
Manifestacions de l'Administració electrònica tributària

PID_00269345

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 6 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP Business & Law School.

L'encàrrec i la creació d'aquest recurs d'aprenentatge UOC han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2020)

Tercera edició: febrer 2020

Autoria: Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello

Llicència CC BY-SA d'aquesta edició, FUOC, 2020

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Realització editorial: FUOC



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-Compartir igual (BY-SA) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu modificar l'obra, reproduir-la, distribuir-la o comunicar-la públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), i sempre que l'obra derivada quedi subjecta a la mateixa llicència que el material original. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Actuacions d'informació tributària per Internet	9
1.1. Publicacions de normativa i doctrina administrativa	10
1.2. Campanyes divulgatives	12
1.3. Consultes tributàries i sol·licituds d'informació tributària	14
1.4. El programa Informa	16
1.5. Informació relativa a valoració d'immobles	17
1.6. Altres informacions facilitades per Internet	18
2. Actuacions d'assistència tributària per Internet	22
2.1. Emplenament de declaracions per l'Administració	23
2.2. Confecció de l'esborrany de declaració tributària	24
2.3. Programes informàtics d'ajuda per a emplenar declaracions tributàries	25
3. Les declaracions tributàries telemàtiques	29
3.1. Emplenament i presentació de declaracions tributàries per mitjans telemàtics	29
3.2. El procediment de presentació i pagament telemàtic	31
4. Les notificacions tributàries electròniques	36
4.1. Marc normatiu de les notificacions electròniques	36
4.2. Requisits generals per a la pràctica de notificacions electròniques	37
4.3. Mitjans de notificació electrònica	40
4.4. La pràctica de la notificació electrònica	41
4.5. Les notificacions electròniques obligatòries	43
5. La facturació electrònica	48
5.1. La regulació de la facturació electrònica a la Unió Europea	48
5.2. La factura electrònica en l'ordenament jurídic espanyol	51
6. El subministrament immediat d'informació	57
6.1. Normativa aplicable i objectius del sistema	57
6.2. Delimitació de l'àmbit subjectiu	58
6.3. La informació que cal subministrar i el règim sancionador	59
7. La presentació telemàtica de recursos	63

7.1. La via telemàtica en la presentació del recurs de reposició	63
7.2. La interposició telemàtica de les reclamacions economicoadministratives	64
Activitats	69
Exercicis d'autoavaluació	69
Solucionari	71

Introducció

En el tercer mòdul de l'assignatura de *Fiscalitat a Internet*, després d'haver analitzat els aspectes generals de l'Administració electrònica tributària en el segon mòdul, s'aborden les principals manifestacions d'aquesta Administració electrònica en l'àmbit tributari.

Els dos primers apartats es dediquen a estudiar les principals actuacions d'informació i assistència dutes a terme per Internet. Amb relació a les primeres, s'examinen les publicacions de normativa i doctrina administrativa, les campanyes divulgatives, les consultes tributàries i sol·licituds d'informació tributària, el programa Informa i la informació relativa a valoració d'immobles. I respecte a les actuacions d'assistència tributària, es tracta de l'emplenament de declaracions per l'Administració tributària, la confecció de l'esborrany de declaració tributària i els programes informàtics d'ajuda per a emplenar declaracions tributàries.

En el tercer apartat s'estudien les declaracions tributàries telemàtiques, que constitueixen una de les principals actuacions d'assistència tributària per Internet. S'analitza tant l'emplenament i presentació de declaracions tributàries per mitjans telemàtics com el procediment de presentació i pagament telemàtic.

El quart apartat aborda una altra actuació d'assistència tributària important duta a terme per via telemàtica: les notificacions tributàries electròniques. S'examina el marc normatiu de les notificacions electròniques, els requisits generals per a la pràctica de notificacions electròniques, els mitjans de notificació electrònica, la pràctica de la notificació electrònica i les notificacions electròniques obligatòries.

La facturació electrònica, una altra de les principals manifestacions de l'Administració electrònica tributària, s'analitza en el cinquè apartat. S'examina tant la regulació de la facturació electrònica a la Unió Europea com la factura electrònica en l'ordenament jurídic espanyol.

En el sisè apartat s'examina el subministrament immediat d'informació, que suposa el nou sistema de gestió de l'IVA. Amb aquest sistema els llibres registre es poden gestionar a través de la seu electrònica de l'AEAT, mitjançant el subministrament pràcticament immediat dels registres de facturació.

Finalment, el setè apartat aborda la presentació telemàtica de recursos en l'àmbit tributari. En aquest sentit, es tracta de la via telemàtica en la presentació del recurs de reposició i la interposició telemàtica de les reclamacions economicoadministratives.

Objectius

Els principals objectius que s'assoliran mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Reconèixer les principals actuacions d'informació dels obligats tributaris dutes a terme per l'Administració tributària per Internet.
- 2.** Entendre les actuacions d'assistència dels obligats tributaris més importants que l'Administració tributària ha de dur a terme per via telemàtica.
- 3.** Comprendre el règim de les declaracions tributàries telemàtiques, tant amb relació als seus elements essencials com respecte del procediment de presentació i pagament telemàtic.
- 4.** Dominar les normes relatives a les notificacions tributàries electròniques, especialment amb relació als requisits generals per a la seva pràctica.
- 5.** Assimilar la regulació de la facturació electrònica a la Unió Europea i en l'ordenament jurídic espanyol, a més del subministrament immediat d'informació.
- 6.** Conèixer les normes sobre la presentació telemàtica de recursos en l'àmbit tributari.

1. Actuacions d'informació tributària per Internet

Davant l'elevat grau de dificultat del compliment de les obligacions materials i formals que imposa als obligats tributaris la normativa, que, al seu torn, és excessivament canviant i difícil d'interpretar, es fa imprescindible que l'Administració els informi sobre els seus drets i deures i els ajudi a exercir-los i complir-los.

Aquesta situació pot resultar difícil per a una generalitat de contribuents, per als quals, a més, pot ser excessiu el cost fiscal indirecte d'un assessorament sobre la matèria, el qual pot esdevenir, d'altra banda, molt senzill en la major part dels casos. Per aquest motiu, l'LGT, en l'art. 85 (en la mateixa línia que l'art. 62 RGGIT), estableix el **deure de l'Administració d'informar i assistir els obligats tributaris** en el compliment dels seus deures i en l'exercici dels seus drets. Les diferents actuacions d'informació i assistència es troben regulades en els art. 86 a 91 LGT, preceptes desplegats en els art. 63 a 78 RGGIT.

En conseqüència, incumbeix a l'Administració el deure d'auxiliar l'obligat tributari en aquest punt, procés en el qual els recursos tecnològics es revelen com una ajuda molt eficaç. No obstant això, **el suport tecnològic i l'ús de documents electrònics** en l'assistència a l'obligat tributari no s'han d'entendre com una cosa aplicable només al contribuent poc versat en matèries fiscals, sinó també al contribuent que disposa de més mitjans econòmics i materials, sotmès a una pluralitat d'obligacions de diversa índole.

El suport tecnològic en les actuacions d'informació i assistència

En conclusió, l'objecte del suport tecnològic en l'assistència i informació al contribuent es pot resumir en els punts següents: en primer lloc, fer arribar al contribuent una informació clara sobre l'objecte i la manera d'emplenar les obligacions fiscals; en segon lloc, permetre, així mateix, dur a terme els tràmits necessaris amb les molèsties mínimes, i, en tercer lloc, facilitar la presentació de les declaracions.

D'altra banda, aquest suport tecnològic en l'assistència a l'obligat tributari comporta, en la majoria dels casos, avantatges importants per a l'Administració tributària: d'una banda, quant al compliment puntual i precís de les obligacions, ja que un coneixement correcte de la normativa fiscal contribueix a eliminar els errors que els contribuents, sense aquest coneixement, podrien cometre; de l'altra, respecte a la recepció d'informació fiscal de les declaracions de manera molt més útil i àgil, i, finalment, quant a la disminució de les actuacions posteriors de comprovació.

A continuació, s'analitzaran algunes de les principals actuacions d'informació per Internet dutes a terme per l'AEAT, encara que els comentaris són extensibles a qualsevol administració tributària.

Lectura recomanada

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

1.1. Publicacions de normativa i doctrina administrativa

D'acord amb els termes de l'LGT¹, el Ministeri d'Hisenda publica, per qualsevol mitjà i durant el primer trimestre de l'any, els **textos actualitzats** de les lleis i dels reials decrets estatals que hagin estat objecte de modificació normativa, i també la relació de les normes aprovades. Igualment, ha de publicar periòdicament les respostes a **consultes tributàries** i les **resolucions** economicoadministratives de més transcendència i repercussió.

⁽¹⁾Art. 86 LGT.

A partir d'aquestes actuacions es pretén facilitar l'accés no sols a la normativa tributària caracteritzada per la seva complexitat, mutabilitat constant, extensió i, de vegades, dispersió, sinó també als criteris administratius que en regeixen la interpretació per la importància pràctica que tenen.

1) Publicació de textos normatius actualitzats

Per complir el principi de seguretat jurídica, recollit en l'art. 9.3 CE, **cal que els contribuents coneguin les normes tributàries** en tot el que afecti de manera directa la seva situació tributària particular, especialment tenint en compte el grau de complexitat del sistema tributari sotmès a canvis constants i la tècnica jurídica deficient en matèria tributària.

Per a això no n'hi ha prou amb la simple publicitat de les normes en el butlletí oficial corresponent perquè entrin en vigor, en compliment del principi de publicitat formal de les normes, sinó que cal fer publicacions periòdiques de la normativa tributària en la redacció vigent. Per aquest motiu l'art. 86.1 LGT preveu la publicació dels textos actualitzats de les lleis i dels reials decrets estatals que hagin estat objecte de modificació normativa, i també la relació de les diferents normes aprovades. D'acord amb el que preveu l'RGGIT², la publicació s'ha de fer d'ofici.

⁽²⁾Art. 63.1 RGGIT.

En conseqüència, la **finalitat** de les publicacions de la normativa tributària, tant la relació de l'aprovada com la redacció vigent dels textos normatius modificats, respon a la necessitat de facilitar-ne la comprensió i la localització del dret positiu vigent per part dels obligats tributaris, per a preservar el principi de seguretat jurídica i de certesa, mitjançant una tasca de consolidació i també de recopilació de les modificacions que hi ha hagut en matèria tributària, respectivament.

El **moment** en què el Ministeri d'Hisenda ha de procedir a publicar-la, d'acord amb l'art. 86.1 LGT, és el primer trimestre de cada any. L'establiment d'un termini enforteix la seguretat jurídica del contribuent, ja que permet conèixer

quan es publica, com a màxim, la normativa actualitzada i facilita la presa de decisions. Ara bé, aquest termini sembla referir-se a l'acord i aprovació de la publicació, no a la publicació mateixa, que es pot produir en un moment posterior, que és el que succeeix en la pràctica. Allò desitjable és, doncs, que la publicació tingui lloc dins del primer trimestre i preferiblement a l'inici.

Respecte a la **forma** de la seva difusió, aquest precepte disposa que pot ser utilitzat qualsevol mitjà: Internet, paper, CD-ROM, etc. En la pràctica, l'acord i l'ordre de publicació els adopta la Secretaria General Tècnica del Ministeri d'Hisenda i l'acord es publica en el *Butlletí del Ministeri d'Hisenda*, per la qual cosa la difusió no és tan generalitzada com seria desitjable.

Finalment, es preveu, així mateix, en línia amb el que regulen l'art. 15 LPA-CAP i l'art. 34.1.d LGT, que l'Administració central i les autonòmiques poden regular, mitjançant els convenis oportuns, la publicació, a més, en la resta de **llengües oficials** reconegudes en els estatuts d'autonomia.

2) Publicació de respostes a consultes tributàries i resolucions economico-administratives

L'LGT estableix que el Ministeri d'Hisenda ha de difondre periòdicament les respostes a **consultes** i les **resolucions** economicoadministratives que consideri de més transcendència i repercussió³.

⁽³⁾Art. 86.2 LGT.

Per tant, es preveu la publicació de les respostes a consultes de més transcendència i repercussió; publicació que novament es fa d'ofici, d'acord amb el que disposa l'RGGIT⁴.

⁽⁴⁾Art. 63.1 RGGIT.

La **finalitat** d'aquesta mesura d'informació consisteix a fer accessible a la generalitat dels obligats tributaris el coneixement de les respostes a les consultes que, atesa la seva transcendència i repercussió, requereixen ser difoses.

La publicació de consultes i resolucions

Cal tenir present que no es publiquen totes les consultes, sinó solament es publiquen les consultes de més transcendència i repercussió. Si bé, de fet, en el web del Ministeri d'Hisenda, estan disponibles les respostes a totes les consultes tributàries emeses per la DGT i per la DGCHT a partir de 1997, tant vinculants com no vinculants, que no estiguin ja publicades anteriorment per a evitar la reiteració; per tant, en la pràctica, no se seleccionen les respostes que cal publicar.

Ara bé, tant la selecció de les consultes de més transcendència i repercussió com la via per a la publicació, queden en mans exclusivament del Ministeri d'Hisenda.

D'altra banda, cal assenyalar que no es publiquen totes les resolucions dels tribunals economicoadministratius, sinó solament les resolucions del TEAC.

Així mateix, s'ha d'assenyalar que queda una mica indeterminat el termini per a la publicació, ja que aquest precepte es refereix simplement al fet que s'ha de fer "periòdicament". A més, tampoc no s'assenyala la periodicitat amb què s'ha de dur a terme.

Finalment, no s'assenyala expressament si la publicació comprèn el text íntegre de la consulta o la resolució. En tot cas, és clar que en la publicació s'han de suprimir dades que permetin la identificació de les persones afectades, en connexió amb el que preveu l'art. 87.2 LGT.

1.2. Campanyes divulgatives

Les **campanyes divulgatives** d'informació o merament de conscienciació es fan d'ofici i tenen un caràcter generalitzat, això és, es dirigeixen a una col·lectivitat de contribuents o a un sector dels contribuents.

Aquestes campanyes es poden fer de dues maneres. En primer lloc, o bé pels diferents mitjans de comunicació, com poden ser la premsa, la ràdio o la televisió.

I, en segon lloc, mitjançant l'enviament de cartes informatives personalitzades que s'emeten col·lectivament, fullets informatius que contenen informació específica sobre els tributs que afecten els contribuents, guies per a l'emplenament de declaracions i manuals pràctics d'alguns impostos (IRPF, IS o IVA).

1) Campanyes de publicitat

Amb aquest mètode, les **campanyes de publicitat**, es difon informació de caràcter general de manera periòdica o bé puntualment per mitjà de diferents mitjans de comunicació com són la ràdio, la premsa i la televisió.

Amb aquestes campanyes es difonen missatges de contingut simplement informatiu sobre l'obertura dels terminis de declaració (per exemple, la campanya anual de l'IRPF), novetats tributàries o el calendari sobre el compliment de les obligacions tributàries (calendari del contribuent).

Així mateix, l'AEAT també recorre a aquest instrument per difondre la conscienciació del pagament dels tributs (utilització dels recursos obtinguts a partir dels impostos i èxits obtinguts en la lluita contra el frau) o per potenciar l'ús dels serveis d'informació i assistència al contribuent (Renda Web, subministrament immediat d'informació).

2) Fullets informatius

Els **fullets informatius** tenen per finalitat proporcionar als contribuents tanta informació com sigui possible respecte dels tributs que els puguin afectar, i es troben disponibles en format electrònic a les seues electròniques de les administracions tributàries.

En aquest context, s'ha d'assenyalar que aquests fullets contenen en alguns casos informació general i s'envien a un ampli col·lectiu d'obligats tributaris (com succeeix en el cas del calendari del contribuent); en d'altres, contenen informació més específica, per la qual cosa s'envien solament a aquells obligats tributaris als quals poden afectar de manera directa.

Així mateix, aquests fullets es troben a la disposició de tots els obligats tributaris a la seua electrònica de l'AEAT (en versió digital), i també a les oficines obertes al públic a les administracions i delegacions de l'AEAT (en suport de paper).

Per complir exactament la funció que els és pròpia, els fullets informatius haurien de respondre als principis següents: d'una banda, claredat formal en la redacció, i de l'altra, precisió jurídica del contingut.

3) Guies, manuals pràctics i vídeos explicatius

L'AEAT edita **guies** per a emplenar declaracions (per exemple, la guia de l'IRPF, IS o IVA), en les quals s'explica als obligats tributaris com han de confeccionar les declaracions corresponents.

Així mateix, també elabora **manuals pràctics** (IRPF o IS) i guies pràctiques (IVA), més amplis que les guies esmentades anteriorment, destinats als contribuents que necessiten un grau d'informació més gran per a emplenar la declaració, amb nombrosos exemples.

Tant les guies com els manuals pràctics es posen a la disposició de tots els obligats tributaris en format digital mitjançant la seua electrònica de l'Administració tributària.

Amb la mateixa finalitat informativa, destaquen els **vídeos explicatius** elaborats per l'AEAT. D'una manera senzilla i didàctica, s'ofereixen tutorials sobre diversos àmbits tributaris: presentació i pagament de declaracions dels impostos més importants, diferents tràmits que es poden dur a terme a la seua electrònica, etc. Tots els vídeos estan disponibles a la web de l'AEAT, així com al canal de l'Agència Tributària a YouTube.

1.3. Consultes tributàries i sol·licituds d'informació tributària

Les **consultes tributàries** és una matèria que s'emmarca en el deure d'informació i assistència als obligats tributaris i està regulada en els art. 88 i 89 LGT i en els art. 65 a 68 RGGIT.

Els obligats tributaris poden formular **consultes** a l'Administració tributària respecte al règim, classificació o qualificació tributària que en cada cas els correspongui.

Evolució legislativa

En l'LGT anterior, de 1963, les consultes tributàries estaven regulades en l'art. 107 LGT, precepte que va ser modificat pel legislador en dues ocasions, en les reformes parcials de 1985 i 1995.

L'objecte de les consultes tributàries

Per exemple, quin tipus impositiu d'IVA és l'aplicable a una operació determinada? O bé és aplicable una exempció de l'IS a una societat determinada?

Per tant, l'objecte està centrat fonamentalment en aspectes materials, però també es pot estendre als aspectes formals. D'altra banda, engloba tant qüestions de dret com qüestions de fet, mentre que aquestes últimes solen implicar valoracions jurídiques.

És a dir, l'objecte de la consulta no es refereix únicament a la interpretació d'una norma tributària, sinó també a les circumstàncies fàctiques de cada cas individual, sobre les quals s'ha de pronunciar l'òrgan competent per tal de contestar la consulta. Ara bé, la consulta no pot ser plantejada en termes totalment abstractes o teòrics, sinó que ha d'estar referida a un cas concret. En canvi, sí que es pot plantejar una consulta sobre fets futurs. Finalment, el fet que ja s'hagi presentat una consulta sobre una matèria determinada no impedeix que se'n torni a presentar una altra sobre la mateixa matèria.

D'acord amb l'art. 88.2 LGT, les consultes tributàries escrites s'han de formular abans de la finalització del termini establert per a l'exercici dels drets, la presentació de declaracions o autoliquidacions o el compliment d'altres obligacions tributàries.

Respecte a la **forma** de les consultes, s'han de formular per escrit, documentades degudament amb els antecedents i els dubtes suscitats i amb el contingut mínim detallat en l'art. 66.1 RGGIT. Correspon contestar-les a la Direcció General de Tributs. L'art. 66.5 RGGIT permet la presentació de **consultes per mitjans electrònics**. No obstant això, la presentació haurà d'efectuar-se necessàriament per aquests mitjans quan els obligats tributaris tinguin l'obligació de relacionar-se amb l'Administració per mitjans electrònics.

Si la sol·licitud no reuneix els requisits de contingut o d'acreditació, si escau, de la representació, es requereix a l'obligat tributari perquè en el termini de deu dies, a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, esmeni el defecte i, en cas de no atendre el requeriment, es dona per desistit de la consulta, que és arxivada (art. 66.7 RGGIT).

El **termini** màxim per a contestar les consultes tributàries escrites és de sis mesos⁵ i durant la tramitació del procediment es pot requerir a l'obligat tributari la documentació o informació que s'entenguin necessàries per a la resposta (art. 67.1 RGGIT).

⁽⁵⁾Art. 88.6 LGT.

Diferenciació amb les consultes verbals

No té el mateix règim jurídic la consulta tributària escrita que la formulada als treballadors de l'Agència Tributària a les delegacions i administracions o per telèfon. Fonamentalment, amb relació a l'objecte, el termini i la vinculació.

Contenen una **opinió de l'Administració**, per això, no hi ha un recurs directe contra aquestes consultes, sense perjudici de la possibilitat d'impugnar els actes administratius dictats d'acord amb la resposta⁶. Quan la resposta a la consulta tributària incorpori un canvi de criteri administratiu, l'Administració tributària ha de motivar aquest canvi, segons es desprèn de l'art. 68.1 RGGIT.

⁽⁶⁾Art. 89.4 LGT.

Potser el més característic de les consultes tributàries escrites és l'**efecte vinculant** que té la seva resposta. L'efecte vinculant consisteix en el fet que l'Administració està obligada a ajustar la seva actuació en els termes continguts en la resposta a la consulta.

L'efecte vinculant

Concretament, els òrgans administratius que queden vinculats per la resposta són els encarregats de l'aplicació dels tributs (no vincula, doncs, els tribunals economicoadministratius). D'altra banda, cal subratllar que el caràcter vinculant de la resposta ho és per a l'Administració, per la qual cosa el consultant no està obligat a seguir les pautes plantejades en aquesta resposta.

Si el consultant s'aparta dels criteris exposats en una resposta a una consulta vinculant, això no representa l'aplicació automàtica de sancions tributàries. Finalment, s'ha d'assenyalar que els efectes de les consultes, tant vinculants com no, es produeixen des del moment de la resposta, i tant la presentació com la resposta no interrompen els terminis establerts en les normes per al compliment de les obligacions tributàries.

