreso del tributo, por razones técnicas.

- a) ¿Qué está previsto para estos casos?
- b) Si la realización del pago se ha llevado a cabo el último día del periodo voluntario, ¿qué consecuencias tiene el presentar la declaración el día siguiente?
- c) ¿Y si realiza la presentación de la declaración al cabo de una semana?
- d) ¿Existe alguna circunstancia exoneradora de la responsabilidad?

2. La empresa X, S. A.:

- a) ¿Recibirá obligatoriamente las notificaciones por vía electrónica?
- b) ¿Cuáles son los medios por los cuales pueden practicarse las notificaciones electrónicas?
- c) ¿En qué momento se entiende practicada a efectos legales la notificación electrónica?

Ejercicios de autoevaluación

1. El efecto vinculante de las consultas tributarias escritas consiste en que...

- a) el obligado tributario está obligado a ajustar su actuación en los términos contenidos en la contestación a la consulta.
- b) la Administración está obligada a ajustar su actuación en los términos contenidos en la contestación a la consulta.
- c) la Administración está obligada a sancionar a los obligados tributarios que se apartan de los términos contenidos en la contestación a la consulta.

2. Mediante el programa Informa los contribuyentes pueden acceder a...

- a) una base de datos de la Dirección General de Tributos que contiene una recopilación de las principales contestaciones a las consultas tributarias escritas.
- b) una base de datos del Tribunal Económico Administrativo Central que contiene una selección de las principales resoluciones.
- c) información escrita, de carácter básico, relativa a la aplicación del sistema tributario tanto a los diferentes conceptos impositivos como a los procedimientos de gestión tributaria.

3. Los datos, importes o calificaciones contenidos en los borradores de declaración que hayan sido comunicados al obligado tributario...

- a) no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad.
- b) vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad.
- c) vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación, pero no en las de investigación que puedan desarrollarse con posterioridad.

4. En el caso de una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la LGT...

- a) excluye la responsabilidad por infracción tributaria, aunque no se dice nada sobre la exigencia de los intereses de demora o los recargos aplicables.
- b) excluye la responsabilidad por infracción tributaria, los intereses de demora y los recargos aplicables.
- c) excluye la responsabilidad por infracción tributaria y los recargos aplicables, aunque no se dice nada sobre la exigencia de los intereses de demora.

5. La presentación de declaraciones tributarias por vía telemática...

- a) como regla general es obligatoria, aunque en determinados supuestos y para determinados obligados tributarios la utilización de la vía telemática es voluntaria.
- b) como regla general es voluntaria, aunque en determinados supuestos y para determinados obligados tributarios la utilización de la vía telemática es obligatoria.
- c) siempre es voluntaria.

6. En la actualidad, en la mayoría de las figuras impositivas estatales, se permite la presentación telemática y, en su caso, el pago de declaraciones o autoliquidaciones a través de Internet...

- a) en relación con la realización del hecho imponible, pero no con retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.
- b) en relación no solo con la realización del hecho imponible, sino también con retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, pero no con obligaciones de información.
- c) en relación no solo con la realización del hecho imponible, sino también con retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, e incluso con obligaciones de información.

7. Para que la notificación se practique utilizando medios electrónicos...

- a) cuando la normativa no impone dicho medio de notificación, se requiere el consentimiento del interesado.
- b) cuando la normativa impone dicho medio de notificación, se requiere el consentimiento del interesado.
- c) cuando la normativa no impone dicho medio de notificación, no se requiere el consentimiento del interesado.

8. Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición de la notificación electrónica, transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, establece la LPACAP que se entenderá que la notificación ha sido rechazada...

- a) solo en el caso de que el ciudadano haya señalado como preferente el medio electrónico a efectos de notificaciones, pero no en el caso de notificaciones electrónicas obligatorias.
- b) solo en el caso de notificaciones electrónicas obligatorias, pero no si el ciudadano ha señalado como preferente el medio electrónico a efectos de notificaciones.
- c) tanto si el ciudadano ha señalado como preferente el medio electrónico a efectos de notificaciones como si se trata de notificaciones electrónicas obligatorias.

9. De acuerdo con la normativa vigente, a los efectos de acreditar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica...

- a) no se requiere el uso de la firma electrónica.
- b) se requiere el uso de la firma electrónica.
- c) se requiere el uso de la firma manuscrita.

10. Pueden presentarse telemáticamente, en formato electrónico, los escritos de interposición de las reclamaciones económico-administrativas...

- a) del procedimiento general en única o primera instancia, pero no del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales ni de los incidentes de ejecución.
- b) tanto del procedimiento general en única o primera instancia como del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, pero no de los incidentes de ejecución.
- c) tanto del procedimiento general en única o primera instancia como del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, así como de los incidentes de ejecución.

Solucionario

Casos prácticos

1. a) Si no puede realizarse la presentación el mismo día en que tenga lugar el ingreso por razones técnicas, podrá realizarse la transmisión telemática de la autoliquidación hasta el cuarto día hábil siguiente al del ingreso.

1. b) Si se ha realizado el ingreso el último día del periodo voluntario y no se pudiera presentar dentro del mencionado plazo la autoliquidación, por encontrarse saturada la Red, por problemas con el servidor o por cualquiera otro problema de carácter técnico, consideramos que, asimismo, la declaración podría presentarse dentro de los cuatro días hábiles siguientes a la finalización del periodo voluntario, sin ninguna consecuencia jurídica para el obligado tributario, a pesar del silencio que guarda la normativa en este extremo.

