

Manifestacions de l'Administració electrònica tributària

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00219286



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Actuacions d'informació tributària per Internet	7
1.1. Publicacions de normativa i doctrina administrativa	8
1.2. Campanyes divulgatives	10
1.3. Consultes tributàries i sol·licituds d'informació tributària	12
1.4. El programa Informa	14
1.5. Informació relativa a valoració d'immobles	15
1.6. Altres informacions facilitades per Internet	16
2. Actuacions d'assistència tributària per Internet	19
2.1. Emplenament de declaracions per l'Administració	20
2.2. Confecció de l'esborrany de declaració tributària	21
2.3. Programes informàtics d'ajuda per a emplenar declaracions tributàries	22
3. Les declaracions tributàries telemàtiques	25
3.1. Emplenament i presentació de declaracions tributàries per mitjans telemàtics	25
3.2. El procediment de presentació i pagament telemàtic	27
4. Les notificacions tributàries electròniques	30
4.1. Marc normatiu de les notificacions electròniques	30
4.2. Requisits generals per a la pràctica de notificacions electròniques	31
4.3. Mitjans de notificació electrònica	34
4.4. La pràctica de la notificació electrònica	36
4.5. Les notificacions electròniques obligatòries	38
5. La facturació electrònica	42
5.1. La regulació de la facturació electrònica a la Unió Europea	42
5.2. La factura electrònica en l'ordenament jurídic espanyol	45
6. La presentació telemàtica de recursos	50
6.1. La via telemàtica en la presentació del recurs de reposició	50
6.2. La interposició telemàtica de les reclamacions economicoadministratives	51
Activitats	55

Exercicis d'autoavaluació.....	55
Solucionari.....	57
Annex.....	59

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.

Finalment, el sisè 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.
- 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. 36 LRJPAC 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 (programa PADRE, esborrany de la declaració de l'IRPF, etc.).

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 i manuals pràctics

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.

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, informàtics o telemàtics** i l'art. 66.6 RGGIT per fax.

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'inclouen 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

⁽⁹⁾Art. 64 RGGIT.

referència en la resposta a la normativa aplicable a la sol·licitud. I, en segon 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 RGGIAT 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 informació 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 contribuïent 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'IRPE, 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 contribuïent, 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 l'art. 20 del Reglament (CE) núm. 450/2008 del Parlament Europeu i del Consell, de 23 d'abril de 2008, pel qual s'estableix el Codi duaner modernitzat.

Règim jurídic de la informació aranzelària vinculant

La sol·licitud d'informació vinculant es fa per escrit i es presenta davant l'autoritat duanera (art. 20.1 del Codi duaner modernitzat). 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 (art. 20.2 del Codi duaner modernitzat), 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.

Segons l'apartat 4 de l'art. 20 esmentat, 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. Si bé, la vinculació es pot anul·lar o revocar, en els termes dels apartats 5 i 6, respectivament, d'aquest precepte comentat.

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.

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.

2. Actuacions d'assistència tributària per Internet

L'assistència tributària, segons estipula l'RGGIT¹⁴, 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.

(14) 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'RGGIT¹⁵, 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.

(15) 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 disponibles¹⁶.

(16) Art. 78.3 RGGIT.

2.1. Emplenament de declaracions per l'Administració

L'RGGIT estableix¹⁷ 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.

⁽¹⁷⁾Art. 77.2 RGGIT.

És important destacar, així mateix, que, d'acord amb el que preveu l'RGGIT¹⁸, 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.

⁽¹⁸⁾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 assenyalava 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 tributària¹⁹.

⁽¹⁹⁾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 assenyalava 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, assenyalava 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 disposava 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 fiscals²⁰.

⁽²⁰⁾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.

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 tributàries²¹. 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

⁽²¹⁾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 destaca, 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 és 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 caracteritza per la senzillesa, atès que no cal fer càlculs previs, sinó simplement introduir-hi les dades precises. Així mateix, ofereix 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 resulta molt interessant, ja que facilita també l'emplenament de cadascuna de les caselles del model de declaració en la qual correspon situar cadascuna de les informacions o dades de naturalesa tributària.

El PADRE es troba 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 utilitzen el PADRE, i davant la possibilitat de saturació als locals administratius per a la confecció de declaracions, l'AEAT ha subscrit 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 poden 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

permet que diverses associacions puguin emplenar i presentar declaracions en nom dels contribuents per mitjans i suports informàtics.