La vinculació s'estén a la resta dels obligats tributaris, ja que els òrgans de l'Administració tributària encarregats de l'aplicació dels tributs han d'aplicar els criteris continguts en les consultes tributàries escrites a qualsevol obligat, sempre que hi hagi identitat entre els fets i circumstàncies d'aquest obligat i els que s'incloguin en la resposta a la consulta⁷.

⁽⁷⁾Art. 89.1 LGT.

D'altra banda, l'RGGIT regula⁸ les **sol·licituds d'informació tributària**, actuació no prevista en l'LGT. Es tracta d'una actuació sol·licitada a instància de part i que es pot fer per qualsevol mitjà (de manera oral o per escrit).

⁽⁸⁾Art. 63.2 RGGIT.

Quan es formulin **per escrit**, s'hi ha d'incloure el nom i cognoms o raó social o denominació completa i el número d'identificació fiscal de l'obligat tributari, i també el dret o obligació tributària que afecta l'obligat tributari de qui se sol·licita la informació.

L'RGGIT detalla⁹ el **procediment** de tramitació d'aquest tipus de sol·licituds formulades per escrit. En primer lloc, preveu que en els casos en què puguin ser objecte de resposta a partir de la documentació o dels antecedents existents en l'òrgan competent es contestin en el termini màxim de tres mesos, i que es faci referència en la resposta a la normativa aplicable a la sol·licitud. I, en segon

⁽⁹⁾Art. 64 RGGIT.

lloc, disposa que si la sol·licitud és rebuda per una administració tributària que no sigui competent per raó de la matèria, ha de ser remesa a l'Administració competent, i s'ha de comunicar aquesta circumstància a l'interessat.

Pel que fa al **contingut** de la resposta a la sol·licitud d'informació (incloses les relatives a retencions, ingressos a compte o repercussions), l'RGGIT¹⁰ estableix que consisteix en els criteris administratius existents per a l'aplicació de la normativa tributària. Si la resposta no té lloc en el termini de tres mesos, no implica l'acceptació dels criteris expressats en l'escrit de sol·licitud.

⁽¹⁰⁾Art. 63.3 RGGIT.

I, finalment, quant als **efectes**, s'ha d'assenyalar que, d'una banda, la resposta no pot ser objecte de recurs i, de l'altra, l'adequació de la conducta de l'obligat tributari al contingut de la resposta per escrit a la sol·licitud d'informació produeix l'exoneració de responsabilitat per infracció tributària de l'art. 179.2.d LGT, de conformitat amb el que disposa l'art. 63.3 RGGIT.

1.4. El programa Informa

Mitjançant el programa Informa els contribuents poden accedir a **informació escrita, de caràcter bàsic**, relativa a l'aplicació del sistema tributari tant als diferents conceptes impositius com als procediments de gestió tributària.

Consisteix en una **base de dades, de consulta i resposta**, estructurada per impostos, en la qual es recullen algunes de les preguntes i respostes plantejades davant l'AEAT pels contribuents; de manera que es converteix en un instrument eficaç per a la difusió dels criteris mantinguts per l'AEAT en aquesta matèria. D'altra banda, si els contribuents no troben la resposta a una pregunta concreta, es pot traslladar la pregunta al centre servidor perquè elabori la resposta de manera immediata, i la incorpori posteriorment a la base de dades.

La **finalitat** d'aquesta base de dades és múltiple. D'una banda, permet a l'AEAT una resposta ràpida i correcta a les preguntes dels ciutadans. De l'altra, garanteix la uniformitat o homogeneïtat de criteris entre les diferents delegacions i administracions tributàries, cosa que afavoreix una comunicació constant entre els serveis centrals i territorials de l'AEAT. Així mateix, possibilita la resposta a la informació sol·licitada per personal sense una formació tributària adequada. D'altra banda, afavoreix la difusió dels criteris administratius. I, finalment, permet al contribuent tenir coneixement dels criteris administratius relatius a un tema concret.

L'eina del programa Informa

A l'origen, aquest programa va ser concebut com un servei de suport als serveis d'atenció al públic de l'AEAT. No obstant això, ha resultat una eina de treball inestimable per a la resta d'òrgans i progressivament s'hi ha anat donant accés a diverses entitats alienes a

l'AEAT (com són associacions de gestors i assessors fiscals, entitats financeres, universitats i altres ens públics) i, finalment, als ciutadans en general.

En aquest context, aquesta base de dades es pot consultar de dues maneres: directament a les administracions i delegacions de l'AEAT o bé s'hi pot accedir per Internet. A més, s'ha donat accés directe a diverses associacions de gestors i assessors fiscals i entitats financeres.

Ara bé, malgrat la immediatesa i precisió en la resposta, s'ha d'assenyalar que es tracta simplement d'informació tributària bàsica. Per tant, qüestions tributàries concretes i complexes és possible que no trobin resposta en aquesta base de dades i hagin de recórrer a altres eines d'informació tributària, com, per exemple, les consultes tributàries escrites.

1.5. Informació relativa a valoració d'immobles

D'acord amb l'LGT¹¹, els contribuents tenen dret a ser informats dels **valors dels béns immobles** que són objecte d'adquisició o transmissió.

⁽¹¹⁾Art. 34.n LGT.

A aquesta actuació d'informació al·ludeix l'art. 85.2.d LGT en referir-se a "actuacions prèvies de valoració" i es concreta en l'art. 90 de la mateixa Llei, en assenyalar, en l'apartat 1r., que l'Administració ha de facilitar la informació, a petició de l'interessat, a qui competeixi la gestió dels tributs corresponents i sobre el valor dels béns immobles situats al territori de la seva competència que són objecte d'adquisició o transmissió.

La **finalitat** d'aquesta norma és dotar els obligats tributaris d'instruments que els permetin conèixer per endavant el valor que l'Administració assigna a determinats béns, reforçant, per tant, la seguretat jurídica; qüestió polèmica en l'àmbit tributari que genera gran conflictivitat amb relació a les comprovacions de valors.

El **subjecte legítimat** per a sol·licitar aquesta valoració és l'interessat, segons l'art. 90.1 LGT, terme ampli que inclou qualsevol persona que d'alguna manera es pugui veure afectada pel valor resultant, com, per exemple, els potencials adquirents o transmissors. No obstant això, l'RGGIT restringeix aquesta qüestió en referir-se als obligats tributaris¹².

⁽¹²⁾Art. 69.1 RGGIT.

Per a facilitar la informació sol·licitada, no es preveu de manera expressa cap **termini** en l'art. 90 LGT, si bé l'art. 69.6 RGGIT fixa un termini de tres mesos. En aquest punt, l'LGT assenyala que la falta de resposta no implica l'acceptació del valor que, si escau, s'hagi inclòs en la sol·licitud de l'interessat¹³.

⁽¹³⁾Art. 90.3 LGT.

Efectes de la informació facilitada

Com a novetat, l'art. 90.2 LGT incorpora la vinculació de la informació proporcionada per a l'Administració durant un termini de tres mesos, a partir de la seva notificació, sempre que es compleixin dos requisits: que la sol·licitud s'hagi formulat amb caràcter previ a la finalització del termini per a presentar l'autoliquidació o declaració corresponents; i que s'hagin facilitat a l'Administració dades vertaderes i suficients. A aquests requisits, l'art. 69.1, *in fine*, RGGIT afegeix que la informació ha d'haver estat subministrada per l'Administració tributària gestora del tribut que grava l'adquisició o la transmissió i amb relació als béns immobles situats al territori de la seva competència. Atès que la informa-

ció no té efectes vinculants per a l'interessat, aquest pot acceptar o no el valor que ha estat informat per l'Administració.

D'altra banda, en virtut d'aquest mateix precepte, la informació facilitada en aquests termes per l'Administració tributària no impedeix la comprovació administrativa ulterior dels elements de fet i circumstàncies declarats, que exclou l'elaboració de valoracions; si bé, el contribuent queda exonerat de responsabilitat per infracció tributària quan hagi seguit els criteris manifestats per aquesta Administració.

Finalment, s'ha d'assenyalar que, segons l'art. 90.3 LGT, no és possible cap recurs contra la informació proporcionada per l'Administració. En canvi, sí que és recurrible l'acte dictat posteriorment amb relació a aquesta.

1.6. Altres informacions facilitades per Internet

1) Informació de l'estat de tramitació de devolucions tributàries

És possible consultar l'estat de tramitació relativa a les devolucions d'alguns impostos, com l'IRPF, IS i IVA. Per a això, es poden utilitzar dues vies: per Internet o mitjançant les unitats de reconeixement de veu. Com a requisit per a l'accés a aquesta informació, cal facilitar una sèrie de dades del contribuent, com el NIF i alguna dada relativa a la declaració liquidació presentada.

2) Informació cadastral

Arran de l'aprovació de la Resolució, de 28 d'abril de 2003, de la Direcció General del Cadastre, per la qual s'aproven els programes i aplicacions informàtics per a la consulta de dades cadastrals i l'obtenció de certificats cadastrals telemàtics, es regulen els serveis d'informació següents: servei de consulta lliure a dades cadastrals no protegides; servei de consulta per als titulars cadastrals de les dades de la seva titularitat; servei de consulta per a les administracions i institucions públiques, en l'àmbit de les seves competències, i servei de consulta per a notaries i registres de la propietat.

3) Informació aranzelària vinculant

Les autoritats duaneres poden expedir, després de la sol·licitud de la persona interessada, importador o exportador, un document que conté la classificació per a les mercaderies i que té efectes davant qualsevol administració duanera comunitària, en els termes previstos en els arts. 33 i 34 del Reglament (UE) 952/2013, del Parlament Europeu i del Consell, de 9 d'octubre de 2013, pel qual s'estableix el Codi duaner de la Unió.

Règim jurídic de la informació aranzelària vinculant

La sol·licitud d'informació vinculant es fa per escrit i es presenta davant l'autoritat duanera. Es tracta, per tant, d'una actuació d'informació prestada a instàncies de part.

La vinculació d'aquesta informació es produeix per a les autoritats duaneres enfront del titular de la sol·licitud quant a la classificació aranzelària o a la determinació de l'origen d'una mercaderia, únicament amb relació a les mercaderies les formalitats duaneres de les quals s'emplenin després de la data en què la decisió tingui efecte. D'altra banda, aquest mateix precepte assenyala que aquestes decisions vinculen el titular de la decisió,

respecte de les autoritats duaneres, únicament des de la data en què rebí, o es consideri que ha rebut, la notificació de la decisió.

Per aplicar una informació d'aquest tipus en el marc d'un règim duaner concret, el titular de la decisió ha de provar, en el cas de les decisions relatives a informació aranzelària vinculant, que les mercaderies declarades es corresponen en tots els aspectes amb les descrites en la decisió; i en el cas de les decisions relatives a informació vinculant en matèria d'origen, que les mercaderies en qüestió i les circumstàncies determinants de l'adquisició de l'origen es corresponen en tots els aspectes amb les mercaderies i les circumstàncies descrites en la decisió.

No obstant això, la vinculació solament té una validesa de tres anys a partir de la data en la qual la decisió tingui efecte.

4) Altres informacions facilitades per l'AEAT per Internet

Es pot obtenir informació relativa al cens d'operadors d'IVA intracomunitaris directament del web de l'AEAT o bé a partir de la consulta a les oficines de les delegacions i administracions de l'AEAT. Així mateix, també es pot obtenir informació especialitzada de **duanes** a Internet: l'aranzel integrat d'aplicació TARIC, informació a títol personal i en temps real sobre garanties presentades davant la duana i saldo disponible, coneixements aeris, declaracions presentades pel sistema EDI, liquidacions pendents de pagament i sistema EDI-Compas.

D'altra banda, també es pot obtenir informació especialitzada per als obligats a presentar la declaració **Intrastat**, o bé a les mateixes oficines d'Intrastat, o bé pel servei telefònic gratuït, o per Internet. A més, és possible obtenir informació estadística de comerç exterior per Internet o del servei telefònic gratuït. I, finalment, també es pot consultar informació especialitzada per a **grans empreses** en les unitats regionals corresponents o unitat central de gestió de grans empreses o per mitjà del servei telefònic.

Així mateix, es pot obtenir per Internet informació sobre els **concursos i subhastes** que convoca l'AEAT per contractar determinats béns i serveis, i també sobre els processos de selecció del personal.

També és possible consultar per Internet les **notificacions** ja practicades. En conseqüència, no es tracta de la pràctica de notificacions per via telemàtica, sinó de notificacions practicades per mitjans tradicionals que es poden consultar per Internet. La informació que facilita l'Agència Tributària és la relativa al concepte notificat, número de certificat, data d'emissió, data de notificació i amb possibilitat de visualitzar la imatge del text i el justificant de recepció, i cal un certificat d'usuari.

S'inclou també entre les actuacions d'informació l'**assistent virtual** de l'AEAT, al qual es pot accedir des de la seu electrònica. Consisteix en un xat en el qual les contestacions de l'Agència Tributària tenen el caràcter de mera informació als contribuents dels criteris administratius existents per a l'aplicació de la normativa tributària, facilitant, en el seu cas, la consulta a les bases informatitzades on es contenen aquests criteris¹⁴.

⁽¹⁴⁾Art. 87 LGT.

Destaca també la **publicació del llistat de deutors a la Hisenda pública**, d'acord amb el previst a la LGT respecte a la publicitat de situacions d'incompliment rellevant de les obligacions tributàries¹⁵. En efecte, s'estableix la publicació periòdica de llistats comprensius de deutors a la Hisenda pública per deutes o sancions tributàries quan concorrin dues circumstàncies:

(15) Art. 95 bis LGT.

- Si l'import total dels deutes i sancions pendent d'ingrés supera la quantitat d'1 milió d'euros.
- Si aquests deutes o sancions no han estat pagats transcorregut el termini d'ingrés en període voluntari.

I, finalment, també és possible accedir a altres **informacions institucionals**, com l'estructura de l'AEAT, localització de les oficines, horari d'atenció al públic, memòries de l'AEAT, etc.

En aquest sentit, és obligat referir-se a la **reutilització de la informació**, és a dir, la iniciativa "dades obertes" de l'AEAT, que consisteix en l'ús de documents elaborats o custodiats per les administracions i organismes del sector públic, per persones físiques o jurídiques, amb finalitats comercials o no comercials.

Cal tenir en compte que l'Agència Tributària disposa d'un gran volum d'informació no declarada reservada i que pot resultar d'alt interès per a ciutadans i empreses, pel seu impacte i valor. Aquesta informació, fonamentalment estadística i referida tant a l'àmbit tributari com al duaner, es va publicant al portal de l'AEAT. El que es fa, doncs, és facilitar per Internet el catàleg de dades de l'Agència Tributària, que agrupa conjunts de dades generades per aquesta i reutilitzables d'acord amb les condicions generals de reutilització.

La reutilització de la informació

La normativa que regula la reutilització de la informació és, fonamentalment, la Directiva 2003/98/CE, de 17 de novembre de 2003, relativa a la reutilització de la informació del sector públic; la Llei 37/2007, de 16 de novembre, sobre reutilització de la informació del sector públic; i el Reial decret 1495/2011, de 24 d'octubre, pel qual es desenvolupa la Llei 37/2007, de 16 de novembre, sobre reutilització de la informació del sector públic, per a l'àmbit del sector públic estatal.

Quant als formats disponibles per a la reutilització, s'indica a la web de l'AEAT que la reutilització està íntimament lligada a l'administració electrònica i a la societat de la informació, per la qual cosa el format idoni per a la disposició dels documents que cal reutilitzar serà l'electrònic.

Respecte a les condicions de reutilització de la informació, aquesta estarà sotmesa a diverses condicions generals que assegurin que el contingut de la informació no sigui alterada ni desnaturalitzada. En aquest sentit, són aplicables les següents condicions generals per a la reutilització dels documents:

- Està prohibit desnaturalitzar el sentit de la informació.
- Ha de citar-se la font dels documents objecte de la reutilització, citant l'òrgan administratiu, organisme o entitat del sector públic estatal de què es tracti.
- Ha d'esmentar-se la data de l'última actualització dels documents objecte de la reutilització, sempre que estigués inclosa en el document original.

- No es podrà indicar, insinuar o suggerir que el titular de la informació reutilitzada participa, patrocina o dona suport a la reutilització que s'hi dugui a terme.
- Han de conservar-se, no alterar-se ni suprimir-se les metadades sobre la data d'actualització i les condicions de reutilització aplicables incloses, si escau, en el document posat a disposició per a la seva reutilització.

2. Actuacions d'assistència tributària per Internet

L'assistència tributària, segons estipula l'RGGIT¹⁶, consisteix en el conjunt d'actuacions que l'Administració tributària posa a la disposició dels obligats per facilitar l'exercici dels seus drets i el compliment de les seves obligacions. Entre altres actuacions, l'assistència tributària pot consistir en la confecció de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades, i també en la confecció d'un esborrany de declaració.

(16) Art. 77.1 RGGIT.

Per tant, es poden definir les actuacions d'assistència prestades per l'Administració tributària com les que **coadjuven els obligats tributaris en el compliment de les seves obligacions tributàries** formals o en l'exercici dels seus drets, en el marc del foment del compliment voluntari de les obligacions tributàries.

Lectura recomanada

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

Objecte de les actuacions d'assistència tributària

Mitjançant les actuacions d'assistència tributària, l'Administració no es limita a proporcionar una informació determinada, sinó que es tracta d'actuacions administratives d'ajuda a l'obligat tributari, que, en la majoria, van encaminades a determinar el deute tributari i a emplenar la declaració corresponent posant a la seva disposició mitjans de caràcter molt divers: tècnics, materials o humans. Si bé, de vegades, l'ajuda administrativa consisteix simplement en l'habilitació del mitjà telemàtic per a la realització d'una actuació determinada no relacionada directament amb la quantificació del deute tributari (per exemple, la possibilitat de presentar per Internet recursos i reclamacions economicoadministratives).

L'assistència per al compliment de les obligacions tributàries, segons disposa l'RGGIT¹⁷, es pot oferir també per **via telemàtica**. L'Administració tributària determina per a cada cas, en funció dels mitjans disponibles i de l'estat de la tecnologia aplicable, l'abast d'aquesta assistència i la forma i els requisits per a la seva prestació, i també els supòsits en què aquesta assistència per via telemàtica es presti de manera automatitzada.

(17) Art. 78.2 RGGIT.

L'ús d'aquests mitjans ha de procurar arribar al nombre més gran possible d'obligats tributaris. Per a això, els programes d'ajuda i els serveis oferts per via telemàtica, si escau, s'ofereixen també per altres mitjans als qui no tinguin accés als previstos en aquest article sempre que sigui possible d'acord amb els mitjans tècnics disponibles¹⁸.

(18) Art. 78.3 RGGIT.

2.1. Emplenament de declaracions per l'Administració

L'RGGIT estableix¹⁹ que quan l'assistència es materialitzi en la **confecció de declaracions**, autoliquidacions i comunicacions de dades a sol·licitud de l'obligat tributari, l'actuació de l'Administració tributària ha de consistir en la transcripció de les dades aportades pel sol·licitant i en l'elaboració dels càlculs corresponents. Ultimat el model, es lliura l'obligat perquè el revisi i verifiqui la transcripció correcta de les dades i la signatura, si aquest ho considera oportú.

⁽¹⁹⁾Art. 77.2 RGGIT.

És important destacar, així mateix, que, d'acord amb el que preveu l'RGGIT²⁰, les dades, els imports o les qualificacions continguts en les declaracions, autoliquidacions o comunicacions de dades confeccionades per l'Administració **no vinculen l'Administració** en l'exercici de les actuacions de comprovació o investigació que es puguin desenvolupar amb posterioritat.

⁽²⁰⁾Art. 77.4 RGGIT.

Una de les principals actuacions d'assistència al contribuïent, en l'àmbit estatal, que exerceix l'AEAT consisteix a emplenar declaracions tributàries utilitzant els programes informàtics d'ajuda per a la seva confecció. També en l'àmbit autonòmic són molts els exemples d'aquest tipus d'actuació d'assistència i, en menor mesura, també és present en alguns ens locals.

En l'àmbit estatal, les declaracions confeccionades per la mateixa AEAT es poden emplenar per diferents vies o llocs: a les mateixes dependències de l'AEAT mitjançant el sistema de cita prèvia o de personació directa, o bé per telèfon.

El sistema de cita prèvia

Aquest sistema té avantatges evidents, ja que permet atendre el ciutadà en el moment previst i en temps reduïts d'espera, amb el que això representa de millor imatge i qualitat del servei que es presta al ciutadà. Possibilita programar adequadament els mitjans materials i personals necessaris, en conèixer-se prèviament el nombre de persones que són ateses en cada punt d'atenció. I suavitza la "pressió psicològica" que sobre els funcionaris té l'aglomeració de públic, millorant les seves condicions de treball.

D'altra banda, cal esmentar que seria desitjable que constés una còpia dels documents i dades que aporten els obligats tributaris, com a mitjà de prova, a l'efecte de poder-se exonerar d'una responsabilitat ulterior.

Com s'ha comentat, no és aquest el camí que segueix l'RGGIT, que no fa referència a cap document que reculli la informació facilitada per l'obligat tributari, sinó que simplement assenyala que "l'actuació de l'Administració tributària ha de consistir en la transcripció de les dades aportades pel sol·licitant i en l'elaboració dels càlculs corresponents. Ultimat el model s'ha de lliurar per a la seva revisió i per a la verificació de la transcripció correcta de les dades i la seva signatura per l'obligat, si aquest ho estima oportú".

2.2. Confecció de l'esborrany de declaració tributària

L'RGGIT indica que, en els casos i en els termes que estableixi la normativa de cada tribut, l'assistència també es pot prestar mitjançant la confecció per l'Administració tributària d'un **esborrany de declaració** a sol·licitud de l'obligat tributari. A aquest efecte, l'Administració tributària incorpora en l'esborrany les dades que té en el seu poder que siguin necessaris per a la declaració, amb l'import i la qualificació subministrada pel mateix obligat o per un tercer que hagi de subministrar informació amb transcendència tributària²¹.

⁽²¹⁾Art. 77 RGGIT.