1. c) Sin embargo, si la presentación tampoco pudiera efectuarse dentro de estos cuatro días, hay que plantearse qué efectos se derivarían para el obligado tributario. En estos casos, como el ingreso ya se ha producido, entendemos que no existiría omisión del ingreso, de forma que no se podría imponer ninguna sanción por la infracción tipificada al art. 191 LGT, así como tampoco exigir intereses de demora en concepto indemnizatorio. Aun así, la falta de presentación de las autoliquidaciones en los plazos señalados por la normativa tributaria sin que se cause perjuicio económico para la Hacienda pública constituye una infracción tipificada en el art. 198 LGT, puesto que el ingreso de la deuda no exime de la obligación de presentar la declaración.

1. d) Existen varias circunstancias exoneradoras de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, reguladas en el art. 179.2 LGT. De forma que si el declarante incurre en alguna de ellas, no podría imponerle la Administración ninguna sanción por infracción simple. Así, si se destruye el ordenador del declarante en el que tiene instalado su certificado de usuario, podría aplicarse la causa de exoneración de responsabilidad consistente en la concurrencia de fuerza mayor, contemplada en la letra b del mencionado precepto. O bien podría aplicarse la circunstancia señalada en su letra d, si el declarante obra con la diligencia necesaria.

2. a) La empresa X, S.A. sí que recibirá obligatoriamente las notificaciones por vía electrónica. La regla general en materia de notificaciones telemáticas es la voluntariedad en el uso de esta vía tanto en procedimientos iniciados de oficio como a instancia de parte, pues como indica el artículo 41.1 LPACAP, en principio:

“los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos”.

No obstante, existen excepciones en esta voluntariedad. Así, de acuerdo con el artículo 41.1 LPACAP, reglamentariamente, las administraciones pueden establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

Precepto que, en el ámbito tributario, ha sido desarrollado mediante el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT. De acuerdo con el art. 4 de esta norma, se trata, fundamentalmente, de las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada (aparte de otras personas jurídicas mencionadas en este precepto). Hay que recordar que las S. A. y las S. L. tienen que presentar, obligatoriamente, la declaración del IS y otras declaraciones periódicas a través de medios telemáticos.

2. b) Las notificaciones electrónicas pueden practicarse a través de los siguientes medios: la dirección electrónica habilitada; sistemas de correo electrónico con acuse de recibo que deje constancia de la recepción; comparecencia electrónica en la sede; y cualquier otro medio que se establezca, con la condición de que quede constancia de la recepción por el interesado en el plazo y en las condiciones establecidas en su regulación específica.

A la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de la dirección electrónica habilitada hace referencia el art. 38 del RD 1671/2009, desarrollado, a su vez, por las disposiciones de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada.

Como norma general, la solicitud de la apertura de la dirección electrónica habilitada, con la inclusión en el correspondiente directorio, se produce a instancia de los ciudadanos (arts. 38.2, *in fine*, del RD 1671/2009 y 3.1 de la Orden PRE 878/2010), salvo los supuestos en que, de acuerdo con la normativa, tenga carácter obligatorio la práctica de notificaciones electrónicas, caso en el cual la dirección se asigna de oficio por la propia Administración (art. 38.3 del RD 1671/2009).

Por último, el art. 40 del RD 1671/2009 establece que la notificación por comparecencia electrónica consiste en “el acceso por el interesado, debidamente identificado, al contenido de la actuación administrativa correspondiente a través de la sede electrónica del órgano u organismo público actuante”. Ahora bien, para que la comparecencia electrónica produzca los efectos de notificación de acuerdo con el art. 43 LPACAP, hace falta que se cumplan dos requisitos: el primero, que el interesado, previamente al acceso a su contenido, tendrá que visualizar un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa que tendrá el acceso; y, el segundo, que el sistema de información tiene que dejar constancia del acceso, con la referencia de la fecha y hora.

2. c) Finalmente, en relación con el momento en que se entiende practicada a efectos legales la notificación electrónica, hay que distinguir, en los términos del art. 43.2 LPACAP, entre la puesta a disposición de la notificación y el acceso al contenido del acto notificado. La notificación electrónica se entenderá practicada, a todos los efectos legales, en el momento en que se produzca el acceso a su contenido, de conformidad con el art. 43.2 LPACAP. Es decir, no se considera practicada en el momento del depósito de la notificación electrónica en el buzón de la dirección electrónica habilitada, sino desde el momento en que el interesado abre el mensaje electrónico y acceda al contenido del acto notificado (con independencia de si el interesado procede o no a la lectura del contenido concreto del acto notificado en este momento o en un momento posterior).

Ahora bien, cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición de la notificación electrónica, transcurran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, establece el art. 43.2 LPACAP que se entenderá que la notificación ha sido rechazada, tanto si el ciudadano ha señalado como preferente el medio electrónico a efectos de notificaciones como si se trata de notificaciones electrónicas obligatorias. A estos efectos, el art. 10.2.d de la Orden PRE/878/2010 establece que el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada tiene que remitir al órgano administrativo una certificación electrónica del transcurso del plazo de diez días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

Respecto a las consecuencias del rechazo de la notificación por parte del interesado o su representante, el art. 111.2 LGT dispone que la notificación se tenga por efectuada y, aunque no lo señala expresamente, si procede, el procedimiento continuará.

No obstante, como salvaguarda de los derechos del ciudadano, se desvirtúan los efectos del rechazo de la notificación cuando, de oficio o a instancia del destinatario, se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. c

3. a

4. a

5. b

6. c

7. a

8. c

9. a

10. c