3. Les declaracions tributàries telemàtiques

3.1. Emplenament i presentació de declaracions tributàries per mitjans telemàtics

L'LGT es refereix²² a la presentació de declaracions, autoliquidacions i comunicacions tributàries com una obligació tributària formal, que es pot complir per via telemàtica.

⁽²²⁾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'LGT²³.

⁽²³⁾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.

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.

També, convé recordar que l'art. 36 RGGIT determina que els obligats tributaris que hagin de presentar autoliquidacions per l'IVA o l'IGIC per mitjans telemàtics han de presentar una declaració informativa amb el contingut dels llibres de registre, per cadascun dels períodes impositius de l'IVA o de l'IGIC, incloent-hi les dades fins a l'últim dia del període de liquidació a què es refereixi. Aquests obligats tributaris, com a norma general, estan exonerats de l'obligació de presentar les declaracions sobre operacions amb terceres persones (art. 32.1.e RGGIT).

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 1.500 euros (art. 199, apartats 1,2,4 i 5 LGT).

En aquest punt, cal recordar el que disposa l'LGT²⁴ 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.

⁽²⁴⁾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, de conformitat amb el previst en la LAECSP.

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-Telecomunications, 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 de naturalesa tributària, desenvolupa la regulació de la presentació telemàtica de declaracions tributàries.

Per a presentar autoliquidacions amb resultat a ingressar per via telemàtica, 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 tele-

màtica 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 l'oficina virtual 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 que, després de la realització de l'operació anterior i l'obtenció, si escau, de l'NRC corresponent, el declarant es posi en comunicació amb l'AEAT, a partir de l'oficina virtual, 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 oficina virtual, 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 qualsevol 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.

El quart pas que ha de fer l'obligat tributari que presenti la declaració per via telemàtica consisteix a **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 cinquè 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 electrònic 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 electrònic 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.

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 LGT²⁵.

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. Si bé, en l'art. 112, en la redacció donada per l'art. 45 de la Llei 2/2011, de 4 de març, d'economia sostenible, preveu la possibilitat de publicar els anuncis per a la pràctica de la notificació per compareixença mitjançant la seu electrònica. No obstant això, aquest precepte es refereix, de fet, no a la pràctica per mitjans electrònics de la notificació, sinó a la pràctica per via electrònica dels anuncis perquè comparegui l'obligat tributari (o el seu representant) i sigui notificat personalment.

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".

Aquesta regulació legal de les notificacions tributàries ha estat desplegada per l'RGGIT. Aquesta norma dedica tres preceptes a les notificacions (art. 114 a 115 bis). L'últim, introduït per l'RD 1/2010, de 8 de gener, es refereix a les notificacions en l'adreça electrònica i 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.

Pel que fa a les notificacions electròniques tributàries cal recórrer a les disposicions de la LAECSP (que deroga l'art. 59.3 LRJPAC); si bé s'ha d'assenyalar que la LAECSP en matèria de notificacions no introdueix novetats significatives i, en canvi, manté algunes deficiències respecte de la regulació anterior en matèria de notificacions electròniques.

⁽²⁵⁾Art. 109 a 112 LGT.

Lectura recomanada

A. M. Delgado García (2011). "Las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario". *Quincena Fiscal* (núm. 12).

La regulació de les notificacions electròniques en la LAECSP

Concretament, cal tenir en compte els art. 27 i 28 LAECSP, amb relació al que disposa l'art. 59.1 LRJPAC, que admet diversos mitjans per a la pràctica de les notificacions sempre que permetin la constància de la recepció per l'interessat o el seu representant, de la data, de la identitat de qui rep la notificació i del contingut de l'acte notificat.

Atès que l'art. 27 LAECSP es dedica a les comunicacions, mentre que l'art. 28 de la mateixa llei se centra en les notificacions electròniques, cal precisar que es tracta de conceptes diferenciats, encara que guarden una relació de gènere i espècie, respectivament. D'aquesta manera, encara que la LAECSP no ofereix una definició de les comunicacions (malgrat haver incorporat legalment aquest terme), cal incloure-hi no solament les notificacions, sinó també els registres (per a la presentació d'un document per part del ciutadà) o qualsevol altre tipus de comunicació (com l'accés del ciutadà a un expedient per a conèixer-ne l'estat de tramitació), en el marc d'un ampli ventall de relacions: facultatives o obligatòries, vinculants o no, formalitzades o no... Així mateix, convé esmentar que la LAECSP tampoc no defineix què s'entén per *notificacions electròniques*.