Igual que succeeix en el cas de declaracions emplenades per l'Administració, també en el supòsit de confecció de l'esborrany de declaració l'art. 77.4 RGGIT preveu que les dades, els imports o les qualificacions continguts en els esborranys que hagin estat comunicats a l'obligat tributari **no vinculen l'Administració** en l'exercici de les actuacions de comprovació o investigació que es puguin desenvolupar amb posterioritat.

Com assenyala l'art. 77.3 RGGIT, ha de ser la normativa pròpia de cada tribut la que estableixi els casos i els termes en els quals els obligats poden sol·licitar l'esborrany de les seves declaracions. Fins al moment, només s'ha previst i desplegat aquesta possibilitat amb relació a l'IRPF.

L'esborrany de declaració de l'IRPF

A partir de 2003, segons l'art. 80.bis de la Llei de l'IRPF llavors vigent, es preveu que els contribuents obligats a declarar l'IRPF poden sol·licitar a l'Administració que els remeti, amb finalitats informatives, un esborrany de declaració, sempre que obtinguin exclusivament determinades rendes. Quan el contribuent estava d'acord amb l'esborrany de declaració el podia subscriure o confirmar, i tenia la consideració de declaració de l'impost. Si el contribuent no estava d'acord amb l'esborrany, havia de presentar la declaració que considerés oportuna. D'altra banda, quan l'Administració tributària no tenia la informació necessària per a l'elaboració de l'esborrany, posava a la disposició del contribuent les dades que li podien facilitar la confecció de la declaració de l'impost.

Sobre això, el vigent art. 98.1 LIRPF, assenyala que "els contribuents poden sol·licitar que l'Administració tributària els remeti, a efectes merament informatius, un esborrany de declaració". Així mateix, l'art. 98.4 LIRPF disposa que "quan el contribuent consideri que l'esborrany de declaració reflecteix la seva situació tributària als efectes d'aquest impost, el pot subscriure o confirmar, en les condicions que estableixi el ministre d'Economia i Hisenda. En aquest supòsit, té la consideració de declaració per aquest impost als efectes previstos en l'apartat 1 de l'art. 97 d'aquesta Llei" (que regula la presentació de l'autoliquidació de l'IRPF).

Les previsions d'aquest art. 98 LIRPF es desenvolupen cada any mitjançant una ordre ministerial, que estableix els supòsits i condicions en què és possible presentar la sol·licitud i la confirmació o rectificació de l'esborrany de declaració de l'IRPF per mitjans telemàtics o telefònics.

2.3. Programes informàtics d'ajuda per a emplenar declaracions tributàries

L'RGGIT disposa que l'Administració tributària pugui facilitar als obligats tributaris **programes informàtics d'assistència per a la confecció i presentació de declaracions**, autoliquidacions i comunicacions de dades. En l'àmbit de competències de l'Estat aquests programes s'ajusten al que estableix l'Ordre del ministre d'Economia i Hisenda per la qual s'aprovi el model corresponent. Així mateix, pot facilitar altres programes d'ajuda i assistència, en el marc del deure i assistència als obligats tributaris, per facilitar-los el compliment de les seves obligacions fiscals²².

⁽²²⁾Art. 78.1 RGGIT.

En l'àmbit estatal, es tracta de programes informàtics fets per l'AEAT, que serveixen per a emplenar declaracions i que **es posen a la disposició dels obligats tributaris de manera gratuïta al web** de l'Agència Tributària. Aquests programes, que tenen tradició en alguns sistemes fiscals de països desenvolupats, ofereixen garantia de seguretat al contribuent en estar elaborats per la mateixa AEAT, i reporten una sèrie d'avantatges tant per a l'obligat tributari com per a l'Administració.

Per a l'obligat tributari, representen una **eina d'ajuda important** per a la confecció de les declaracions; tasca no sempre fàcil, atesa la complexitat de la normativa i del sistema tributari, i també l'obligació a càrrec del contribuent de procedir a la liquidació i quantificació de la quota tributària. D'altra banda, com que aquests programes contenen els criteris administratius d'aplicació dels tributs, es produeix una disminució o gairebé absència d'errors aritmètics, i es respecten els límits imposats per la normativa tributària.

Lectura recomanada

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

La interpretació de la normativa

Ara bé, com s'ha assenyalat, aquesta incorporació de la interpretació administrativa de la normativa tributària als programes informàtics no ha d'impedir, òbviament, que els obligats tributaris discrepin d'aquesta interpretació; i, en cas que la utilització d'aquests programes els causi una lesió, pot originar el dret a una indemnització, en aplicació de la responsabilitat patrimonial de l'Administració tributària. Circumstàncies aquestes de les quals la majoria dels obligats tributaris no són conscients, fonamentalment per la informació escassa o nul·la que l'Administració ofereix sobre aquest tema.

Cal tenir present que l'LGT **exclou la responsabilitat per infracció tributària** en el cas d'una deficiència tècnica dels programes informàtics d'assistència facilitats per l'Administració tributària per al compliment de les obligacions tributàries²³. No es diu res sobre l'exigència dels interessos de demora o els recàrrecs aplicables, encara que, segons el nostre parer, tampoc no haurien de ser exigibles, ja que l'obligat tributari, quan utilitza un d'aquests programes informàtics, elaborats per l'Administració, actua amb la diligència deguda, de

⁽²³⁾Art. 179.2.e LGT.

bona fe, confiant en l'assistència facilitada per l'Administració, per la qual cosa no se li poden fer recaure les conseqüències econòmiques d'una prestació deficient del deure d'assistència tributària.

Des del punt de vista de l'Administració, l'ús d'aquests programes informàtics implica una **agilitat superior en el tractament de les declaracions** resultants, sobretot si queden gravades directament en les bases de dades de l'Administració, en ser enviades per mitjans telemàtics directament a l'AEAT.

I, a més, **disminueixen els processos de comprovació** o investigació, atès que pràcticament s'eliminen els errors aritmètics o en l'aplicació dels límits marcats per la normativa corresponent.

Aquests programes informàtics generen les declaracions en arxius PDF, susceptibles de ser guardats en suports informàtics, cosa que permet una agilitat considerable del tractament de les dades, i també ofereix la possibilitat d'enviar-les directament per via telemàtica o bé en facilita la lectura automatitzada a l'hora que l'Administració gravi les dades.

A més, no cal oblidar, com hem comentat, que aquests programes informàtics també els utilitza la mateixa Administració tributària i les entitats col·laboradores quan emplenen algunes declaracions dels obligats tributaris.

En l'àmbit estatal, hi ha multitud de programes informàtics d'ajuda per a la confecció i presentació de declaracions dels principals impostos, que es posen a la disposició dels obligats tributaris al web de l'AEAT.

EI PADRE

D'entre tots aquests programes informàtics destacava, sens dubte, pel grau de generalització, difusió i per la transcendència que té, el PADRE (programa d'ajuda per a la declaració de renda), la finalitat de la qual era prestar ajuda anònima i gratuïta als contribuents per a la confecció de les declaracions relatives a l'IRPF, des de l'elaboració material fins a la valoració de l'opció conjunta quan el contribuent està integrat en una unitat familiar enfront de la individual en el cas de l'IRPF.

Aquest programa informàtic d'ajuda per a la confecció de l'IRPF es caracteritzava per la senzillesa, atès que no calia fer càlculs previs, sinó simplement introduir-hi les dades precises. Així mateix, oferia la possibilitat d'incorporar la informació tributària de l'obligat tributari que està en poder d'Administració, relativa als rendiments de treball personal, de l'activitat professional, del capital mobiliari i a fons d'inversió mobiliària, per a importar-la directament i automàticament a la declaració i sense necessitat de certificat d'usuari. Aquesta última opció resultava molt interessant, ja que facilitava també l'emplenament de cadascuna de les caselles del model de declaració en la qual corresponia situar cadascuna de les informacions o dades de naturalesa tributària.

El PADRE es trobava a la disposició del contribuent per diferents mitjans: directament a l'AEAT, a les seves oficines o en equips mòbils, en altres entitats i per Internet, descarregant-lo des del web de l'Agència Tributària.

D'altra banda, atès l'augment espectacular de contribuents que utilitzaven el PADRE, i davant la possibilitat de saturació als locals administratius per a la confecció de declaracions, l'AEAT va subscriure acords amb determinats ens, en el marc de la col·laboració social prevista en l'art. 92 LGT. En aquest context, la confecció de les declaracions de l'IRPF amb el PADRE, com una altra actuació d'assistència diferenciada, la podien dur a terme diferents agents, en les mateixes condicions que l'AEAT: entitats col·laboradores en la recaptació tributària, cambres de comerç o les comunitats autònomes. Així mateix,

es permetia que diverses associacions emplenessin i presentessin declaracions en nom dels contribuents per mitjans i suports informàtics.

Amb la finalitat de facilitar la confecció, la modificació i la presentació de la declaració de l'IRPF, des de l'any 2017, desapareix el programa PADRE, fent innecessària la seva descàrrega i instal·lació a l'ordinador de l'usuari. En el seu lloc, totes aquestes operacions es poden realitzar amb el servei de tramitació de l'esborrany o declaració (**Renda Web**), accessible des de qualsevol navegador. L'accés al servei es pot efectuar amb qualsevol dels sistemes d'identificació o autenticació: certificat electrònic o DNI electrònic, clau PIN o nombre de referència.

El servei Renda Web permet incorporar les dades que consten en poder de l'Administració tributària, tractar-les i generar l'autoliquidació de manera totalment virtual i sense descarregar i executar cap programa en els dispositius del contribuent, ampliant a més la tipologia de dispositius utilitzables i inclouent-hi, per exemple, els telèfons mòbils.

El servei Renda Web

Si es disposa de certificat electrònic o DNI electrònic, es podrà accedir al servei Renda Web de tramitació de l'esborrany o declaració, per generar la declaració amb les dades de què disposa l'AEAT, modificar-la o realitzar una declaració complementària, si és necessari. També es pot accedir mitjançant clau PIN o amb nombre de referència.

Si és la primera vegada que s'accedeix, es mostraran a la primera pantalla les dades identificatives del declarant i de la resta de declarants dels components de la unitat familiar. Si conté dades errònies o imprecises o s'ha omès alguna dada concreta, s'haurà de modificar. Cal tenir en compte que l'estat civil i els fills menors d'edat o incapacitats judicialment sotmesos a pàtria potestat prorrogada o rehabilitada no podran ser modificats posteriorment.

En declaracions amb cònjuge, si es desitja comparar el resultat de la declaració a les diferents opcions de tributació, individual o conjunta, es necessitarà el nombre de referència del cònjuge o un codi PIN que autoritzi l'accés. En aquest cas, s'ha de prémer el botó "Validar autorització" i en una finestra emergent es podrà incloure la referència o bé la identificació amb PIN indicant el codi de la clau d'accés i el PIN del codi d'accés. Si les dades són correctes, s'ha de prémer "Confirmar" per continuar amb la tramitació.

Després d'acceptar la pantalla de dades identificatives, si l'aplicació detecta que s'han de traslladar a la declaració dades fiscals addicionals, s'han de seguir les instruccions de les següents finestres per incorporar aquesta informació. En canvi, si no es necessita incorporar informació addicional per generar la declaració, s'accedirà directament al resum de resultats des d'on es podrà comprovar quin és el resultat de la declaració per a cada modalitat i completar la declaració, si fos necessari.

Prement el botó "Continuar amb la declaració" de la part inferior, es podrà accedir a les diferents pàgines de la declaració per comprovar totes les dades i seguir completant la declaració. Abans de presentar la declaració s'ha de comprovar si té errors en l'emplenament prement el botó "Validar".

Els avisos no impedeixen presentar la declaració i són només perquè es verifiqui l'emplenament. No obstant això, si el missatge és un error, haurà de corregir-se perquè la declaració es consideri vàlida en el moment de presentar-la. Una vegada comprovat que no es contenen errors, s'ha de prémer "Presentar declaració". Cal tenir en compte en quina modalitat es troba en el moment de presentar la declaració.

Si la declaració és amb resultat a retornar, cal comprovar el codi IBAN del compte en què es desitja que es realitzi la devolució. Si la declaració té com a resultat un ingrés, després de seleccionar la forma de pagament, s'ha de prémer "Signar i enviar" per presentar la declaració. Cal recordar que en declaracions conjuntes serà necessari indicar la referència o el codi PIN obtingut per al cònjuge per presentar la declaració independentment del tipus d'accés del declarant. El nombre de referència és individual per a cada declarant.

Quan la declaració hagi estat presentada es pot veure el missatge “La seva presentació ha estat realitzada amb èxit” i el codi segur de verificació assignat. A més, es mostrarà un PDF que conté una primera fulla amb la informació de la presentació (nombre d'entrada de registre, Codi Segur de Verificació, nombre de justificant, dia i hora de presentació i dades del presentador) i, a les pàgines posteriors, l'esborrany presentat.

3. Les declaracions tributàries telemàtiques

3.1. Emplenament i presentació de declaracions tributàries per mitjans telemàtics

L'LGT es refereix²⁴ a la presentació de declaracions, autoliquidacions i comunicacions tributàries com una obligació tributària formal, que es pot complir per via telemàtica.

⁽²⁴⁾Art. 29.2.c LGT.

Aquesta via de comunicació amb l'Administració tributària ofereix, entre d'altres, els **avantatges** següents: disminució de la pressió fiscal indirecta, ja que per al contribuent resulta un sistema més còmode de tramitar les declaracions; minoració de la càrrega de treball gestor de l'Administració, que evita tasques d'enregistrament, tramitació i, en general, de moviment de paper; reducció dels temps de tramitació de les declaracions, i disminució del temps necessari per a processar i detectar l'evolució de variables econòmiques, la qual cosa permet un millor seguiment de la recaptació global i per sectors.

Com a regla general, la presentació de declaracions tributàries per via telemàtica és **voluntària**, encara que en determinats supòsits i per a determinats obligats tributaris la utilització de la via telemàtica és **obligatòria**, en els termes previstos en l'LGT²⁵.

⁽²⁵⁾Art. 98.4 LGT.

Presentació obligatòria de declaracions per via telemàtica

Segons l'art. 98.4 LGT, en l'àmbit de competències de l'Estat, el ministre d'Hisenda pot determinar els supòsits i condicions en els quals els obligats tributaris han de presentar per mitjans telemàtics les declaracions, autoliquidacions, comunicacions, sol·licituds i qualsevol altre document amb transcendència tributària. Així mateix, l'art. 30.2 *in fine* RGGIT disposa que en l'àmbit de competències de l'Estat, el ministre d'Economia i Hisenda aprova els models de declaració que, a aquest efecte, s'han de presentar, el lloc i termini de presentació i els supòsits i condicions en què l'obligació s'ha de complir mitjançant un suport directament llegible per ordinador o per mitjans telemàtics.

El mitjà telemàtic, fins fa poc temps, era obligatori només en algun supòsit que afectava un nombre limitat d'obligats tributaris i determinats tributs, fonamentalment, respecte de les grans empreses. Així es preveu per a les grans empreses en matèria de retencions i ingressos a compte de l'IRPF i per a les autoliquidacions mensuals de l'IVA. En aquests supòsits, ateses les característiques d'aquests obligats tributaris i el volum de les seves actuacions davant l'Administració, es va optar per imposar-los el mitjà informàtic o telemàtic, per tal d'aconseguir dotar de més celeritat la tramitació dels procediments i per aconseguir una administració més eficient.

Ara bé, en els últims anys s'ha previst algun supòsit nou de presentació obligatòria telemàtica de declaracions tributàries que amplia considerablement el nombre de contribuents afectats per aquesta obligatorietat, amb la qual cosa, està adquirint un abast important. En ús de l'habilitació continguda en l'esmentat art. 98.4 LGT, el primer cas d'obligatorietat de la via telemàtica en la presentació de declaracions tributàries per a subjectes passius que no siguin grans empreses és el que estableix l'Ordre del MEH 1981/2005, de 21 de juny, per la qual s'aprova el model 576 d'autoliquidació de l'impost

Lectura recomanada

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

especial sobre determinats mitjans de transport. En aquest cas, la presentació l'han de fer tots els obligats tributaris per mitjans telemàtics: tant persones físiques com jurídiques.

D'altra banda, determinades declaracions relatives als impostos especials de fabricació, de l'impost sobre vendes al detall de determinats hidrocarburs i les operacions assimilades a les importacions de l'IVA també s'han de presentar obligatòriament de manera telemàtica (Ordre EHA/3548/2006, de 4 d'octubre, relativa a impostos especials).

A més, l'Ordre EHA/3398/2006, de 26 d'octubre, per la qual es dicten mesures per a l'impuls i homogeneïtzació de determinats aspectes amb relació a la presentació de declaracions tributàries per via telemàtica, ha ampliat l'àmbit d'aplicació de la presentació obligatòria per via telemàtica de determinades declaracions de resum anual o informatives en reduir sensiblement el nombre de registres que cal transmetre (concretament, a quinze) a partir del qual es fa obligatòria la presentació per via telemàtica.

Així mateix, és obligatòria la presentació per via electrònica de la declaració de l'Impost sobre el Patrimoni, d'acord amb el previst per l'Ordre HAP/2194/2013, de 22 de novembre, per la qual es regulen els procediments i les condicions generals per a la presentació de determinades autoliquidacions, declaracions informatives, declaracions censals, comunicacions i sol·licituds de devolució, de naturalesa tributària.

D'altra banda, la presentació telemàtica de la declaració de l'IS i de l'IRNR (establiments permanents i entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger amb presència en territori espanyol), model 200, té caràcter obligatori per als subjectes passius adscrits a la Delegació Central de Grans Contribuents o a les unitats de gestió de grans empreses, i també per a tots els subjectes passius que tinguin la forma de societat anònima o societat de responsabilitat limitada. A més, la presentació telemàtica de la declaració de l'IS en règim de consolidació fiscal corresponent als grups fiscals, model 220, corresponents a l'Administració de l'Estat, té caràcter obligatori en tot cas.

Així mateix, cal fer referència als supòsits de presentació telemàtica obligatòria en l'àmbit de l'IVA. L'Ordre EHA/3786/2008, de 29 de desembre, aprova un únic model 303 d'autoliquidació de l'IVA que substitueix els anteriors. La presentació del nou model 303 d'autoliquidació de l'IVA és obligatòria per via telemàtica per Internet per als subjectes passius el període de liquidació dels quals coincideixi amb el mes natural. En el supòsit de subjectes passius el període de liquidació dels quals coincideixi amb el trimestre natural, la presentació per via telemàtica per Internet és potestativa, excepte per a les entitats que tinguin forma jurídica de societat anònima o societat de responsabilitat limitada, que l'han de fer de manera obligatòria per via telemàtica per Internet.

La presentació del model 303 d'autoliquidació de l'IVA també és obligatòria per via telemàtica per internet per les administracions públiques, aquells obligats tributaris adscrits a la Delegació Central de Grans Contribuents o a alguna de les unitats de gestió de grans empreses.

Finalment, s'ha d'assenyalar que la presentació d'una declaració o autoliquidació per mitjans no electrònics, en els casos en els quals hi hagi obligació de fer-ho per aquests mitjans, constitueix una infracció greu, sancionada, amb caràcter general, amb una multa de 250 euros (art. 199, apartats 1,2,4 i 5 LGT).

En aquest punt, cal recordar el que disposa l'LGT²⁶ amb relació a l'obligació dels contribuents que hagin de presentar autoliquidacions o declaracions per mitjans telemàtics de **conservar una còpia dels programes, fitxers i arxius** generats que continguin les dades originàries de les quals derivin els estats comptables i les autoliquidacions o declaracions presentades.

⁽²⁶⁾Art. 29.2.d LGT.

Amb relació a les declaracions tributàries, es permet tant presentar-les per Internet, com, si escau, **pagar-les**, tal com habilita l'art. 60.1 *in fine* LGT, en assenyalar que la normativa tributària regula els requisits i condicions perquè el pagament es pugui efectuar utilitzant tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics.

Així mateix, no sols és possible fer telemàticament el pagament de deutes autoliquidats per l'obligat tributari, sinó també el de deutes liquidats per la mateixa Administració.

En l'actualitat, en la **majoria de les figures impositives estatals** es permet la presentació telemàtica i, si escau, el pagament de declaracions o autoliquidacions per Internet, amb relació no sols a la realització del fet imposable, sinó també a retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats, i fins i tot a obligacions d'informació. Entre aquestes destaquen l'IVA, l'IRPF, l'IS, l'IRNR i els impostos especials.

D'acord amb l'Ordre HAP/800/2014, de 9 de maig, per la qual s'estableixen normes específiques sobre sistemes d'identificació i autenticació, per mitjans electrònics amb l'AEAT, són acceptats per l'Agència Tributària, com a formes d'identificació i autenticació, el DNI electrònic i els sistemes de signatura electrònica avançada basats en certificats electrònics que hagin estat admesos en l'àmbit de l'Administració General de l'Estat.

La signatura electrònica

L'art. 3.1 de la Llei 59/2003, de 19 de desembre, de signatura electrònica, defineix la signatura electrònica com el conjunt de dades, en forma electrònica, consignades amb d'altres o associades, i que es poden utilitzar com a mitjà d'identificació del signatari. Juntament amb aquest concepte general de *signatura electrònica*, aquesta Llei (art. 3.2) defineix una classe específica o qualificada que denomina *signatura electrònica avançada* i que es caracteritza perquè reuneix exigències de seguretat singulars: és la signatura electrònica que permet identificar el signatari i detectar qualsevol modificació de les dades signades, que està vinculada al signatari de manera única i a les dades a què es refereix, i que ha estat creada per mitjans que el signant pot mantenir sota el seu control exclusiu.

En l'àmbit tributari, la Fàbrica Nacional de Moneda i Timbre actua, entre altres entitats admeses per l'AEAT, com a autoritat de certificació, d'acord amb l'habilitació concedida per l'art. 81, apartat 1, lletra *b*, de la Llei 65/1997, de 30 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a 1998.

Aquest organisme emet en l'actualitat certificats d'usuari X.509.V3, basats en la versió 3 de la Recomanació X.509 de la International Telecommunications Union-Telecommunications, que contenen, entre altres dades: la identificació de l'usuari, número del certificat, data de concessió i expiració del certificat, la clau pública i la signatura digital. Aquests certificats, personals i intransferibles, es poden utilitzar no solament per a la presentació telemàtica de declaracions, quan una norma així ho prevegi, sinó també per a altres comunicacions telemàtiques amb l'Administració tributària.

3.2. El procediment de presentació i pagament telemàtic

L'Ordre HAP/2194/2013, de 22 de novembre, per la qual es regulen els procediments i les condicions generals per a la presentació de determinades autoliquidacions i declaracions informatives, declaracions censals, comunicacions i sol·licituds de devolució de naturalesa tributària, desenvolupa la regulació de la presentació telemàtica de declaracions tributàries.

Lectura recomanada

I. Rovira Ferrer (2011). "La firma electrònica en la Administració tributària". *Revista de la contratación electrònica* (núm. 112).

Lectura recomanada

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

Per a presentar autoliquidacions amb resultat a ingressar per via telemàtica, quan el pagament no es faci per domiciliació bancària, cal pagar-les prèviament, i s'obté un número de referència complet (NRC) que serveix de justificant de pagament. En particular, en l'àmbit de l'AEAT, el procediment que cal seguir, a aquest efecte, és el que es descriu a continuació.

En primer lloc, el declarant s'ha de **posar en contacte amb l'entitat col·laboradora en la recaptació** (entitat financera), sia acudint presencialment a les oficines, sia per via telemàtica (mitjançant el servei de banca telemàtica o a l'oficina virtual de l'AEAT, en aquest cas es pot fer tant en nom propi com per col·laboració social), a l'efecte que es facilitin una sèrie de dades relatives a l'autoliquidació el resultat de la qual s'ingressarà.

Pagament de l'import del tribut per via telemàtica

Així, si accedim a la seu electrònica de l'AEAT (pagament d'impostos / autoliquidacions), s'ha de seleccionar el model de declaració concret de què es tracta i la forma de pagament que s'utilitzarà: pagament mitjançant càrrec en compte o pagament amb targeta de crèdit o dèbit (indicant en aquest cas l'entitat emissora de la targeta). A més, s'han de consignar les dades de l'autoliquidació i les del compte bancari o targeta de pagament. Totes les dades emplenades han de ser signades amb el certificat d'usuari, tenint en compte que el titular del certificat ha de coincidir amb el titular del compte bancari o de la targeta de pagament.

D'altra banda, també és possible presentar telemàticament autoliquidacions amb sol·licitud de compensació, ajornament o fraccionament, simple reconeixement de deute o sol·licitud d'anotació en compte corrent tributari, seguint el mateix procediment descrit.

En segon lloc, una vegada comptabilitzat l'import ingressat, l'entitat col·laboradora o l'entitat de dipòsit **assignen al contribuent l'NRC**, que s'ha de consignar posteriorment en la presentació telemàtica de l'autoliquidació. Així mateix, aquesta entitat ha de lliurar o remetre al declarant un rebut (justificant de pagament) que té efectes alliberadors enfront de l'Administració tributària i que li permet comprovar que s'ha efectuat l'ingrés del tribut.

Obtenció de l'NRC

L'NRC es genera informàticament mitjançant un sistema criptogràfic que relaciona de manera unívoca l'NRC amb l'import a ingressar.

No obstant això, no cal obtenir NRC en els casos en què s'efectua el pagament diferit mitjançant la domiciliació de l'import a ingressar. Aquesta opció de pagament diferit només està disponible per a presentacions telemàtiques i simplifica la presentació en nom de tercers en no haver d'efectuar el pagament telemàtic.

Així mateix, quan el resultat de l'autoliquidació sigui negatiu, amb sol·licitud de devolució o amb renúncia a la devolució, no cal, lògicament, obtenir aquest NRC, sinó que el presentador s'ha de posar directament en comunicació amb l'AEAT a partir de l'oficina virtual per procedir a la fase següent del procediment de presentació telemàtica.

El tercer dels passos consisteix en **la transmissió de l'autoliquidació** utilitzant qualsevol dels sistemes establerts a l'article 2.a de la present Ordre. Aquests sistemes són els següents:

1) Un sistema d'identificació, autenticació i signatura electrònica utilitzant un **certificat electrònic** reconegut emès d'acord amb les condicions que estableix la Llei 59/2003, de 19 de desembre, de signatura electrònica, que resulti admissible per l'AEAT.

2) En el cas d'obligats tributaris persones físiques, tret que es tracti d'algun dels supòsits de presentació telemàtica obligatòria, també es podrà realitzar la presentació mitjançant el **sistema Clave**, sistema d'identificació, autenticació i signatura electrònica comuna per a tot el Sector Públic Administratiu Estatal, regulat en l'Ordre PRE/1838/2014, que permet al ciutadà relacionar-se electrònicament amb els serveis públics mitjançant la utilització de claus concertades, previ registre com a usuari.

Si el presentador és col·laborador social degudament autoritzat, serà necessari realitzar la presentació utilitzant un certificat electrònic reconegut, utilitzant el seu propi certificat electrònic reconegut.

No obstant això, en els supòsits de presentació de les autoliquidacions mitjançant el sistema previst a l'article 2.c d'aquesta Ordre (**NIF i nombre de referència**), l'obligat tributari haurà d'obtenir el NRC de l'entitat col·laboradora de forma directa i procedir a transmetre l'autoliquidació mitjançant la consignació del NIF de l'obligat tributari o obligats tributaris, el NRC i el nombre o nombres de referència de l'esborrany o de les dades fiscals prèviament subministrades per l'Agència Tributària.

Cal tenir en compte, així mateix, que, tal com indica l'article 2 d'aquesta Ordre, pel que es refereix a l'IRPF, la presentació de la declaració també podrà realitzar-se amb la **confirmació de l'esborrany** de declaració, d'acord amb el procediment que s'estableixi en l'Ordre ministerial anual d'aprovació del model del tribut.

Per tant, en el cas de la utilització d'un **certificat electrònic** reconegut, després de l'obtenció, si escau, de l'NRC corresponent, el declarant es posarà en comunicació amb l'AEAT, a través de la seu electrònica, per procedir a la **presentació de la declaració** en la mateixa data en què va tenir lloc l'ingrés, o si escau, la sol·licitud de devolució. Després d'accedir a l'apartat de presentació de declaracions d'aquesta seu electrònica, se selecciona el model i tipus de declaració (a ingressar, a retornar, a compensar, sense activitat o resultat zero, amb domiciliació de l'import a ingressar, ingrés a anotar en compte corrent tributari, sol·licitud d'ajornament o fraccionament, reconeixement de deute...), i també el certificat d'usuari.

A continuació, s'han d'emplenar les dades incloses en el formulari que apareix en pantalla de la declaració, i hi ha l'opció d'importar aquestes dades d'un fitxer si s'ha confeccionat la declaració amb un programa d'ajuda i l'opció de

llegir l'NRC assignat per l'entitat col·laboradora d'un fitxer. En cas que s'hagin de transmetre diverses autoliquidacions del mateix tipus, és possible presentar-les per lots.

La presentació telemàtica de la declaració tributària

La transmissió telemàtica de l'autoliquidació s'ha de fer en la mateixa data en què tingui lloc l'ingrés resultant. En conseqüència, es produeix una simultaneïtat en l'ingrés i en la presentació de l'autoliquidació, ja que ambdós tenen lloc el mateix dia. Si bé en realitat, el que es fa en primer lloc és l'ingrés i, posteriorment, la presentació.

Ara bé, si no es pot fer la presentació el mateix dia en què tingui lloc l'ingrés per raons tècniques, es pot fer la transmissió telemàtica de l'autoliquidació fins al quart dia hàbil següent al de l'ingrés.

Amb relació a aquest punt, cal destacar que es podria donar el cas que, en haver-se fet l'ingrés l'últim dia del període voluntari, no es pugui presentar dins d'aquest termini l'autoliquidació, perquè la Xarxa està saturada, per problemes amb el servidor o per qual·sevol altre problema de caràcter tècnic. Sobre això, considerem que, així mateix, la declaració es podria presentar en els quatre dies hàbils següents a la finalització del període voluntari, sense cap conseqüència jurídica per a l'obligat tributari.

No obstant això, si la presentació tampoc no es pot efectuar en aquests quatre dies hàbils, cal plantejar-se quins efectes se'n derivarien per a l'obligat tributari. En aquests casos, com que l'ingrés ja s'ha produït, entenem que no hi hauria una omisió de l'ingrés, de manera que no caldria imposar cap sanció per la infracció tipificada en l'art. 191 LGT, ni tampoc exigir interessos de demora en concepte indemnitzatori. No obstant això, la falta de presentació de les autoliquidacions en els terminis assenyalats per la normativa tributària constitueix una infracció lleu tipificada en l'art. 198 LGT, ja que l'ingrés del deute no eximeix de l'obligació de presentar la declaració.

Sobre això, s'ha de tenir en compte l'existència de diverses circumstàncies exoneradores de responsabilitat en matèria d'infraccions tributàries, regulades en l'art. 179.2 LGT. De manera que si el declarant incorre en alguna, l'Administració no li podria imposar cap sanció per infracció lleu. Així, per exemple, si es destrueix l'ordinador del declarant en el qual té instal·lat el certificat d'usuari, es podria aplicar la causa d'exoneració de responsabilitat consistent en la concurrència de força major, prevista en la lletra *b* d'aquest precepte. O bé es podria aplicar la circumstància assenyalada en la lletra *d*, si el declarant té la diligència necessària.

A continuació, cal **generar la signatura electrònica** per a poder enviar la declaració. A continuació, el declarant transmet la declaració completa amb la signatura digital, o si escau, signatures digitals.

En quart lloc, una vegada acceptada la presentació, l'AEAT li retorna en pantalla la declaració o, si escau, el **document d'ingrés o devolució**, validats amb un codi segur de verificació de setze caràcters, a més de la data i hora de presentació. Finalment, el declarant ha de conservar la declaració o els documents acceptats i validats amb el codi segur de verificació corresponent.

Per tant, l'obligat tributari que fa la presentació telemàtica d'una declaració està en possessió de dos rebuts o justificants: l'un, corresponent a l'ingrés, i l'altre, relatiu a la presentació de la declaració. Ambdós rebuts tenen caràcter alliberador per al contribuent enfront de l'Administració tributària. Per això és important conservar-los.

En el cas que la presentació fos rebutjada, es mostrarà en pantalla la descripció dels errors detectats. En aquest cas, s'haurà de procedir a esmenar-los, bé en el formulari d'entrada, bé amb el programa d'ajuda amb el qual es va generar el fitxer, o repetint la presentació si l'error fos ocasionat per un altre motiu.

4. Les notificacions tributàries electròniques

4.1. Marc normatiu de les notificacions electròniques

En l'àmbit de l'aplicació dels tributs, l'LGT remet a les previsions contingudes en les normes administratives generals quant al règim de les notificacions tributàries, sense perjudici de les especialitats regulades en la mateixa LGT²⁷.

La regulació de la matèria en l'LGT

D'una anàlisi detallada d'aquests preceptes, s'observa que l'LGT no regula la pràctica de notificacions electròniques. En canvi, en matèria de reclamacions economicoadministratives, l'apartat 2 de la disposició addicional setzena LGT assenyalava que es poden fer servir els mitjans telemàtics, en l'àmbit de les reclamacions economicoadministratives, "per a les notificacions que s'hagin de realitzar quan l'interessat els hagi assenyalat com a preferents o hagi consentit expressament la seva utilització".

L'esmentada regulació legal de les notificacions tributàries ha estat desenvolupada per mitjà de l'RGGIT. Aquesta norma dedica tres preceptes a les notificacions (arts. 114 a 115 bis). L'últim d'ells indica que el règim per a la pràctica de les notificacions per mitjans electrònics serà el previst en les normes administratives generals amb les especialitats que s'estableixin legalment i reglamentàriament. I conclou assenyalant que, en l'àmbit de competències de l'Estat, mitjançant ordre del ministre d'Hisenda i Funció Pública, es podran regular les especialitats en la pràctica de les notificacions per mitjans electrònics.

Per això, en relació amb les notificacions electròniques tributàries, cal acudir a les disposicions de la LPACAP. Aquesta norma deroga la LAECSP, on anteriorment es regulava aquesta matèria, així com algunes de les disposicions del RAECSP²⁸.

La regulació de les notificacions electròniques a la LPACAP

Els articles 40 a 44 LPACAP regulen el règim general en matèria de notificacions, amb especial referència a les notificacions electròniques, el contingut de les quals és objecte de desenvolupament per l'article 43 LPACAP. En l'article 41 LPAC, relatiu a les condicions generals per a la pràctica de les notificacions, ja es posa de manifest la importància que en l'actual regulació tenen les notificacions electròniques, assenyalant que les notificacions es practicaran preferentment per mitjans electrònics i, en tot cas, quan l'interessat resulti obligat a rebre-les per aquesta via. En aquest sentit, l'article 43 LPACAP regula qüestions bàsiques relatives a la pràctica de les notificacions per mitjans electrònics, com ara la forma i el moment en què han de practicar-se, qüestions que seran analitzades amb detall en els següents epígrafs.

L'article 43 LPACAP no efectua una referència expressa al **desenvolupament reglamentari** d'aquest mitjà de notificació. No obstant això, hem d'assenyalar que en matèria de notificacions electròniques encara romanen vigents diversos articles del RAECSP, com ara els seus articles 37, 38 i 40, que no han estat de-

⁽²⁷⁾Art. 109 a 112 LGT.

Lectura recomanada

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

⁽²⁸⁾Disposició derogatòria única, 2.b i g, LPACAP.

rogats per la LPACAP (disposició derogatòria única, apartat 2.g, LPACAP). Per això, aquests preceptes reglamentaris romanen vigents i afecten les següents qüestions en matèria de notificacions electròniques:

- modificació del mitjà de notificació (art. 37 RAECSP)
- notificació mitjançant la posada a la disposició del document electrònic per mitjà d'adreça electrònica habilitada (art. 38 RAECSP)
- notificació per compareixença electrònica (art. 40 RAECSP)

A més, hem d'assenyalar que el sistema d'adreça electrònica habilitada, al qual es refereix l'article 38 RAECSP, es troba desenvolupat en l'Ordre PRE/878/2010, de 5 d'abril, i consisteix en un sistema a la disposició de tots els òrgans i organismes públics vinculats o dependents de l'Administració General de l'Estat que no estableixin sistemes de notificació propis, quan aquesta notificació té caràcter voluntari o obligatori.

Finalment, cal indicar que les disposicions que encara romanen en vigor del RAECSP deixaran d'estar-ho en el moment en què s'aprovi el reial decret pel qual es desenvolupin les disposicions de la LPACAP. Aquest reial decret, que encara es troba en fase de tramitació normativa, haurà de desenvolupar diversos aspectes relatius a l'actuació i el funcionament del sector públic per mitjans electrònics.

4.2. Requisits generals per a la pràctica de notificacions electròniques

Es poden extreure, com a **requisits generals**, per a la pràctica de notificacions per mitjans electrònics, l'autenticitat, la integritat, la confidencialitat, la referència temporal i la disponibilitat, a l'efecte de permetre acreditar la recepció per l'interessat o el seu representant, la data, la identitat de qui rep la notificació i el contingut de l'acte notificat.

En aquest sentit, la LPACAP estableix que, amb independència del mitjà utilitzat, les notificacions seran vàlides sempre que permetin tenir constància dels següents aspectes de la notificació²⁹:

- El seu enviament o posada a disposició.
- La recepció o accés per l'interessat o el seu representant.
- Les dates i hora.
- El contingut íntegre.
- La identitat fidedigna del remitent i destinatari de la notificació.

⁽²⁹⁾Art. 41.1 LPACAP.

Finalment, s'indica que l'acreditació de la notificació efectuada s'incorporarà a l'expedient. Ha d'advertir-se que aquests requisits de validesa s'estableixen amb independència del mitjà utilitzat, per la qual cosa resulten aplicables tant a les notificacions electròniques com en paper, sense que en aquest punt la LPACAP realitzi distincions quant als requisits generals de les notificacions.

En definitiva, la idoneïtat d'un mitjà de notificació depèn bàsicament del compliment de determinades formalitats de constància, ja que la problemàtica de fons que hi ha al darrere és de prova. No obstant això, ha d'assenyalar-se que no es requereix que la constància es realitzi fefaentment, per la qual cosa la prestació de serveis de notificació no queda reservada al sector públic ni a operadors qualificats.

A més d'aquests requisits generals, perquè la notificació es practiqui utilitzant mitjans electrònics, quan la normativa no imposi l'obligació d'utilitzar aquests mitjans, es requereix el **consentiment de l'interessat**. A aquest efecte, l'article 41.1 LPACAP disposa que els interessats que no estiguin obligats a rebre notificacions electròniques podran decidir i comunicar en qualsevol moment a l'Administració pública, mitjançant els models normalitzats que s'estableixin a aquest efecte, que les notificacions successives es practiquin o deixin de practicar-se per mitjans electrònics.

Donada la possibilitat que les notificacions es puguin realitzar en paper o per mitjans electrònics, la LPACAP indica que quan l'interessat fos notificat per diferents vies, es prendrà com a data de notificació la d'aquella que s'hagués produït en primer lloc³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 41.7 LPACAP.

Per tant, en principi, aquells ciutadans que no estiguin obligats a rebre notificacions electròniques podran triar en tot moment la manera de comunicar-se amb les administracions, sigui o no per mitjans electrònics. Ara bé, ha de tenir-se en compte que l'article 41.1 LPACAP estableix que les notificacions “es practiquin **preferentment per mitjans electrònics**” (i en tot cas per aquests mitjans quan es tracti de subjectes obligats a rebre notificacions electròniques). Per aquest motiu a continuació s'estableix, en aquest mateix precepte, que les persones que no estiguin obligades a utilitzar aquests mitjans podran comunicar, en qualsevol moment, que les notificacions es practiquin per mitjans electrònics o que deixin de practicar-se per aquests mitjans.

Es reforça d'aquesta manera la **garantia de revocabilitat** d'aquest consentiment. Per tant, si bé hi ha una preferència expressa del legislador per la utilització de mitjans electrònics per a la pràctica de les notificacions, al mateix temps es conserva el dret de tota persona que no estigui obligada a rebre notificacions electròniques a decidir, en tot moment, sobre la utilització d'aquests mitjans, podent modificar així el mitjà triat inicialment.

A més, la LPACAP, quan regula notificacions en paper, estableix que aquestes hauran de ser posades a la disposició de l'interessat a la seu electrònica de l'Administració o organisme actuant perquè l'interessat pugui accedir al seu contingut de manera voluntària, i quan accedeixi a aquest contingut se li ha d'oferir la possibilitat que la resta de notificacions es puguin realitzar per mitjans electrònics³¹.

(31) Art. 42 LPACAP.

Quant al **desenvolupament reglamentari** d'aquesta matèria, el RAECSP, encara vigent en aquest punt³², assenyala que durant la tramitació del procediment l'interessat podrà requerir a l'òrgan corresponent que les notificacions successives no es practiquin per mitjans electrònics, excepte en els casos en què la notificació per mitjans electrònics tingui caràcter obligatori. A la sol·licitud de modificació del mitjà de notificació preferent haurà d'indicar-se el mitjà i el lloc per a la pràctica de les notificacions posteriors. Finalment, aclareix el RAECSP que el canvi de mitjà a l'efecte de les notificacions es farà efectiu per a aquelles notificacions que s'emetin des de l'endemà a la recepció de la sol·licitud de modificació en el registre de l'òrgan o organisme públic actuant.

(32) Art. 37 RAECSP.

En matèria de notificacions, la LPACAP distingeix també entre els procediments iniciats a sol·licitud de l'interessat i els iniciats d'ofici, i reitera de nou la importància del consentiment per rebre notificacions electròniques quan la persona no hi estigui obligada. A aquest efecte, es distingeixen dues formes d'iniciació dels procediments³³:

(33) Art. 41.3 i 4 LPACAP.

1) Procediments iniciats a sol·licitud de l'interessat. La notificació es practicarà pel mitjà assenyalat a aquest efecte per l'interessat, no obstant això, la notificació serà electrònica en els casos en els quals hi hagi l'obligació de relacionar-se d'aquesta manera amb l'Administració. En cas que no fos possible realitzar la notificació d'acord amb l'assenyalat a la sol·licitud, es practicarà en qualsevol lloc adequat a aquest fi, i per qualsevol mitjà que permeti tenir constància de la recepció per l'interessat o el seu representant, així com de la data, la identitat i el contingut de l'acte notificat.

2) Procediments iniciats d'ofici. La LPACAP assenyala que, únicament als efectes de la seva iniciació, les administracions públiques podran recaptar, mitjançant consulta a les bases de dades de l'Institut Nacional d'Estadística, les dades sobre el domicili de l'interessat que figurin al padró municipal.

Finalment, dins d'aquest apartat relatiu als requisits generals per a la pràctica de les notificacions electròniques, hem de referir-nos a l'**avís de notificació** al dispositiu electrònic i/o a l'adreça de correu electrònic, a fi d'assenyalar que no constitueix un requisit de validesa de la notificació.

La LPACAP indica que l'interessat pot identificar un dispositiu electrònic i/o una adreça de correu electrònic que serviran per a l'enviament d'avisos, però no per a la pràctica de notificacions. Es tracta d'avisos en els quals s'informa

(34) Art. 41.6 LPACAP.

l'interessat de la posada a la disposició d'una notificació a la seu electrònica de l'Administració o organisme corresponent o a l'adreça electrònica habilitada única. La mateixa LPACAP aclareix que aquests avisos no constitueixen notificacions i que, per tant, la falta de pràctica d'aquests no impedirà que la notificació es consideri plenament vàlida³⁴.

4.3. Mitjans de notificació electrònica

La LPACAP estableix que les **notificacions per mitjans electrònics** es practican mitjançant compareixença a la seu electrònica de l'Administració o organisme actuant, per mitjà de l'adreça electrònica habilitada única o mitjançant tots dos sistemes, segons disposi cada administració o organisme³⁵.