Ambdós preceptes de la LAECSP, a diferència del derogat art. 59.3 LRJPAC, no efectuen una referència expressa al desplegament reglamentari d'aquest mitjà de notificació. No obstant això, les previsions de la LAECSP en aquest punt han estat objecte de **desplegament reglamentari** per mitjà de l'RD 1671/2009, de 6 de novembre (que deroga l'RD 263/1996, de 16 de febrer, que regulava la utilització de tècniques electròniques, informàtiques i telemàtiques per l'Administració general de l'Estat), l'art. 38 del qual regula la notificació mitjançant la posada a disposició del document electrònic per mitjà d'un sistema d'adreça electrònica habilitada per a la pràctica d'aquestes notificacions. Aquest sistema, desplegat per l'Ordre PRE/878/2010, de 5 d'abril, està 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, tant quan aquesta notificació té caràcter voluntari com obligatori.

4.2. Requisits generals per a la pràctica de notificacions electròniques

Es poden extreure, com a **requisits generals**²⁶ per a la pràctica de notificacions per mitjans electrònics, l'autenticitat, la integritat, la confidencialitat, la referència temporal i la disponibilitat, als efectes 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.

⁽²⁶⁾Art. 27.3 i 28.2 LAECSP.

En definitiva, la idoneïtat d'un mitjà de notificació depèn bàsicament del compliment de determinades **formalitats de constància**, ja que el problema de fons que subjau és de prova. No obstant això, s'ha d'assenyalar que no es requereix que la constància es faci fefaentment, per la qual cosa la prestació de serveis de notificació no queda reservada al sector públic ni a operadors qualificats.

En virtut del que preveu la LAECSP²⁷, són vàlides les comunicacions a partir de mitjans electrònics quan hi hagi constància de la transmissió i recepció, de les seves dates, del contingut íntegre de les comunicacions i se n'identifiquin fidedignament el remitent i el destinatari.

(27) Art. 27.3 LAECSP.

En el mateix sentit, s'assenyala que el sistema de notificació ha de permetre l'acreditació tant de la **data i hora** en què es produeixi la **posada a disposició de l'interessat** de l'acte que es notifica com de l'accés al contingut²⁸.

(28) Art. 28.2 LAECSP.

I, finalment, en virtut del que dicta la LAECSP²⁹, els requisits de **seguretat i integritat** de les comunicacions s'estableixen en cada cas de manera apropiada al caràcter de les dades que en siguin objecte, d'acord amb criteris de proporcionalitat, segons el que disposa la legislació vigent en matèria de protecció de dades de caràcter personal.

(29) Art. 28.2 LAECSP.

A més d'aquests requisits generals, perquè la notificació es practiqui utilitzant mitjans electrònics, quan la normativa no imposa aquest mitjà de notificació, es requereix el **consentiment de l'interessat**, és a dir, que així ho hagi assenyalat, sia indicant com a preferent el mitjà electrònic per a rebre notificacions (en la sol·licitud, en l'escrit o en la comunicació), sia consentint aquest mitjà a proposta de l'òrgan administratiu corresponent³⁰.

(30) Art. 28.1 LAECSP.

El consentiment de l'interessat

Aquest consentiment se situa en la línia del que exigeix, amb caràcter general, l'art. 27.2 de la Llei 11/2007 per a la comunicació electrònica, en connexió amb el dret del ciutadà a la relació electrònica amb l'Administració. A més, s'ha de recordar que l'art. 35.1 d'aquesta norma estableix la voluntarietat com a criteri per a iniciar un procediment administratiu a sol·licitud de l'interessat per mitjans electrònics.

Igualment, l'art. 36.1 de l'RD 1671/2009 afirma que les notificacions s'han de practicar per mitjans electrònics quan així ho hagi sol·licitat o consentit expressament l'interessat o quan hagi estat establerta com a obligatòria aquesta via de comunicació. I afegeix, en l'apartat 2, que la sol·licitud ha de "manifestar la voluntat de rebre les notificacions per alguna de les formes electròniques reconegudes, i indicar un mitjà de notificació electrònica vàlid d'acord amb el que estableix aquest Reial decret".