⁽³⁵⁾Art. 43.1 LPACAP.

Per tant, els mitjans de notificació electrònica que contempla la LPACAP serien els dos següents (admetent-se també la notificació mitjançant tots dos): compareixença a la seu electrònica i adreça electrònica habilitada. El desenvolupament reglamentari d'aquests mitjans de notificació electrònica es troba als articles 38 i 40 RAECSP, respectivament.

A la notificació mitjançant la posada a disposició del document electrònic per mitjà de l'**adreça electrònica habilitada** fa referència, com s'ha assenyalat anteriorment, l'art. 38 RAECSP, desplegat, al seu torn, per les disposicions de l'Ordre PRE/878/2010, de 5 d'abril. D'entrada, de la regulació d'aquesta adreça electrònica habilitada es dedueix que no s'aposta pel caràcter unitari del sistema de notificació, en reconèixer que cada òrgan o organisme públic pot establir el seu propi servei de notificacions electròniques.

El RAECSP exigeix els requisits següents amb vista a la validesa dels sistemes de notificació electrònica a partir d'adreça electrònica habilitada: acreditació de la data i hora en què té lloc la posada a disposició de l'interessat de l'acte que cal notificar; possibilitar l'accés permanent dels interessats a l'adreça electrònica, a partir d'una seu electrònica o de qualsevol altra manera; acreditació de la data i l'hora d'accés al contingut, i, en últim lloc, constar de mecanismes d'autenticació per a garantir-ne l'exclusivitat de l'ús i la identitat de l'usuari³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 38.1 RAECSP.

L'adreça electrònica habilitada

El sistema d'adreça electrònica habilitada depèn del Ministeri de la Presidència i està a disposició de tots els òrgans i organismes públics vinculats o dependents de l'Administració general de l'Estat que no estableixin sistemes de notificació propis (art. 38.2 i 2.1. de l'Ordre PRE 878/2010). A més, l'art. 2.2 d'aquesta Ordre assenjala que la prestació del servei l'ha de fer el mateix Ministeri de la Presidència, directament o per mitjà del prestador que s'estableixi (en l'actualitat, la Societat Estatal de Correus i Telègrafs).

Com a norma general, la sol·licitud de l'obertura de l'adreça electrònica habilitada, amb la inclusió en el directori corresponent, es produeix a instàncies dels ciutadans (art. 38.2, *in fine*, RAECSP i 3.1 de l'Ordre PRE 878/2010), excepte en els supòsits en què, d'acord

amb la normativa, tingui caràcter obligatori la pràctica de notificacions electròniques, en aquest cas l'adreça l'assigna d'ofici la mateixa Administració (art. 38.3 RAECSP).

La vigència de l'adreça electrònica habilitada, segons assenyalen els art. 38.2 RAECSP i 4.1 de l'Ordre PRE 878/2010, és indefinida quan la pràctica de les notificacions electròniques té caràcter voluntari, excepte en els casos en què el titular en sol·liciti la revocació, per defunció de la persona física o en els supòsits d'extinció de la personalitat jurídica, quan una resolució administrativa o judicial així ho ordeni o pel transcurs de tres anys sense que s'utilitzi per a la pràctica de notificacions (en aquest cas, s'inhabilita aquesta adreça, circumstància que s'ha de comunicar a l'interessat).

Pel que fa a la identificació i autenticació de la notificació, l'art. 5.2 de l'Ordre PRE/878/2010 assenjala que l'autenticació en l'accés al contingut del document notificat es fa mitjançant un certificat electrònic admès. La confidencialitat de les dades en les transmissions, en virtut del que disposa l'art. 6 d'aquesta Ordre, s'aconsegueix amb mecanismes d'encryptació, com és la signatura electrònica avançada, prevista en l'art. 3.2 de la Llei 59/2003, de 19 de desembre, de signatura electrònica.

Finalment, l'art. 40 RAECSP assenjala que la notificació per **compareixença electrònica** consisteix en l'accés per l'interessat, identificat degudament, al contingut de l'actuació administrativa corresponent a partir de la seu electrònica de l'òrgan o organisme públic actuant. Ara bé, perquè la compareixença electrònica produeixi els efectes de notificació d'acord amb l'art. 43 LPACAP, cal que es compleixin dos requisits: el primer, que l'interessat, prèviament a l'accés al contingut, ha de visualitzar un avís del caràcter de notificació de l'actuació administrativa que té aquest accés; i, el segon, que el sistema d'informació ha de deixar constància de l'accés, amb la referència de la data i l'hora.

4.4. La pràctica de la notificació electrònica

En matèria de la **pràctica de la notificació electrònica**, s'ha de distingir entre la posada a disposició de la notificació i l'accés al contingut de l'acte notificat³⁷.

⁽³⁷⁾Art. 43.2 LPACAP.

La notificació electrònica s'entén com a practicada amb caràcter general legal en el moment en què es produeixi l'**accés al contingut**. És a dir, no es considera practicada en el moment del dipòsit de la notificació electrònica a la bústia de l'adreça electrònica habilitada, sinó des del moment en què l'interessat obre el missatge electrònic i accedeix al contingut de l'acte notificat (amb independència de si l'interessat procedeix o no a llegir el contingut concret de l'acte notificat en aquest moment o en un moment posterior).

Si bé en l'expedient queda constància d'ambdós moments, això és, la data i hora en què es diposita el missatge electrònic i la data i hora de l'accés al contingut de l'acte notificat per part de l'interessat, a partir de la informació remesa pel prestador del servei d'adreça electrònica habilitada a l'òrgan administratiu, en els termes de l'art. 10.2 de l'Ordre PRE/878/2010.

Com és sabut, la regulació de la pràctica de les notificacions ha de garantir, d'una banda, el dret del ciutadà a ser notificat dels actes i resolucions administratius que l'afectin sense que es produeixi indefensió; i, de l'altra, el prin-

cipi d'eficàcia administrativa, evitant comportaments que dificultin l'actuació administrativa en la pràctica de les notificacions. Per tant, d'entrada, aquest criteri recollit al precepte de la LPACAP, sembla anar en contra del principi de recepció que impera en tota la regulació de les notificacions, ja que amb relació a les electròniques sembla que s'acull el principi de cognició. No obstant això, aquest criteri queda molt matisat per la previsió que passats deu dies des de la recepció sense que s'accedeixi al contingut, s'entén com a rebutjada.

En efecte, quan, tot i haver constància de la posada a disposició de la notificació electrònica, transcorrin **deu dies** naturals sense que s'accedeixi al contingut, la LPACAP estableix que s'entén que la notificació ha estat rebutjada, tant si el ciutadà ha assenyalat com a preferent el mitjà electrònic a l'efecte de notificacions com si es tracta de notificacions electròniques obligatòries.

A aquest efecte, l'art. 10.2.d de l'Ordre PRE/878/2010 estableix que el prestador del servei d'adreça electrònica habilitada ha de remetre a l'òrgan administratiu una certificació electrònica del transcurs del termini de deu dies des de la posada a disposició sense que s'hagi produït l'accés de l'interessat al contingut de la notificació en l'adreça electrònica.

En relació amb la pràctica de la notificació, és important advertir que únicament als efectes d'entendre complerta l'obligació de notificar dins del termini màxim de durada dels procediments, és suficient que la notificació contingui, si més no, el text íntegre de la resolució, així com l'intent de notificació degudament acreditat (art. 40.4 LPACAP). En aquest sentit, en relació amb les notificacions electròniques, la LPACAP assenjala que s'entendrà complerta l'obligació de notificar en termini amb la posada a la disposició de la notificació a la seu electrònica de l'Administració o organisme actuant o a l'adreça electrònica habilitada única³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 43.3 LPACAP.

Respecte a les **conseqüències del rebuig** de la notificació per part de l'interessat o el seu representant, l'LGT disposa³⁹ que la notificació es té per efectuada i, encara que, no ho assenjala expressament, si escau, el procediment ha de continuar. En aquesta mateixa línia, l'art. 41.5 LPACAP disposa que quan l'interessat o el seu representant rebutgin la notificació d'una actuació administrativa, s'ha de fer constar en l'expedient, s'han d'especificar les circumstàncies de l'intent de notificació i el mitjà, amb la qual cosa es dona per efectuat el tràmit i se segueix el procediment.

⁽³⁹⁾Art. 111.2 LGT.

Ara bé, com a salvaguarda dels drets del ciutadà, es desvirtuen els efectes del rebuig de la notificació quan d'ofici o a instàncies del destinatari es comprovi la **impossibilitat tècnica o material de l'accés**.

La impossibilitat tècnica o material de l'accés

El problema que es pot plantejar, en aquest cas, consisteix a determinar quan concorre una circumstància que impedeixi tècnicament o materialment l'accés, ja que es tracta d'un concepte jurídic indeterminat. Seria possible incloure dins d'aquestes circumstàncies, en la nostra opinió, les relacionades tant amb el servidor de correu o el prestador de

serveis de certificació (una avaria del servidor del correu electrònic) com les relacionades amb el mateix obligat tributari (com pot ser el cas del tall del subministrament elèctric o una avaria de l'equip informàtic).

No obstant això, l'expressió *impossibilitat tècnica o material* no comprèn qualsevol situació en què hagi estat materialment impossible l'accés a la bústia, sinó que es contreu a les circumstàncies en les quals l'accés no ha pogut tenir lloc per raons materials, això és, imputables a circumstàncies físiques estrictament objectives i específicament relacionades amb el servidor de correu electrònic o amb el prestador de serveis de certificació que intervé en el procés de notificació.

Amb relació al punt anterior, s'ha d'assenyalar que perquè una d'aquestes causes operi com a determinant de la impossibilitat tècnica o material i, per tant, com a excepció a la consideració de rebot de la notificació, cal que el ciutadà provi aquestes circumstàncies, tasca que de vegades pot ser bastant complexa. A més, normalment aquesta acreditació es produeix *a posteriori*, en via de recurs, ja que en haver transcorregut possiblement els deu dies, s'entén produït el rebuig i practicada la notificació amb caràcter general.

De l'anàlisi de tots aquests preceptes, cal afirmar que s'imposa al ciutadà que tria voluntàriament el mitjà electrònic una diligència especial per a la recepció de les notificacions electròniques, ja que li correspon la càrrega de comprovar constantment si rep o no notificacions per aquesta via i accedir-hi per evitar els efectes del possible rebuig.

A aquest efecte, l'art. 10.1.g de l'Ordre PRE/878/2010 preveu, entre les funcions del prestador del servei d'adreça electrònica habilitada, que potestativament avisi de la "posada a disposició dels interessats de les notificacions mitjançant missatgeria o de qualsevol altra manera". A més, es preveu que el prestador de serveis, en configurar el perfil de la bústia electrònica, consignï un compte de correu electrònic personal en el qual se l'informi, de manera no vinculant, de les entrades de noves notificacions practicades per l'AEAT.

4.5. Les notificacions electròniques obligatòries

Conforme a l'article 41.1 LPACAP, com ja s'ha comentat, les notificacions es practicaran preferentment per mitjans electrònics i, en tot cas, quan l'interessat resulti obligat a rebre-les per aquesta via. Reglamentàriament, les administracions podran establir l'**obligació de practicar electrònicament les notificacions** per determinats procediments i per a certs col·lectius de persones físiques que, per raó de la seva capacitat econòmica, tècnica, dedicació professional o altres motius, quedi acreditat que tenen accés i disponibilitat als mitjans electrònics necessaris.

No obstant això, malgrat el caràcter preferent que la LPACAP atorga a les notificacions electròniques i del caràcter obligatori que tenen per determinats subjectes, s'estableix la possibilitat d'efectuar, en determinats casos, aquestes **notificacions per mitjans no electrònics**. La LPACAP es refereix en aquest sentit a dos supòsits⁴⁰:

- Quan la notificació es realitzi en ocasió de la compareixença espontània de l'interessat o el seu representant a les oficines d'assistència en matèria

Lectura recomanada

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

⁽⁴⁰⁾Art. 41.1 LPACAP.

de registre i sol·liciti la comunicació o notificació personal en aquest moment.

- Quan per assegurar l'eficàcia de l'actuació administrativa resulti necessari practicar la notificació per lliurament directe d'un empleat públic de l'administració notificant.

D'altra banda, de manera excepcional, i fonamentalment per raons tècniques, la LPACAP estableix dos supòsits de **notificacions que no poden practicar-se per mitjans electrònics**⁴¹:

⁽⁴¹⁾Art. 41.2 LPACAP.

- Notificacions en les quals l'acte que s'ha de notificar vagi acompanyat d'elements que no siguin susceptibles de conversió en format electrònic.
- Notificacions que continguin mitjans de pagament a favor dels obligats, com ara xecs.

En conseqüència, com es pot comprovar, el legislador pretén potenciar el sistema de notificacions electròniques, més enllà d'aquells subjectes que estan obligats a rebre-les, i limita a casos summament excepcionals la impossibilitat de practicar les notificacions per mitjans electrònics.

En el **camp tributari**, en línia amb l'obligatorietat de la presentació telemàtica d'algunes declaracions tributàries, qüestió en la qual l'Administració tributària ha estat pionera, recentment s'ha introduït en el nostre ordenament jurídic l'obligatorietat de la pràctica de notificacions per via electrònica en determinats supòsits i per a determinats subjectes. Es tracta, en principi, d'una mesura que considerem positiva per a l'eficàcia de l'Administració, que pretén agilitar els tràmits administratius, estalviar molt temps i diners a les administracions; si bé cal analitzar amb detall si s'envolta de prou garanties jurídiques per no lesionar els drets dels obligats tributaris.

En efecte, l'**RD 1363/2010, de 29 d'octubre**, regula els supòsits de notificacions i comunicacions administratives obligatòries per mitjans electrònics en l'àmbit de l'AEAT, en desplegament del que dicta l'art. 115 bis RGGIT, a partir del sistema d'adreça electrònica habilitada.

Finalment, convé destacar que, segons precisa l'art. 2 de l'RD 1363/2010, l'AEAT ha de practicar les notificacions electròniques mitjançant l'adhesió al sistema de notificació en adreça electrònica regulat en l'**Ordre PRE/878/2010**, de 5 d'abril.

1) Àmbit objectiu d'aplicació

L'àmbit objectiu d'aplicació de les notificacions electròniques obligatòries es conté de manera genèrica en l'RD 1363/2010, quan assenyala que l'objecte d'aquesta norma reglamentària és establir els supòsits en què les persones i

⁽⁴²⁾Art. 1 RD 1363/2010.

entitats que es detallen en l'art. 4 estan obligades a rebre per mitjans electrònics les comunicacions i notificacions administratives que els faci l'AEAT en l'exercici de les seves competències⁴².

De manera més precisa, l'art. 3.1 de l'RD 1363/2010 es refereix a les notificacions efectuades per l'AEAT en les seves actuacions i en els procediments tributaris, duaners i estadístics de comerç exterior i en la gestió recaptatòria dels recursos d'altres ens i administracions públiques que té atribuïda o encomanada.

Així mateix, cal esmentar que el sistema de notificació obligatòria en l'adreça electrònica habilitada solament escau en els procediments **iniciats d'ofici** respecte dels subjectes per als qui s'imposa el mitjà electrònic en les seves comunicacions amb l'Administració tributària. En efecte, l'RD 1363/2010 assenyala que les notificacions corresponents a procediments iniciats a sol·licitud de l'interessat en els quals aquest o el seu representant hagi assenyalat un lloc per a notificacions diferent de l'adreça electrònica habilitada d'un o un altre es practiquen al lloc assenyalat per l'interessat o el seu representant⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 3.5 RD 1363/2010.

Per tant, en els procediments iniciats a instàncies de part, d'acord amb les previsions de l'art. 110.1 LGT, l'obligat tributari pot triar com a lloc preferent per a la pràctica de notificacions sia l'adreça electrònica habilitada, sia qualsevol altre mitjà; però, en qualsevol cas, l'elecció del mitjà de notificació concret li correspon a ell. Això significa que per als subjectes compresos en l'àmbit d'aplicació obligatori de les notificacions electròniques, les notificacions que els practiqui l'AEAT poden ser dutes a terme en diferents llocs (i per diferents mitjans) en funció de si el procediment s'inicia d'ofici o a instàncies de part; de manera que el canal electrònic no és l'únic mitjà/lloc per a la pràctica de les notificacions de l'AEAT dirigides a aquests obligats tributaris.

2) Àmbit subjectiu d'aplicació

Pel que fa a l'àmbit subjectiu d'aplicació de les notificacions tributàries electròniques obligatòries, està concretat en l'art. 4 de l'esmentat RD 1363/2010.

En aquest sentit, estan obligats a rebre per mitjans electrònics les comunicacions i notificacions practicades per l'AEAT les persones jurídiques següents el NIF de les quals comenci per la lletra A, B, N, W, U i V: les societats anònimes, les societats de responsabilitat limitada, les persones jurídiques i entitats sense personalitat jurídica que no tinguin nacionalitat espanyola, els establiments permanents i sucursals d'entitats no residents en territori espanyol, les unions temporals d'empreses, les agrupacions d'interès econòmic, les agrupacions d'interès econòmic europees, els fons de pensions, els fons de capital de risc, els fons d'inversions, els fons de titulització d'actius, els fons de regularització del mercat hipotecari, els fons de titulització hipotecària i els fons de garantia d'inversions⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾Art. 4.1 RD 1363/2010.

A aquestes persones jurídiques cal afegir aquelles en les quals, amb independència de la seva personalitat o forma jurídica, concorri alguna de les circumstàncies següents: que estiguin inscrites en el registre de grans empreses; que tributin pel règim de consolidació fiscal de l'IS; que tributin pel règim especial del grup d'entitats de l'IVA; que estiguin inscrites en el registre de devolució mensual de l'IVA (en aquest supòsit s'inclouen els empresaris o professionals persones físiques), o que disposin d'una autorització en vigor del Departament de Duanes i Impostos Especials de l'AEAT per a la presentació de declaracions duaneres mitjançant el sistema de transmissió electrònica de dades (EDI)⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Art. 4.2 RD 1363/2010.

3) Inclusió i exclusió del sistema

Altres qüestions que han de ser analitzades i que estan relacionades amb l'àmbit subjectiu d'aplicació del sistema de notificació obligatòria per mitjans electrònics són les de la inclusió i l'exclusió dels obligats tributaris d'aquest sistema, tenint en compte que l'adreça electrònica té una vigència indefinida i que els obligats tributaris no es poden donar de baixa del sistema.

Amb relació al procediment d'inclusió dels obligats en aquest sistema, s'estableix que l'AEAT ha de notificar als subjectes obligats la inclusió en el sistema d'adreça electrònica habilitada per mitjans no electrònics i als llocs i formes previstos en els art. 109 a 112 LGT; si bé no es preveu⁴⁶ un termini determinat per a la notificació de la **inclusió**. Ara bé, en els supòsits d'alta en el Cens d'obligats tributaris la notificació de la inclusió es pot fer, per raons d'economia processal, juntament amb la corresponent a la comunicació del número d'identificació fiscal que li correspongui.

⁽⁴⁶⁾Art. 5 RD 1363/2010.

Pel que fa a l'**exclusió** d'aquest sistema, es disposa⁴⁷ que l'obligat sigui exclòs del sistema d'adreça electrònica habilitada quan deixin de concórrer les circumstàncies que en van determinar la inclusió, sempre que així ho sol·liciti expressament, per mitjà de sol·licitud específica presentada per mitjans electrònics a la seu electrònica de l'AEAT. Encara que no s'indica expressament en aquest precepte, es dedueix que l'obligat tributari ha d'assenyalar en aquesta sol·licitud un lloc per a la pràctica de les notificacions posteriors.

⁽⁴⁷⁾Art. 4.3 RD 1363/2010.

4) Pràctica de les notificacions

Amb relació a la **pràctica** d'aquest tipus de notificacions, es disposa que, una vegada que es produeix la inclusió en el sistema, els subjectes obligats hi accedeixen de la manera que estableix l'Ordre PRE/878/2010, de 5 d'abril, per la qual s'estableix el règim del sistema d'adreça electrònica habilitada previst en l'art. 38.2 RAECSP, i també mitjançant enllaç des de la seu electrònica de l'AEAT, i s'identifica mitjançant un sistema de signatura electrònica d'acord amb la política de signatura electrònica i certificats en l'àmbit de l'Administració general de l'Estat⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Art. 6 RD 1363/2010.

Concretament, l'obligat tributari accedeix a l'**adreça electrònica habilitada** pel punt d'accés general de l'Administració general de l'Estat (<http://notificaciones.060.es>), a la seu electrònica de l'AEAT (<http://www.agenciatributaria.gob.es>) o a la seu del prestador del servei d'adreça electrònica (<http://www.correos.es>); i pot accedir sempre al contingut de les notificacions (pendents de notificació o ja practicades), per compareixença electrònica a la seu electrònica de l'AEAT.

De la regulació continguda en l'Ordre PRE/878/2010 del sistema d'adreça electrònica es desprèn que els obligats donats d'alta en aquest sistema disposen d'una adreça única associada a una bústia electrònica en la qual el prestador del servei diposita la notificació enviada per l'AEAT.

Així mateix, a l'adreça electrònica habilitada hi pot accedir, a més de l'obligat tributari, un **tercer que disposi d'un poder exprés** per a rebre notificacions telemàtiques de l'AEAT. Així, es disposa que, en el cas d'atorgament de poder, inscrit degudament en el registre corresponent, per a la recepció electrònica de comunicacions i notificacions poden accedir a l'adreça electrònica habilitada tant l'interessat com el seu representant; aquest últim s'ha d'acreditar amb el sistema de signatura electrònica⁴⁹ corresponent.

⁽⁴⁹⁾Art. 6.3 RD 1363/2010.

En conseqüència, no sols es permet l'accés a l'adreça electrònica habilitada al mateix obligat tributari mitjançant el certificat electrònic corresponent, sinó també al seu apoderat, sempre que disposi d'un poder exprés per a rebre notificacions electròniques tributàries i utilitzi el certificat electrònic oportú. A aquest efecte, es requereix també que el poder s'hagi inscrit en el registre d'apoderaments de l'AEAT, regulat per la Resolució, de 18 de maig de 2010, de la Direcció General de l'AEAT.

5. La facturació electrònica

La **factura** constitueix, sens dubte, una de les eines d'informació de què disposa l'Administració tributària per a exercir un control efectiu sobre el compliment dels deures tributaris i, al mateix temps, la factura es configura també com a requisit per a aplicar determinades despeses i deduccions i per a l'exercici dels drets de repercussió i deducció de l'IVA.

La **facturació electrònica** contribueix a una aplicació dels tributs més ràpida i eficaç, al mateix temps que ajuda a disminuir la pressió fiscal indirecta dels obligats tributaris.

D'altra banda, no cal oblidar que la factura, com a document en el qual es plasma l'objecte d'un contracte, és configurada per la normativa mercantil i fiscal com un dels elements documentals del contracte més importants.

L'**obligació de facturar** que incumbeix als empresaris i professionals està prevista, amb caràcter general, en l'art. 29.2.e LGT. En particular, la LIVA⁵⁰ disposa que els subjectes passius de l'impost estan obligats, amb els requisits, límits i condicions que es determinin reglamentàriament, a expedir i lliurar factura de totes les seves operacions.

Així mateix, la LIVA, quan regula la repercussió de l'impost, estableix que s'ha d'efectuar mitjançant factura, en les condicions i amb els requisits que es determinin reglamentàriament⁵¹. Aquests preceptes estan desplegats pel que preveuen els art. 62 a 70 RIVA, i l'RD 1619/2012, de 30 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació. D'altra banda, quant a la factura electrònica en el sector públic, la seva regulació es troba en la Llei 25/2013, de 27 de desembre, d'impuls de la factura electrònica i creació del registre comptable de factures en el sector públic.

5.1. La regulació de la facturació electrònica a la Unió Europea

Amb relació a aquest tema, la **Directiva 2001/115/CE** del Consell, de 20 de desembre de 2001, modifica la Directiva 77/388/CEE (actualment, Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006) a fi de simplificar, modernitzar i harmonitzar les condicions imposades a la facturació amb relació a l'IVA.

Lectura recomanada

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* (núm. 12).

⁽⁵⁰⁾Art. 164.1.3r. LIVA.

⁽⁵¹⁾Art. 88.2 LIVA.

Justificació de la Directiva 2001/115/CE

El preàmbul d'aquesta Directiva 2001/115/CE justifica la seva publicació assenyalant que en aquell moment, la facturació estava subjecta a normes molt diferents en els diferents estats membres de la UE. Els esments obligatoris en les factures eren tan variats com el seu nombre. D'altra banda, no hi havia un marc jurídic comunitari quant a facturació electrònica i autofacturació, per la qual cosa les legislacions adoptades pels diferents estats de la Comunitat diferien: anaven des de la prohibició total fins a la màxima flexibilitat.

Les disposicions anteriors a la modificació de la Directiva 77/388/CE relatives a l'obligació de facturació, reunides en l'apartat 3 de l'art. 22, estaven bastant poc desplegades i deixaven als estats membres una gran llibertat d'apreciació. Però aquest apartat es va concebre en una data en la qual la factura solament es podia imaginar en forma de document en paper; la idea de facturació electrònica era, per tant, completament aliena a aquestes disposicions.

A més, les obligacions imposades a la facturació es basaven solament en aquest concepte de *factura en paper* i no eren fàcilment transferibles a una factura electrònica. Era el cas, per exemple, de l'obligació de conservar una còpia dels documents, difícil d'interpretar quan es refereix a una factura transmesa en suport electrònic.

Actualment, les disposicions reguladores de la facturació es troben en els **art. 217 a 240 de la Directiva 2006/112/CE**, que recullen bàsicament les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE. També cal tenir en compte les modificacions introduïdes per la Directiva 2010/45/UE del Consell, de 13 de juliol, que ha estat transposada al nostre ordenament jurídic per l'esmentat RD 1619/2012, de 30 de novembre.

Modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE

La primera de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE versa sobre l'obligació d'emetre una factura. La determinació dels casos en els quals hi ha, a escala comunitària, l'obligació de facturació no experimenta canvis.

Es preveu expressament que l'obligació de facturació es pugui delegar en un tercer (subcontractació) o en el client (autofacturació). Per tant, el subjecte passiu que efectua l'operació és d'ara endavant responsable de l'emissió de les factures, però no està obligat, en sentit estricte, a emetre-les ell mateix. Pel que fa a l'autofacturació, els estats membres poden imposar altres condicions per a l'expedició de factures. Poden exigir, en particular, que aquestes factures s'expedeixin en nom i per compte del subjecte passiu.

La segona de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE té per objecte el contingut de les factures. Quant als esments que han de figurar en les factures és evident que la internacionalització creixent de les economies i el desenvolupament del comerç electrònic fan indispensable una harmonització d'aquests esments. La llista està formada per quinze esments generals.

Així mateix, es preveu la possibilitat que els estats membres disposin que no tots els esments siguin obligatoris en les factures que s'expedeixin quan l'import de la factura sigui petit o bé quan les pràctiques comercials o administratives del sector d'activitats de què es tracti, o bé les condicions tècniques d'expedició d'aquestes factures, dificultin el compliment de la totalitat d'aquests esments.

D'altra banda, s'exclou la possibilitat que els estats membres imposin condicions relatives a la signatura de les factures, a excepció de les fixades amb relació a la facturació electrònica.

La tercera de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE es refereix a la facturació electrònica. S'estableix el principi general segons el qual una factura es pot transmetre en qualsevol suport, ja sigui material o electrònic, en aquest últim cas, a condició que el destinatari hi hagi donat el consentiment. Aquesta acceptació d'aquest principi, que estalvia l'exposició d'una llista de tecnologies o mètodes acceptables, és l'únic procediment que permet construir un marc jurídic neutre des del punt de vista tecnològic i, en conseqüència, durador.

S'imposen unes condicions de fons a la facturació electrònica, l'objectiu de la qual consisteix a garantir la seguretat tècnica del mètode. Són les següents: la garantia de l'autenticitat de l'origen de la factura, de manera que el destinatari de la factura estigui

segur que aquesta procedeix realment de l'emissor; i la garantia de la integritat del contingut de les factures (el conjunt dels esments, inclòs el número de la factura).

Per a complir aquestes dues condicions, es poden utilitzar els mitjans següents: d'una banda, la signatura electrònica avançada, segons el que disposa l'art. 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlament Europeu i el Consell, de 13 de desembre de 1999, per la qual s'estableix un marc comunitari per a la signatura electrònica. Segons aquest art. 2.2 d'aquesta Directiva, una signatura electrònica avançada és la que satisfà les exigències següents: estar vinculada al signatari de manera única, permetre la identificació del signatari, haver estat creada utilitzant mitjans que el signant pot mantenir sota el seu control exclusiu i estar vinculada a les dades a què es refereix de manera que qualsevol canvi ulterior sigui detectable.

D'altra banda, l'intercanvi electrònic de dades (EDI), tal com es defineix en l'art. 2 de la Recomanació 1994/820/CE de la Comissió, de 19 d'octubre de 1994, quan l'acord relatiu a aquest intercanvi prevegi la utilització de procediments que garanteixin l'autenticitat de l'origen i la integritat de les dades.

I, finalment, altres mètodes de transmissió per via electrònica, a reserva l'acceptin l'estat membre o els estats membres de què es tracti.

Finalment, s'estableix que en el cas de lots que incloguin diverses factures transmeses simultàniament per mitjans electrònics al mateix destinatari, els detalls comuns a les diferents factures es poden esmentar una sola vegada, en la mesura que es tingui accés per a cada factura a la totalitat de la informació.

La quarta de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE s'ocupa de l'emmagatzematge de les factures. El concepte d'*obligació de conservació d'un duplicat* se substitueix per una obligació més general d'emmagatzematge de les factures emeses i rebudes, amb la finalitat d'adaptar aquesta obligació al desenvolupament de la facturació electrònica. Així, s'estableix que tot subjecte passiu ha de vetllar perquè es conservin còpies de les factures emeses per ell mateix, pel seu client o, en nom seu i pel seu compte, per un tercer, i també les factures que rebí.

No obstant això, el temps durant el qual l'emmagatzematge és obligatori solament pot ser fixat pels mateixos estats membres, ja que és alguna cosa que depèn de procediments purament nacionals quant a dret de control. Quan la factura es transmet per mitjans electrònics, els estats poden exigir que es conservin així mateix les dades que garanteixin l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de cada factura.

L'última de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE estableix una definició de la transmissió i de l'emmagatzematge electrònic de les factures. A aquest efecte, s'entén per *transmissió i emmagatzematge d'una factura per mitjans electrònics* els efectuat mitjançant equips electrònics de tractament (inclosa la compressió numèrica) i emmagatzematge de dades, i utilitzant el telèfon, la ràdio, els mitjans òptics o altres mitjans electromagnètics.

Finalment, com s'ha comentat, la **Directiva 2010/45/UE** introdueix algunes modificacions en les normes de facturació, que han estat incorporades a l'ordenament espanyol, a partir de l'1 de gener de 2013, mitjançant l'RD 1619/2012, de 30 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.

Modificacions introduïdes per la Directiva 2010/45/UE

Les principals modificacions introduïdes per la Directiva 2010/45/UE són les següents:

En primer lloc, s'ha d'indicar clarament quines són les normes de facturació de l'estat membre que s'apliquen.

En segon lloc, s'imposa un termini harmonitzat per a l'expedició de les factures corresponents a determinats lliuraments o prestacions transfronterers.

En tercer lloc, es modifiquen determinats requisits relatius a la informació que ha de figurar en les factures, a fi de fer possible un control millor de l'impost, tractar de manera més uniforme els lliuraments o prestacions transfronterers i els d'àmbit nacional i contribuir a promoure la facturació electrònica.

En quart lloc, es revisen els requisits en matèria de facturació electrònica amb la finalitat de suprimir les càrregues i els obstacles existents, aplicant el mateix tracte a la facturació en paper i a la facturació electrònica, sense augmentar la càrrega administrativa sobre la facturació en paper.

Sobre això, cal assenyalar que encara hi ha una diferència notable entre ambdues modalitats de facturació, atès que, per poder expedir factures electrònicament, la Directiva 2010/45/UE continua establint que necessàriament ho accepti el destinatari. No obstant això, l'acceptació per part del destinatari de l'emissió de la factura electrònica amb prou feines aporta valor a l'efecte del control administratiu, per la qual cosa, segons el nostre parer, hauria de ser eliminada en un futur proper, quan el nivell d'incorporació de les TIC entre empreses i particulars sigui més gran que l'actual.

En cinquè lloc, pel que fa a les competències de les autoritats fiscals, les competències de control i els drets i obligacions dels subjectes passius s'han d'aplicar en condicions d'igualtat al subjecte passiu, independentment que expedeixi les factures en paper o per via electrònica.

En sisè lloc, s'estableix que les factures han de reflectir lliuraments o prestacions reals i se n'ha de garantir, per tant, l'autenticitat, integritat i llegibilitat; i, a aquest efecte, els controls de gestió es poden utilitzar per a establir pistes d'auditoria fiables entre les factures i els lliuraments o prestacions, i garantir d'aquesta manera que cada factura (ja sigui en paper o en format electrònic) compleix aquests requisits.

En setè lloc, es disposa que l'autenticitat i integritat de les factures electròniques es pot garantir mitjançant la utilització de l'intercanvi electrònic de dades (EDI) o els sistemes avançats de signatura electrònica, però, atès que hi ha altres tecnologies, no es pot exigir als subjectes passius la utilització d'una tecnologia específica de facturació electrònica. Per tant, la Directiva 2010/45/UE aproxima el tractament entre la factura en paper i en format electrònic, en no exigir en cap dels dos formats la utilització d'una signatura, ja que elimina aquesta exigència per a la factura electrònica, i potencia així la reducció de costos de gestió per a les empreses.

I, en últim lloc, s'aclareix que quan un subjecte passiu conserva en línia factures que hagi expedit o rebut, a més de l'estat membre d'establiment del subjecte passiu, l'estat membre en el qual s'ha d'abonar l'impost ha de tenir dret d'accés a aquestes factures a efectes de control.

5.2. La factura electrònica en l'ordenament jurídic espanyol

Les factures expedides per l'empresari o professional, pel seu client o per un tercer, en nom i per compte d'aquest empresari o professional, poden ser transmeses per mitjans electrònics, sempre que, en aquest últim cas, el destinatari de les factures hi hagi donat el consentiment i els mitjans electrònics utilitzats en la transmissió garanteixin l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut⁵².

⁽⁵²⁾Art. 164.2 LIVA.

D'altra banda, la LIVA preceptua que les factures rebudes, els justificants comptables, les factures expedides i les còpies de les altres factures expedides s'han de conservar, fins i tot per mitjans electrònics, durant el termini de prescripció de l'impost.

Així mateix, quan el subjecte passiu conservi per mitjans electrònics les factures expedides o rebudes s'ha de garantir a l'Administració tributària tant l'accés en línia a aquestes factures com la seva càrrega remota i utilització. L'obligació anterior és independent del lloc de conservació⁵³.

⁽⁵³⁾Art. 165.4 LIVA.

Per **factura electrònica** s'ha d'entendre, de conformitat amb el que disposa l'art. 1 de la Llei 56/2007, de 28 de desembre, de mesures d'impuls de la societat de la informació, un document electrònic que compleix els requisits legal i reglamentàriament exigibles a les factures i que, a més, garanteix l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut, la qual cosa impedeix que l'emissor repudii la factura. Al seu torn, segons el que disposa l'art. 3.5 de la Llei 59/2003, en la redacció donada per la Llei 56/2007, de 28 de desembre, es considera *document electrònic* la informació de qualsevol naturalesa en forma electrònica, arxivada en un suport electrònic segons un format determinat i susceptible d'identificació i tractament diferenciats.

Naturalesa de la factura electrònica

La factura electrònica és una factura original i, per tant, no constitueix un document substitutiu de la factura, ja que no es tracta d'un document que no permetrà exercitar el dret a la deducció en quota o sobre la base dels seus destinataris ni ens trobem davant un document equivalent a la factura (que, a diferència del document substitutiu, i malgrat no reunir els requisits d'una factura, té els mateixos efectes). Tampoc no es tracta d'un duplicat de l'original de la factura (com en el cas de l'operació en la qual concorren diversos destinataris o en el de pèrdua de l'original per qualsevol causa) ni d'una còpia de l'original de la factura.

L'RD 1619/2012, de 30 de novembre, pel qual s'aprova el **Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació** (ROF), recull les modificacions introduïdes en aquesta matèria per la Directiva 2010/45/UE. Entra en vigor l'1 de gener del 2013 i deroga el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació, aprovat per l'RD 1496/2003, de 28 de novembre.

El reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació

Quant a les novetats introduïdes per l'RD 1619/2012, de 30 de novembre, segons el preàmbul, perquè els empresaris o professionals tinguin més seguretat jurídica, s'aclareixen els casos en els quals s'han d'aplicar les normes de facturació establertes en aquest ROF.

Com a novetat relativa a l'obligació d'expedir factura, s'estableix que no s'ha d'exigir aquesta obligació en el cas de determinades prestacions de serveis financers i d'assegurances, excepte quan aquestes operacions s'entengui que s'han dut a terme al territori d'aplicació de l'impost, o en un altre estat membre de la UE, i hi estiguin subjectes i no exemptes.

Amb la finalitat d'establir un sistema harmonitzat de facturació en l'àmbit de la UE i de promoure i facilitar el funcionament dels petits i mitjans empresaris, i també dels professionals, s'estableix un sistema de facturació basat en dos tipus de factures: la factura completa o ordinària i la factura simplificada, que substitueix els denominats *tiquets*.

Les **factures simplifiades** tenen un contingut més reduït que les factures completes o ordinàries i, excepte algunes excepcions, es poden expedir a elecció de l'obligat:

- Quan l'import no excedeixi els 400 euros, IVA inclòs.
- Quan es tracti de factures rectificatives.
- Quan l'import no excedeixi els 3.000 euros, IVA inclòs, i es tracti d'algun dels supòsits respecte dels quals s'ha autoritzat tradicionalment l'expedició de tiquets en substitució de factures.

Lectura recomanada

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

Així mateix, segons el preàmbul de l'RD 1619/2012, la nova regulació comunitària en matèria de facturació comporta un impuls decidit a la facturació electrònica, sota el principi d'un mateix tracte per a la factura en paper i la factura electrònica, com a instrument per a reduir costos i fer més competitives les empreses.

S'estableix, en aquest sentit, una nova definició de **factura electrònica** com la factura que, complint els requisits establerts en el mateix Reglament, hagi estat expedida i rebuda en format electrònic.

En tot cas, les factures en paper o electròniques han de reflectir la realitat de les operacions que documenten, i correspon als subjectes passius garantir aquesta certesa durant tota la seva vigència, sense que aquesta exigència pugui representar la imposició de noves càrregues administratives als empresaris o professionals.

D'aquesta manera, el subjecte passiu pot garantir l'autenticitat, integritat i llegibilitat de les factures que expedeixi o conservi mitjançant els **controls de gestió o d'auditoria usuals** de la seva activitat empresarial o professional.

Aquesta igualtat de tracte entre la factura en paper i l'electrònica amplia, per tant, les possibilitats perquè el subjecte passiu pugui expedir factures per via electrònica sense necessitat que quedi subjecta a l'ús d'una tecnologia determinada.

No obstant això, per garantir la seguretat jurídica dels subjectes passius que ja utilitzaven l'intercanvi electrònic de dades (EDI) i la signatura electrònica avançada, aquest Reglament reconeix expressament que aquestes tecnologies, que **deixen de ser obligatòries**, garanteixen l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de les factures electròniques.

Els subjectes passius, així mateix, poden continuar comunicant a l'AEAT, amb caràcter previ a la seva utilització, els mitjans que considerin que garanteixen aquestes condicions, a fi que, si escau, els pugui validar.

Finalment, per millorar el funcionament del mercat interior, s'imposa un termini harmonitzat per a l'expedició de les factures corresponents a determinats lliuraments de béns o prestacions de serveis intracomunitàries.

Així mateix, amb la finalitat de facilitar la gestió administrativa dels subjectes passius, s'ha estimat convenient aplicar aquest mateix termini harmonitzat a totes les operacions efectuades per a altres empresaris o professionals, tant interiors com a transfrontereres. Aquest termini afecta, igualment, les factures recapitulatives.

En relació amb els **mitjans d'expedició** de les factures, concretament, l'art. 8.1 ROF disposa que “les factures es poden expedir per qualsevol mitjà, en paper o en format electrònic, que permeti garantir a l'obligat quan s'expedeixin l'autenticitat del seu origen, la integritat del seu contingut i la seva llegibilitat, des de la data d'expedició i durant tot el període de conservació”. L'autenticitat de l'origen de la factura, en paper o electrònica, garanteix la identitat de l'obligat a la seva expedició i de l'emissor de la factura. La integritat del contingut de la factura, en paper o electrònica, garanteix que no ha estat modificat⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾Art. 8.2 ROF.

L'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura, en paper o electrònica, es poden garantir per qualsevol mitjà de prova admès en dret, segons estableix l'art. 8.3 ROF. En particular, l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura es poden garantir mitjançant els controls de gestió usuals de l'activitat empresarial o professional del subjecte passiu. Els esmentats controls de gestió hauran de permetre crear una **pista d'auditoria fiable** que estableixi la connexió necessària entre la factura i el lliurament de béns o prestació de serveis que documenta.

Quant al concepte de *factura electrònica*, l'art. 9.1 ROF disposa que “s'entén per factura electrònica la factura que s'ajusti al que estableix aquest Reglament i que hagi estat expedida i rebuda en format electrònic”. L'expedició de la factura electrònica està condicionada al fet que el seu destinatari n'hagi donat el **consentiment**⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾Art. 9.2 ROF.

Respecte a l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura electrònica es poden garantir per qualsevol dels mitjans assenyalats en l'art. 8 ROF que ja han estat al·ludits.

En particular, l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura electrònica queden garantides per alguna de les **formes** següents:⁵⁶

⁽⁵⁶⁾Art. 10.1 ROF.

a) Amb una signatura electrònica avançada d'acord amb el que es disposa en l'art. 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 13 de desembre de 1999, per la qual s'estableix un marc comunitari per a la signatura electrònica, basada bé en un certificat reconegut i creada mitjançant un dispositiu segur de creació de signatures, d'acord amb el que es disposa en els apartats 6 i 10 de l'art. 2 d'aquesta Directiva, o bé en un certificat reconegut, d'acord amb el que es disposa en l'apartat 10 de l'art. 2 d'aquesta Directiva.

b) Amb un intercanvi electrònic de dades (EDI), tal com es defineix en l'art. 2 de l'annex I de la Recomanació 94/820/CE de la Comissió, de 19 d'octubre de 1994, relativa als aspectes jurídics de l'intercanvi electrònic de dades, quan l'acord relatiu a aquest intercanvi prevegi la utilització de procediments que garanteixin l'autenticitat de l'origen i la integritat de les dades.

c) Amb altres mitjans que les persones interessades hagin comunicat a l'AEAT amb caràcter previ a la seva utilització i que hagi validat.

En el cas de **lots** que incloguin diverses factures electròniques remeses simultàniament al mateix destinatari, segons l'art. 10.2 ROF, els detalls comuns a les diferents factures es poden esmentar una sola vegada, sempre que es tingui accés per cada factura a la totalitat de la informació.

En aquest context, cal referir-se a la **factura electrònica en el sector públic**. L'objecte de la Llei 25/2013, de 27 de desembre, d'impuls de la factura electrònica i creació del registre comptable de factures en el sector públic, d'acord amb el seu article 1, és impulsar l'ús de la factura electrònica, crear el registre comptable de factures, regular el procediment per a la seva tramitació a les administracions públiques i les actuacions de seguiment pels òrgans competents.

Segons aquesta norma legal, estaran **obligades a l'ús de la factura electrònica** les entitats següents: societats anònimes, societats de responsabilitat limitada, persones jurídiques i entitats sense personalitat jurídica que manquin de nacionalitat espanyola, establiments permanents i sucursals d'entitats no residents en territori espanyol, unions temporals d'empreses, agrupacions d'interès econòmic, agrupacions d'interès econòmic europees, fons de pensions, fons de capital de risc, fons d'inversions, fons d'utilització d'actius, fons de regularització del mercat hipotecari, fons de titulització hipotecària i fons de garantia d'inversions .

No obstant això, és important tenir en compte que les administracions públiques podran excloure reglamentàriament d'aquesta obligació de facturació electrònica les factures l'import de les quals sigui de fins a 5.000 euros i les emeses pels proveïdors als serveis a l'exterior de les administracions públiques. Així mateix, cal destacar que tots els proveïdors tenen dret a ser informats sobre l'ús de la factura electrònica per mitjà de l'òrgan, l'organisme públic o l'entitat que determini cada administració pública.

Les factures electròniques que es remetin a les administracions públiques hauran de tenir un **format** estructurat i estar signades amb **signatura electrònica avançada** basada en un certificat reconegut, d'acord amb el que es disposa a l'article 10.1.a ROF⁵⁷.

També s'admetrà el **segell electrònic avançat** basat en un certificat reconegut, que, segons es defineix a la mateixa Llei, és el conjunt de dades en forma electrònica, consignats o associats amb factures electròniques, que poden ser utilitzats per persones jurídiques i entitats sense personalitat jurídica per garantir l'origen i la integritat del seu contingut.

Lectura recomanada

A. M. Delgado García (2014). "La regulació de la factura electrònica en el sector públic". *Revista de Internet, Derecho y Política* (núm. 18).

⁽⁵⁷⁾Art. 5 LFESP.

D'altra banda, s'estableix a la Llei que l'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals disposaran d'un **punt general d'entrada de factures electròniques** per mitjà del qual es rebran totes les factures electròniques que corresponguin a entitats, ens i organismes vinculats o dependents. Ara bé, les entitats locals podran adherir-se a la utilització del punt general d'entrada de factures electròniques que proporcioni la seva diputació, comunitat autònoma o l'Estat. Així mateix, les comunitats autònomes podran adherir-se a la utilització del punt general d'entrada de factures electròniques que proporcioni l'Estat .

Totes les factures electròniques presentades mitjançant el punt general d'entrada de factures electròniques produiran una entrada automàtica en un registre electrònic de l'Administració pública gestora d'aquest punt general d'entrada de factures electròniques, proporcionant un justificant de recepció electrònic amb acreditació de la data i hora de presentació.

El punt general d'entrada de factures electròniques

Referent a això, el punt general d'entrada de factures electròniques proporcionarà un servei automàtic de posada a disposició o de remissió electrònica d'aquestes a les oficines comptables competents per al seu registre.

Quan una administració pública no disposi de punt general d'entrada de factures electròniques ni s'hagi adherit al d'una altra administració, el proveïdor tindrà dret a presentar la seva factura en el punt general d'entrada de factures electròniques de l'Administració General de l'Estat, qui dipositarà automàticament la factura en un repositori on l'administració competent serà responsable del seu accés, i de la gestió i tramitació de la factura.

D'altra banda, es disposa a la Llei que les diputacions provincials, *cabildos* i consells insulars oferiran als municipis amb població inferior a 20.000 habitants la col·laboració i els mitjans tècnics necessaris per possibilitar l'aplicació del que es disposa en aquesta norma, d'acord amb el que s'estableix a l'article 36.1 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local.

També cal tenir en compte que, segons estableix la Llei, la responsabilitat de **l'arxiu la custòdia de les factures electròniques** correspon a l'òrgan administratiu destinatari d'aquesta, sense perjudici que pugui optar per la utilització del corresponent punt general d'entrada de factures electròniques com a mitjà d'arxiu i custòdia d'aquestes factures si s'hi adhereix⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Art. 7 LFESP.

Així mateix, s'ha de subratllar que quan el punt general d'entrada de factures electròniques sigui utilitzat per a arxiu i custòdia de les factures electròniques, la seva informació no podrà ser emprada per a l'explotació o cessió de la informació, excepte per a l'òrgan administratiu al qual correspongui la factura. Això s'entendrà sense perjudici de les obligacions que es puguin derivar de la normativa tributària.

6. El subministrament immediat d'informació

6.1. Normativa aplicable i objectius del sistema

El SII comporta la gestió dels llibres registre (els llibres registre de factures expedides, de factures rebudes, de béns d'inversió i de determinades operacions intracomunitàries) **per mitjà de la seu electrònica de l'AEAT**, mitjançant el subministrament pràcticament immediat dels registres de facturació. Els contribuents han de remetre a l'Administració tributària de manera continuada els detalls sobre la facturació per via electrònica, i amb aquesta informació actualitzada es van configurant, gairebé en temps real, els llibres registre del tribut.

Lectura recomanada

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

En conseqüència, es tracta d'un dels canvis més significatius que s'han introduït en la gestió de l'IVA des de la creació d'aquest impost.

Convé aclarir que mitjançant aquest nou sistema de gestió de l'IVA no s'està establint l'obligació d'enviar les factures a l'AEAT, perquè el que s'ha de remetre són els camps dels registres de facturació que es concreten en l'Ordre HFP/417/2017, de 12 de maig, per la qual es regulen les especificacions normatives i tècniques que desenvolupen la gestió dels llibres registre de l'IVA per mitjà de la seu electrònica de l'AEAT.

Cal destacar també que amb el SII no s'ha introduït una nova obligació en sentit estricte en el nostre ordenament tributari, sinó que es tracta de complir d'una altra manera amb l'obligació ja existent de gestió dels llibres registre (si bé té implicacions per als contribuents, ja que comporta més tràmits). En aquest sentit, no es tracta únicament d'un sistema de gestió dels llibres registre en seu electrònica, sinó que estem, en realitat, en presència d'una obligació per a determinats contribuents de comunicar per mitjans electrònics a l'Administració els registres de facturació emesos i rebuts.

En relació amb **la normativa aplicable** a aquest nou sistema de gestió de l'IVA, cal tenir en compte, en primer lloc, que la Llei 34/2015, de 21 de setembre, de modificació de la LGT, va introduir canvis en l'article 29, dedicat a les obligacions tributàries formals, disposant a l'apartat tercer, en relació amb els llibres registre, la possibilitat que per mitjà de norma reglamentària es regulés l'obligació de gestionar-los per mitjans telemàtics. I, en connexió amb aquesta

nova previsió, va modificar l'article 200 per tipificar com a infracció tributària el retard en l'obligació de la gestió dels llibres registre i subministrament per mitjà de la seu electrònica de l'AEAT.

El desenvolupament reglamentari del SII és bastant posterior i es conté fonamentalment en el Reial decret 596/2016, de 2 de desembre, per a la modernització, la millora i l'impuls de l'ús de mitjans electrònics en la gestió de l'impost sobre el valor afegit.

Quant als **objectius del SII**, amb la introducció d'aquest nou sistema de gestió tributària de l'IVA, bàsicament es persegueix, d'una banda, potenciar l'assistència al contribuent i, de l'altra, aconseguir un major i millor control tributari per part de l'Administració.

Els principals objectius del SII

1) En primer lloc, és un objectiu del SII la potenciació de l'assistència al contribuent, en facilitar-li una sèrie de dades fiscals, en una primera fase, i l'esborrany de la declaració de l'impost, en una segona fase. Referent a això, el contribuent disposarà a la seu electrònica de l'AEAT d'un llibre registre “declarat” i un altre de “contrastat” amb la informació de contrast procedent de tercers que pertanyin al col·lectiu d'aquest sistema o de la base de dades de l'AEAT. Els contribuents podran contrastar aquesta informació abans de la finalització del termini de presentació de la seva declaració mensual d'IVA. I el contribuent tindrà la possibilitat de corregir els errors comesos en els enviaments sense necessitat de ser requerit per l'AEAT per a això.

2) Un segon objectiu, al qual fa referència el Reial decret 596/2016, és l'adaptació al desenvolupament de les noves tecnologies. Així, en el preàmbul d'aquesta norma s'indica que la gestió dels diferents llibres registre ha experimentat una profunda transformació des del moment en què per primera vegada es va establir l'obligació fins als nostres dies, d'acord amb el desenvolupament de les noves tecnologies, l'avanç en la utilització de mitjans electrònics per part del col·lectiu empresarial espanyol i la implantació gradual de l'ús de la factura electrònica. De manera que, actualment, és residual el nombre d'empresaris i professionals que no utilitzen mitjans electrònics o informàtics per la gestió dels llibres registre.

3) I el tercer dels objectius consisteix en la consecució d'un major i més eficient control tributari per lluitar contra el frau fiscal, en disposar l'Administració tributària d'informació de qualitat en un temps molt reduït. Precisament, al nostre judici, el principal objectiu del SII és el control tributari, ja que resulta evident que l'obligació de facilitar informació immediata a l'AEAT té com a finalitat permetre a l'administració tributària dur a terme un control més exhaustiu de la veracitat de les autoliquidacions presentades, de manera que es pugui evitar el frau fiscal, assegurant-se que l'IVA reportat es declari realment en aquell període en què s'ha produït el fet imposable. I cal no oblidar que l'Administració té en el seu poder una copiosa informació sobre l'activitat econòmica dels contribuents als quals s'aplica el SII, una informació superior a la que figura en els llibres registre que han de portar la resta d'empresaris i professionals.

6.2. Delimitació de l'àmbit subjectiu

El SII presenta un **doble àmbit d'aplicació subjectiu**, ja que en alguns casos resulta d'aplicació obligatòria, mentre que en altres supòsits el contribuent pot optar per acollir-s'hi.

El SII és **obligatori** per als empresaris i professionals i altres subjectes passius el període de liquidació dels quals coincideixi amb el mes natural: grans empreses (facturació superior a 6.010.121,04 euros l'any anterior), grups d'IVA i inscrits al REDEME⁵⁹ (registre de devolució mensual de l'IVA).

⁽⁵⁹⁾Arts. 62.6 i 71.3.5è RIVA.

D'altra banda, podran utilitzar de **manera voluntària** el SII els qui exerceixin l'opció per mitjà de la corresponent declaració censal en els termes de l'article 68 bis RIVA, que regula forma i efectes de l'exercici d'aquesta opció; en aquest cas, el seu període de declaració serà mensual i l'opció s'entendrà prorrogada per als anys següents en tant no es produeixi la renúncia a aquesta. Aquesta previsió permet afirmar la voluntat del legislador de generalitzar aquest sistema.

L'opció per la gestió electrònica dels llibres registre per mitjà de la seu electrònica de l'AEAT s'haurà d'exercir durant el mes de novembre anterior a l'inici de l'any natural en el qual hagi de fer efecte, mitjançant la presentació de la corresponent declaració censal (model 036), o bé al temps de presentar la declaració de començament d'activitat, fent efecte, en aquest cas, l'any natural en curs⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾Art. 68 bis RIVA.

La **renúncia** haurà d'exercitar-se mitjançant la presentació de declaració censal (model 036) el mes de novembre anterior a l'inici de l'any natural en el qual hagi de fer efecte. L'exclusió del REDEME suposarà l'exclusió del SII amb efectes des del primer dia del període de liquidació en el qual s'hagi notificat l'acord d'exclusió, tret que el període de liquidació segueixi sent mensual.

El cessament en el règim especial del grup d'entitats determinarà el cessament en el SII amb efectes des que es produeixi aquell, tret que el període de liquidació segueixi sent mensual.

6.3. La informació que cal subministrar i el règim sancionador

1) La informació a subministrar

De conformitat amb el que es disposa al RIVA, les entitats incloses en el SII, a més de la informació prevista per als llibres registre tradicionals, hauran d'incloure determinada **informació addicional**⁶¹.

⁽⁶¹⁾Arts. 62.6, 63.3 i 64.4 RIVA.

En relació amb el **llibre registre de factures emeses**, ha d'aportar-se informació d'aquests camps:

- el tipus de factura (completa o simplificada, factures expedides per tercers i rebuts del règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca, entre altres);
- identificació de rectificació registral;
- descripció de l'operació;

- factures rectificatives (identificació com a tals, referència de la factura rectificada o les especificacions que es modifiquen);
- factures substitutives (referència de les factures substituïdes o les especificacions que se substitueixen);
- facturació per destinatari;
- inversió del subjecte passiu;
- règims especials (agències de viatge, béns usats, criteri de caixa, grup d'entitats, or d'inversió);
- període de liquidació de les operacions;
- indicació d'operació no subjecta o exempta;
- acord AEAT de facturació, en el seu cas;
- i qualsevol altra informació amb transcendència tributària determinada per ordre ministerial.

Respecte al **llibre registre de factures rebudes**, són aquests els camps que han de proporcionar-se:

- el nombre de recepció se substitueix pel nombre i sèrie de la factura;
- identificació de rectificació registral;
- descripció de l'operació;
- facturació per destinatari;
- inversió del subjecte passiu;
- adquisició intracomunitària de béns;
- règims especials (agències de viatge, béns usats, criteri de caixa, grup d'entitats);
- quota tributària deduïble del període de liquidació;
- període de liquidació en el qual es registren les operacions;
- data comptable i nombre de document duaner (DUA) en el cas d'importacions;
- i qualsevol altra informació amb transcendència tributària determinada per ordre ministerial.

El subministrament electrònic dels registres de facturació es realitzarà a **la seu electrònica de l'AEAT** mitjançant un servei web o un formulari electrònic, conforme amb els camps de registre aprovats en la corresponent ordre ministerial.

2) Terminis per a la remissió electrònica de les anotacions

En relació amb **les factures expedides**, el termini és de quatre dies naturals des de l'expedició de la factura, tret que es tracti de factures expedides pel destinatari o per un tercer, en aquest cas, aquest termini serà de vuit dies naturals. En tots dos supòsits el subministrament haurà de realitzar-se abans del dia 16 del mes següent a aquell en què s'hagués produït la meritació de l'impost.

Respecte a les **factures rebudes**, el termini és de quatre dies naturals des de la data en què es produeixi el registre comptable de la factura o del document en el qual consti la quota liquidada per les duanes quan es tracti d'importacions i, en tot cas, abans del dia 16 del mes següent al període de liquidació en què s'hagin inclòs les operacions. En conseqüència, necessàriament tot assentament en el llibre registre de factures rebudes ha de realitzar-se abans de la finalització del termini de presentació de l'autoliquidació corresponent al període en què correspongui efectuar la deducció (entès, a l'efecte de l'IVA, com el període en el qual el subjecte passiu pot fer efectiu el seu dret a la deducció, encara que no ho faci; període que, com se sap, és de quatre anys).

Pel que fa a **determinades operacions intracomunitàries** (enviament o recepció de béns mobles corporals per a la seva utilització temporal o per a la realització d'informes pericials, reparacions i treballs sobre aquests), el termini és de quatre dies naturals des del moment d'inici de l'expedició o transport, o en el seu cas, des del moment de la recepció dels béns.

3) Modificació de les obligacions formals

Els subjectes passius que voluntàriament opten per acollir-se al SII passen de liquidar, amb caràcter general, trimestralment l'impost a tenir un període de liquidació coincident amb **el mes natural** (en aquesta línia, l'article 71.3 RIVA, en el seu nou nombre 5, amplia els supòsits de declaració mensual als subjectes que optin per aplicar el SII); mentre que per als subjectes obligats al SII no es produeix cap variació respecte del termini de liquidació, que segueix sent mensual.

En relació amb **el termini de presentació de les declaracions-liquidacions**, segons la nova redacció de l'article 71.4 RIVA, s'amplia per als empresaris que utilitzin el SII fins als trenta primers dies naturals del mes següent al corresponent període de liquidació mensual, o fins a l'últim dia del mes de febrer en el cas de la declaració-liquidació corresponent al mes de gener (enfront dels vint primers dies naturals del mes següent al corresponent període de liquidació mensual o trimestral que regeix amb caràcter general).

Així mateix, com ja s'ha comentat, es produeix una supressió de determinades obligacions formals. Tal com disposen els articles 32.f) i 36.1 RGGIT i la DT 2a RD 596/2016, s'exonera els subjectes passius que apliquin el SII de presentar certes **declaracions informatives**. D'una banda, la declaració d'operacions amb terceres persones (model 347), a partir del període corresponent a 2017. D'altra banda, la declaració informativa amb el contingut dels llibres registre (model 340) per als subjectes passius inscrits al REDEME.

4) Règim sancionador aplicable

Com ja s'ha comentat anteriorment, la Llei 34/2015, de 21 de setembre, de modificació de la LGT, ha modificat, amb entrada en vigor des de l'1 de gener de 2017, l'article 200 per tipificar com a infracció tributària el retard en l'obligació de la gestió dels llibres registre i subministrament per mitjà de la seu electrònica de l'AEAT.

Concretament, s'ha introduït una nova lletra g en l'article 200.1 LGT, que disposa que constitueix infracció tributària:

“el retard en l'obligació de portar els llibres registre per la seu electrònica de l'AEAT mitjançant el subministrament dels registres de facturació en els termes establerts reglamentàriament”.

Per la seva banda, s'introdueix un nou paràgraf en l'article 200.3 LGT que estableix que:

“el retard en l'obligació de portar els llibres registre per la seu electrònica de l'AEAT mitjançant el subministrament dels registres de facturació en els termes establerts reglamentàriament, se sancionarà amb multa pecuniària proporcional d'un 0,5 per cent de l'import de la factura objecte del registre, amb un mínim trimestral de 300 euros i un màxim de 6.000 euros”.

7. La presentació telemàtica de recursos

7.1. La via telemàtica en la presentació del recurs de reposició

La via telemàtica pot ser utilitzada per a la presentació del **recurs de reposició** i altres sol·licituds de caràcter tributari, com la de devolució d'ingressos indeguts, de rectificació d'autoliquidacions i d'iniciació del procediment de rectificació d'errors materials, de fet o aritmètics.

Aquest assumpte és objecte de regulació per la Resolució, d'11 de desembre de 2001, de la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

Quant al **procediment de presentació telemàtica** del recurs de reposició i d'aquestes sol·licituds, en primer lloc, el sol·licitant o, si escau, el seu representant, s'ha de posar en comunicació amb l'Agència Tributària, per mitjà de la seva pàgina web. Ha de triar l'opció "Recursos i Reclamacions". I, a continuació, seleccionar l'opció "Recursos de reposició i altres sol·licituds / Presentació de sol·licituds", en la qual apareixen una sèrie d'instruccions generals per a emplenar la sol·licitud.

Seguidament, ha de seleccionar el tipus de sol·licitud que es vol presentar, si bé la qualificació no és obligatòria. En funció de l'opció triada, ha d'emplenar les dades incloses en el formulari que apareix en la pantalla.

Les **al·legacions** es poden incorporar a partir de la recuperació d'un fitxer en format HTML o crear-lo en el mateix moment de la interposició. Si es vol aportar documentació annexa a la sol·licitud, l'interessat o el seu representant ho han de fer en qualsevol dels registres previstos en la norma administrativa. En aquesta documentació es fa esment del codi electrònic de validació retornat per l'Agència Tributària.

Una vegada introduïdes totes les dades, si d'acord amb l'aplicació informàtica són validades, es mostra l'escrit de presentació de la sol·licitud. En cas contrari, s'indiquen els errors perquè l'interessat o, si escau, el seu representant procedeixi a esmenar-los.

A continuació, s'ha de seleccionar un **certificat d'usuari**, instal·lat prèviament en el navegador per a generar la signatura electrònica. Després, es transmet a l'Agència Tributària l'escrit de presentació de la sol·licitud amb la signatura digital.

Lectura recomanada

J. Calvo Vérguez (2011). "La interposició de reclamacions económico-administrativas a través de Internet". *Revista Internet, Derecho y Política* (núm. 12).

Si la sol·licitud és acceptada, l'Agència Tributària li retorna en pantalla l'escrit de presentació de la sol·licitud validat amb un codi segur de verificació de setze caràcters, a més de la data i hora de presentació.

Així mateix, si la sol·licitud la va presentar un **representant** voluntari, tant en l'àmbit de les persones físiques com jurídiques, l'aplicació assenyala, mitjançant un missatge sobre aquest tema, la necessitat que en el termini dels deu dies següents a la presentació de la sol·licitud s'acrediti la representació a favor seu. És possible acreditar per Internet l'atorgament, acceptació i revocació de la representació en la tramitació de recursos. En aquest context, cal assenyalar que, d'acord amb la Resolució, de 19 d'octubre de 2005, de la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, també està permès actuar per mitjà de la col·laboració social en el cas de la presentació telemàtica del recurs de reposició.

El sol·licitant o, si escau, el seu representant ha d'imprimir i conservar l'escrit de presentació de la sol·licitud una vegada acceptat i validat amb el codi segur de verificació corresponent.

Finalment, es pot consultar la presentació feta seleccionant el certificat d'usuari corresponent, a partir de l'opció "Consulta de presentació de sol·licituds", en la qual es pot tornar a obtenir l'escrit de presentació tal com es va mostrar quan es va presentar la sol·licitud.

7.2. La interposició telemàtica de les reclamacions economicoadministratives

L'LGT es refereix⁶² a la utilització de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics en les reclamacions economicoadministratives. En efecte, amb caràcter general, disposa que es poden utilitzar mitjans electrònics, informàtics o telemàtics per a la interposició, tramitació i resolució de les reclamacions economicoadministratives; i, d'igual manera, admet, com s'ha vist, la pràctica de notificacions telemàtiques en aquest àmbit.

(62) DA 16a. LGT.

Així mateix, l'LGT assenyala que els documents que integrin un expedient corresponent a una reclamació economicoadministrativa es poden obtenir mitjançant l'ús de mitjans electrònics. I, finalment, habilita el ministre d'Hisenda perquè reguli els aspectes necessaris per a la implantació d'aquestes mesures i crear els registres electrònics que escaigui.

La notificació electrònica i l'expedient electrònic

Es dona la possibilitat, en l'art. 234.4 LGT, de notificar els actes i resolucions als interessats mitjançant la publicació a la seu electrònica dels tribunals economicoadministratius. D'altra banda, serà obligatòria la notificació electrònica quan els reclamants estiguin obligats a rebre per mitjans electrònics les comunicacions i notificacions i sigui obligatòria la interposició de la reclamació per aquesta via.

I en els arts. 235.5 i 236.1 LGT s'incorpora la referència a l'expedient electrònic i s'estableix la interposició electrònica obligatòria de la reclamació quan els reclamants estiguin obli-

gats a rebre les notificacions per aquesta via. En aquests casos (presentació obligatòria de la reclamació de forma electrònica), les al·legacions, proves i qualsevol altre escrit s'hauran de presentar també per aquesta via.

Al seu torn, l'RGRVA estableix⁶³ que el ministre d'Hisenda ha de dictar les normes de desplegament relatives a la utilització de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics per a la interposició, tramitació i resolució de les reclamacions economicoadministratives. I afegeix que la remissió d'expedients entre òrgans administratius prevista en aquest reglament pot ser substituïda per la posada a disposició de l'expedient electrònic, sempre que aquest reuneixi les condicions exigides per l'ordenament jurídic per a la seva admissió.

(63) DA 3a. RGRVA.

El desplegament reglamentari d'aquestes qüestions s'ha produït per mitjà de l'Ordre EHA/2784/2009, de 8 d'octubre, per la qual es regula la interposició telemàtica de les reclamacions economicoadministratives i es desplega parcialment la disposició adicional setzena de l'LGT, sobre utilització de mitjans electrònics, informàtics i telemàtics en les reclamacions economicoadministratives.

Aquesta Ordre s'aplica amb relació a la interposició telemàtica de **reclamacions economicoadministratives**, tant del procediment general en única o primera instància, com del procediment abreuït davant òrgans unipersonals, i també als incidents d'execució, la remissió de l'expedient administratiu de l'acte reclamat en format electrònic i la consulta telemàtica de l'estat de tramitació de les reclamacions economicoadministratives.

Quant a l'**àmbit d'aplicació**, es poden presentar telemàticament en format electrònic els escrits d'interposició de les reclamacions economicoadministratives, tant del procediment general en única o primera instància, com del procediment abreuït davant òrgans unipersonals, i també dels incidents d'execució. Per tant, no és vàlida, i manca d'eficàcia, la presentació telemàtica o electrònica de qualssevol recursos, inclòs el d'anul·lació regulat per l'art. 241 bis LGT, i també la d'incidents i qualssevol altres escrits i altres actuacions del procediment, diferents dels esmentats⁶⁴.

(64) Art. 2 Ordre EHA/2784/2009.

Respecte al **lloc i forma de presentació** de les reclamacions, la presentació s'ha de fer emplenant el formulari que a aquest efecte hi ha en el registre electrònic de l'organisme autor de l'acte impugnat i que admet la inclusió de documents o fitxers annexos en els formats que a aquest efecte indiqui aquest organisme dins dels formats admesos⁶⁵ pel ministeri d'Hisenda. Especialment, es pot incloure la sol·licitud de suspensió de l'acte impugnat, d'acord amb l'art. 40 RGRVA.

(65) Art. 3.1 Ordre EHA/2784/2009.

El formulari de presentació

El formulari de presentació conté els aspectes indicats en l'art. 2.1 RGRVA, i també espai per a efectuar les al·legacions quan escaigui. Aquest precepte estableix que la sol·licitud

o l'escrit d'iniciació ha de contenir les informacions següents: a) nom i cognoms o raó social o denominació completa, número d'identificació fiscal i domicili de l'interessat. En cas que s'actui per mitjà de representant, se n'ha d'incloure la identificació completa. b) Òrgan davant el qual es formula el recurs o reclamació o se sol·licita l'inici del procediment. c) Acte administratiu o actuació que s'impugna o que és objecte de l'expedient, data en què es va dictar, número de l'expedient o clau alfanumèrica que identifiqui l'acte administratiu objecte d'impugnació i altres dades relatives a aquest que es considerin convenients, i també la pretensió de l'interessat. d) Domicili que l'interessat assenyala a l'efecte de notificacions. e) Lloc, data i signatura de l'escrit o la sol·licitud. f) Qualsevol altre establert en la normativa aplicable.

La **identificació i autenticació** del signatari es pot fer per qualsevol dels sistemes de signatura electrònics admesos, d'acord amb el que disposa la LPACAP, en el registre electrònic receptor⁶⁶.

⁽⁶⁶⁾Art. 4.2 Ordre EHA/2784/2009.

Així mateix, s'aproven els models de formulari que s'han d'utilitzar per a interposar una reclamació economicoadministrativa contra un acte dictat per un òrgan administratiu, el model per a interposar una reclamació economicoadministrativa contra actuacions o omissions dels particulars en matèria tributària i el model per a interposar un incident d'execució dictat en execució de resolució economicoadministrativa.

Es preveu també que el formulari de presentació disposi d'un sistema de validació mitjançant el qual el reclamant pugui obtenir telemàticament una **còpia digital autenticada**, susceptible de ser impresa en paper, que acrediti l'acte de la presentació, l'organisme davant el qual es presenta, el contingut del formulari emplenat, inclòs el text d'al·legacions si n'hi hagués, la data de presentació i el número d'entrada de registre⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Art. 5.1 Ordre EHA/2784/2009.

Per la seva banda, el justificant de **recepció de la presentació** ha d'incloure l'enumeració dels documents i fitxers adjunts al formulari de presentació, seguida d'una empremta digital de cadascun. En cas que s'hagin presentat fitxers amb codi maliciós, el document ha de contenir almenys el nom però no l'empremta d'aquests fitxers.

Igualment, es disposa que l'organisme que va dictar l'acte impugnat ha de remetre o posar a la disposició del Tribunal competent l'expedient administratiu corresponent a aquest acte en format electrònic, si li ho permeten els mitjans tècnics de què disposi⁶⁸. Per a la formació de l'**expedient electrònic** és aplicable el que preveu la LPACAP sobre aquest tema i s'ha de complir el que disposa l'art. 70.3 d'aquesta llei, de manera que el reclamant pugui comprovar la integritat i impossibilitat de modificació de l'expedient remès.

⁽⁶⁸⁾Art. 6.1 Ordre EHA/2784/2009.

Quan sigui possible, l'Ordre disposa que l'expedient s'ha d'enviar o posar a disposició del Tribunal competent per mitjans telemàtics automatitzats basats en serveis web. També es poden utilitzar tant el correu electrònic com un altre tipus de transmissions telemàtiques quan així s'acordi entre l'organisme emissor i els tribunals economicoadministratius. En aquest cas, s'habilita ne-

cessàriament un sistema de justificant de recepció que garanteixi que ambdues parts tenen constància del lliurament i recepció de l'expedient íntegre per part dels tribunals economicoadministratius.

S'estipula també que el Tribunal ha de disposar de sistemes de visionament per a l'examen de l'expedient, que garanteixin la identitat entre el que es mostra i l'expedient rebut telemàticament o gravat en el suport electrònic o òptic, però no ha d'expedir còpies en paper de l'expedient d'origen. El reclamant i els interessats degudament personats en la reclamació poden obtenir al seu càrrec una còpia electrònica de l'expedient, durant el tràmit de posada de manifest per a al·legacions⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Art. 6.6 Ordre EHA/2784/2009.

L'organisme al qual s'hagi presentat telemàticament la reclamació la **remet al tribunal economicoadministratiu** a què vagi dirigida. Aquest enviament s'efectua preferentment en format electrònic, juntament amb l'expedient d'origen i altra documentació legalment establerta en aquest mateix format, si escau. Quan l'expedient d'origen i documentació associada no es pugui enviar en format electrònic, s'utilitza un mecanisme de remissió que faciliti la vinculació de la reclamació telemàtica amb l'expedient d'origen en paper⁷⁰.

⁽⁷⁰⁾Art. 7.1 Ordre EHA/2784/2009.

En l'expedient de la reclamació es pot consignar una còpia en paper de l'escrit d'interposició presentat telemàticament. A aquest efecte el Tribunal disposa de sistemes que permetin obtenir aquesta còpia de manera que es garanteixi la identitat entre el formulari electrònic i la còpia impresa.

Les restants actuacions del procediment economicoadministratiu iniciat telemàticament, i també les actuacions no incloses en l'àmbit d'aplicació de l'Ordre que el regula, s'han de continuar presentant i documentant en paper en l'expedient de la reclamació.

Finalment, es preveu que el reclamant i els interessats personats degudament en la reclamació en poden conèixer l'**estat de tramitació** mitjançant la seu electrònica dels tribunals economicoadministratius o per altres mitjans telemàtics. Aquesta facultat, no obstant això, no s'estén al contingut dels tràmits. I la identificació i autenticació del reclamant i interessats personats en el recurs o reclamació objecte de consulta o dels seus representants es poden dur a terme per qualsevol dels sistemes de signatura electrònics admesos, d'acord amb el que disposa la LPACAP⁷¹, a la seu electrònica corresponent.

⁽⁷¹⁾Art. 8 Ordre EHA/2784/2009.

Activitats

Casos pràctics

1. L'empresa X, SA, no pot fer la presentació de la declaració telemàtica el mateix dia en què efectua l'ingrés del tribut, per raons tècniques.

- a) Què està previst per a aquests casos?
- b) Si la realització del pagament s'ha dut a terme l'últim dia del període voluntari, quines conseqüències té presentar la declaració l'endemà?
- c) I si fa la presentació de la declaració al cap d'una setmana?
- d) Hi ha alguna circumstància exoneradora de la responsabilitat?

2. L'empresa X, SA:

- a) Ha de rebre obligatòriament les notificacions per via electrònica?
- b) Quins són els mitjans pels quals es poden practicar les notificacions electròniques?
- c) En quin moment s'entén practicada a efectes legals la notificació electrònica?

Exercicis d'autoavaluació

1. L'efecte vinculant de les consultes tributàries escrites consisteix en el fet que...

- a) l'obligat tributari està obligat a ajustar la seva actuació en els termes continguts en la resposta a la consulta.
- b) l'Administració està obligada a ajustar la seva actuació en els termes continguts en la resposta a la consulta.
- c) l'Administració està obligada a sancionar els obligats tributaris que s'aparten dels termes continguts en la resposta a la consulta.

2. Mitjançant el programa Informa els contribuents poden accedir a...

- a) una base de dades de la Direcció General de Tributs que conté una recopilació de les principals respostes a les consultes tributàries escrites.
- b) una base de dades del Tribunal Econòmic Administratiu Central que conté una selecció de les principals resolucions.
- c) informació escrita, de caràcter bàsic, relativa a l'aplicació del sistema tributari tant als diferents conceptes impositius com als procediments de gestió tributària.

3. Les dades, els imports o les qualificacions continguts en els esborranys de declaració que hagin estat comunicats a l'obligat tributari...

- a) no vinculen l'Administració en l'exercici de les actuacions de comprovació o investigació que es puguin desenvolupar amb posterioritat.
- b) vinculen l'Administració en l'exercici de les actuacions de comprovació o investigació que es puguin desenvolupar amb posterioritat.
- c) vinculen l'Administració en l'exercici de les actuacions de comprovació, però no en les d'investigació que es puguin desenvolupar amb posterioritat.

4. En el cas d'una deficiència tècnica dels programes informàtics d'assistència facilitats per l'Administració tributària per al compliment de les obligacions tributàries, l'LGT...

- a) exclou la responsabilitat per infracció tributària, encara que no es diu res sobre l'exigència dels interessos de demora o els recàrrecs aplicables.
- b) exclou la responsabilitat per infracció tributària, els interessos de demora i els recàrrecs aplicables.
- c) exclou la responsabilitat per infracció tributària i els recàrrecs aplicables, encara que no es diu res sobre l'exigència dels interessos de demora.

5. La presentació de declaracions tributàries per via telemàtica...

- a) com a regla general, és obligatòria, encara que en determinats supòsits i per a determinats obligats tributaris la utilització de la via telemàtica és voluntària.
- b) com a regla general, és voluntària, encara que en determinats supòsits i per a determinats obligats tributaris la utilització de la via telemàtica és obligatòria.
- c) sempre és voluntària.

6. En l'actualitat, en la majoria de les figures impositives estatals es permet la presentació telemàtica i, si escau, el pagament de declaracions o autoliquidacions per Internet...

- a) amb relació a la realització del fet imposable, però no a retencions, ingressos a compte ni pagaments fraccionats.
- b) amb relació no sols a la realització del fet imposable, sinó també a retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats, però no a obligacions d'informació.
- c) amb relació no sols a la realització del fet imposable, sinó també a retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats, i fins i tot a obligacions d'informació.

7. Perquè la notificació es practiqui utilitzant mitjans electrònics...

- a) quan la normativa no imposa aquest mitjà de notificació, es requereix el consentiment de l'interessat.
- b) quan la normativa imposa aquest mitjà de notificació, es requereix el consentiment de l'interessat.
- c) quan la normativa no imposa aquest mitjà de notificació, no es requereix el consentiment de l'interessat.

8. Quan, tot i que hi hagi constància de la posada a disposició de la notificació electrònica, transcorrin deu dies naturals sense que s'accedeixi al contingut, l'LPACAP estableix que s'entén que la notificació ha estat rebutjada...

- a) només en cas que el ciutadà hagi assenyalat com a preferent el mitjà electrònic a l'efecte de notificacions, però no en el cas de notificacions electròniques obligatòries.
- b) només en el cas de notificacions electròniques obligatòries, però no si el ciutadà ha assenyalat com a preferent el mitjà electrònic a l'efecte de notificacions.
- c) tant si el ciutadà ha assenyalat com a preferent el mitjà electrònic a l'efecte de notificacions com si es tracta de notificacions electròniques obligatòries.

9. D'acord amb la normativa vigent, a l'efecte d'acreditar l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura electrònica...

- a) no es requereix l'ús de la signatura electrònica.
- b) es requereix l'ús de la signatura electrònica.
- c) es requereix l'ús de la signatura manuscrita.

10. Es poden presentar telemàticament en format electrònic els escrits d'interposició de les reclamacions economicoadministratives...

- a) del procediment general en única o primera instància, però no del procediment abreujat davant òrgans unipersonals ni dels incidents d'execució.
- b) tant del procediment general en única o primera instància com del procediment abreujat davant òrgans unipersonals, però no dels incidents d'execució.
- c) tant del procediment general en única o primera instància com del procediment abreujat davant òrgans unipersonals, i també dels incidents d'execució.

Solucionari

Activitats

Casos pràctics

1. a) Si no es pot presentar el mateix dia en què tingui lloc l'ingrés per raons tècniques, es pot fer la transmissió telemàtica de l'autoliquidació fins al quart dia hàbil següent al de l'ingrés.

1. b) Si s'ha fet l'ingrés l'últim dia del període voluntari i no es pot presentar l'autoliquidació en aquest termini, perquè la Xarxa està saturada, per problemes amb el servidor o per qualsevol altre problema de caràcter tècnic, considerem que, així mateix, la declaració es podria presentar en els quatre dies hàbils següents a la finalització del període voluntari, sense cap conseqüència jurídica per a l'obligat tributari, malgrat el silenci que guarda la normativa en aquest punt.

1. c) No obstant això, si la presentació tampoc no es pot efectuar en aquests quatre dies, cal plantejar-se quins efectes se'n derivarien per a l'obligat tributari. En aquests casos, com que l'ingrés ja s'ha produït, entenem que no hi hauria una omissió de l'ingrés, de manera que no es podria imposar cap sanció per la infracció tipificada en l'art. 191 LGT, ni tampoc exigir interessos de demora en concepte indemnitzatori. Així i tot, la falta de presentació de les autoliquidacions en els terminis assenyalats per la normativa tributària sense que hi hagi un perjudici econòmic per a la Hisenda pública constitueix una infracció tipificada en l'art. 198 LGT, ja que l'ingrés del deute no eximeix de l'obligació de presentar la declaració.

1. d) Hi ha diverses circumstàncies exoneradores de responsabilitat en matèria d'infraccions tributàries, regulades en l'art. 179.2 LGT. De manera que si el declarant incorre en alguna, l'Administració no li podria imposar cap sanció per infracció simple. Així, si es destrueix l'ordinador del declarant en el qual té instal·lat el certificat d'usuari, es podria aplicar la causa d'exoneració de responsabilitat consistent en la concurrència de força major, prevista en la lletra b d'aquest precepte. O bé es podria aplicar la circumstància assenyalada en la lletra d, si el declarant té la diligència necessària.

2. a) L'empresa X, SA, sí que rebrà obligatòriament les notificacions per via electrònica. La regla general en matèria de notificacions telemàtiques és la voluntarietat en l'ús d'aquesta via tant en procediments iniciats d'ofici com a instàncies de part, ja que, com indica l'article 41.1 LPACAP, en principi:

“els interessats que no estiguin obligats a rebre notificacions electròniques, podran decidir i comunicar en qualsevol moment a l'Administració pública, mitjançant els models normalitzats que s'estableixin a aquest efecte, que les notificacions successives es practiquin o deixin de practicar-se per mitjans electrònics”.

No obstant això, hi ha excepcions a aquesta voluntarietat. Així, d'acord amb l'article 41.1 LPACAP, reglamentàriament, les administracions poden establir l'obligació de practicar electrònicament les notificacions per determinats procediments i per a certs col·lectius de persones físiques que per raó de la seva capacitat econòmica, tècnica, dedicació professional o altres motius quedi acreditat que tenen accés i disponibilitat dels mitjans electrònics necessaris.

Precepte que, en l'àmbit tributari, ha estat desplegat mitjançant l'RD 1363/2010, de 29 d'octubre, que regula els supòsits de notificacions i comunicacions administratives obligatòries per mitjans electrònics en l'àmbit de l'AEAT. D'acord amb l'art. 4 d'aquesta norma, es tracta, fonamentalment, de les societats anònimes i les societats de responsabilitat limitada (a part d'altres persones jurídiques esmentades en aquest precepte). Cal recordar que les SA i les SL han de presentar obligatòriament la declaració de l'IS i altres declaracions periòdiques per mitjans telemàtics.

2. b) Les notificacions electròniques es poden practicar pels mitjans següents: l'adreça electrònica habilitada; sistemes de correu electrònic amb justificant de recepció que deixi constància de la recepció; compareixença electrònica a la seu, i qualsevol altre mitjà que s'estableixi, amb la condició que quedi constància de la recepció per l'interessat en el termini i en les condicions establerts en la regulació específica.

A la notificació mitjançant la posada a disposició del document electrònic a partir de l'adreça electrònica habilitada fa referència l'art. 38 de l'RD 1671/2009, desplegat, al seu torn, per les disposicions de l'Ordre PRE/878/2010, de 5 d'abril, per la qual s'estableix el règim del sistema d'adreça electrònica habilitada.

Com a norma general, la sol·licitud de l'obertura de l'adreça electrònica habilitada, amb la inclusió en el directori corresponent, es produeix a instàncies dels ciutadans (art. 38.2, *in fine*,

de l'RD 1671/2009 i 3.1 de l'Ordre PRE 878/2010), excepte els supòsits en què, d'acord amb la normativa, tingui caràcter obligatori la pràctica de notificacions electròniques, en aquest cas l'adreça l'assigna d'ofici la mateixa Administració (art. 38.3 de l'RD 1671/2009).

Finalment, l'art. 40 de l'RD 1671/2009 estableix que la notificació per compareixença electrònica consisteix en "l'accés per l'interessat, identificat degudament, al contingut de l'actuació administrativa corresponent mitjançant la seu electrònica de l'òrgan o organisme públic actuant". Ara bé, perquè la compareixença electrònica produeixi els efectes de notificació d'acord amb l'art. 43 LPACAP, fa falta que es compleixin dos requisits: el primer, que l'interessat, prèviament a l'accés al contingut, ha de visualitzar un avís del caràcter de notificació de l'actuació administrativa que hi tindrà l'accés; i, el segon, que el sistema d'informació ha de deixar constància de l'accés, amb la referència de la data i hora.

2. c) Finalment, amb relació al moment en què s'entén practicada a efectes legals la notificació electrònica, cal distingir, en els termes de l'art. 43.2 LPACAP, entre la posada a disposició de la notificació i l'accés al contingut de l'acte notificat. La notificació electrònica s'entén practicada amb caràcter general legal en el moment en què es produeixi l'accés al contingut, de conformitat amb l'art. 43.2 LPACAP. És a dir, no es considera practicada en el moment del dipòsit de la notificació electrònica a la bústia de l'adreça electrònica habilitada, sinó des del moment en què l'interessat obre el missatge electrònic i accedeix al contingut de l'acte notificat (amb independència de si l'interessat llegeix o no el contingut concret de l'acte notificat en aquest moment o en un moment posterior).

Ara bé, quan, tot i haver constància de la posada a disposició de la notificació electrònica, transcorrin deu dies naturals sense que s'accedeixi al contingut, l'art. 43.2 LPACAP estableix que s'entén que la notificació ha estat rebutjada, tant si el ciutadà ha assenyalat com a preferent el mitjà electrònic a l'efecte de notificacions com si es tracta de notificacions electròniques obligatòries. A aquest efecte, l'art. 10.2.d de l'Ordre PRE/878/2010 estableix que el prestador del servei d'adreça electrònica habilitada ha de remetre a l'òrgan administratiu una certificació electrònica del transcurs del termini de deu dies des de la posada a disposició sense que s'hagi produït l'accés de l'interessat al contingut de la notificació en l'adreça electrònica.

Respecte a les conseqüències del rebuig de la notificació per part de l'interessat o el seu representant, l'art. 111.2 LGT disposa que la notificació s'ha de donar per efectuada i, encara que no ho assenyalava expressament, si escau, el procediment ha de continuar.

No obstant això, com a salvaguarda dels drets del ciutadà, es desvirtuen els efectes del rebuig de la notificació quan d'ofici o a instàncies del destinatari es comprovi la impossibilitat tècnica o material de l'accés.

Exercicis d'autoavaluació

1. b
2. c
3. a
4. a
5. b
6. c
7. a
8. c
9. a
10. c