I, en l'àmbit tributari, l'art. 115 bis RGGIT, en l'apartat 6, preceptua que "fora dels supòsits que s'estableixin d'acord amb el que disposa aquest article, perquè la notificació es practiqui utilitzant algun mitjà electrònic, es requereix que l'interessat hagi assenyalat aquest mitjà com a preferent o hagi consentit a utilitzar-lo".

La indicació de la preferència en l'ús dels mitjans electrònics per a la pràctica de la notificació, i també el consentiment per a utilitzar-los, també es poden emetre i recaptar per mitjans electrònics (art. 28.1, *in fine*, de la Llei 11/2007 i 36.3 de l'RD 1671/2009).

Per tant, 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'art. 27.1 LAECSP, en principi, els ciutadans poden triar en tot moment la manera de comunicar-se amb les administracions, sigui o no per mitjans electrònics.

No obstant això, hi ha excepcions a aquesta voluntarietat. Així, d'acord amb el que assenyalava la LAECSP³¹, reglamentàriament es pot establir l'**obligatorietat** de comunicar-se amb les administracions públiques utilitzant exclusivament mitjans electrònics, quan els interessats es corresponguin amb persones jurídiques o col·lectius de persones físiques que, per raó de la seva capacitat econòmica o tècnica, dedicació professional o altres motius acreditats, tinguin garantit l'accés i disponibilitat dels mitjans tecnològics precisos.

(31) Art. 27.6 LAECSP.

Reforça aquesta configuració del consentiment com a supòsit per a la relació electrònica el fet que la mateixa Llei reculli la **garantia de revocabilitat d'aquest consentiment**. Així, l'art. 27.1 *in fine* LAECSP assenyalava que l'opció de comunicar-se per mitjans electrònics o no electrònics no vincula el ciutadà, que pot, en qualsevol moment, optar per un mitjà diferent del triat inicialment.

Per la seva banda, s'introdueix la revocabilitat lliure i incondicionada del consentiment prestat per a la notificació per mitjans electrònics, en assenyalar que, durant la tramitació del procediment, l'interessat pot requerir a l'òrgan administratiu corresponent que les successives notificacions no es practiquin per mitjans electrònics, tret que obligatòriament aquestes notificacions s'hagin de practicar utilitzant aquesta via³².

(32) Art. 28.4 LAECSP.

La revocació del consentiment

Aquesta intercanviabilitat o intermodalitat sense la determinació de cap límit contrasta amb la regulació anterior. Efectivament, en la normativa reglamentària anterior estaven previstos límits importants, com, per exemple, el que estableix l'art. 12.4 de l'RD 263/1996, que assenyalava que "durant la tramitació del procediment, i únicament quan concorrien causes tècniques justificades, l'interessat pot requerir a l'òrgan corresponent que les notificacions successives no es practiquin per mitjans telemàtics". Per tant, la regla general era la de mantenir la via electrònica triada i tornar a la relació no electrònica era l'excepció, que requeria justificació i autorització de l'òrgan administratiu. En la nostra opinió, en aquest punt, la LAECSP peca d'excés de garantisme.

En aquesta mateixa línia, l'art. 33 RAECSP assenyalava que, al marge dels supòsits de comunicació electrònica obligatòria, "els ciutadans poden modificar la manera de comunicar-se amb els òrgans o organismes públics vinculats o dependents de l'Administració general de l'Estat, optant per un mitjà diferent del triat inicialment, que comença a produir efectes respecte de les comunicacions que es produeixin a partir de l'endemà de la seva recepció en el registre de l'òrgan competent".

I l'art. 37 RAECSP regula la modificació del mitjà electrònic, i assenyalava, en l'apartat 1, que "durant la tramitació del procediment l'interessat pot requerir a l'òrgan corresponent que les notificacions successives no es practiquin per mitjans electrònics, i que s'utilitzin els altres mitjans admesos en l'art. 59 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, excepte en els casos en què la notificació per mitjans electrònics tingui caràcter obligatori". I afegeix, en l'apartat 2, que en la sol·licitud de modificació del mitjà de notificació preferent s'ha d'assenyalar tant el mitjà com el lloc per a la pràctica de les notificacions posteriors. En últim lloc, en l'apartat 3, disposa que "el canvi de mitjà a l'efecte de les notificacions es fa efectiu per a les notificacions que s'emeten des de l'endemà de la recepció de la sol·licitud de modificació en el registre de l'òrgan o organisme públic actuant".

En definitiva, s'observa que la normativa regula de manera diferent les notificacions electròniques de les que es fan per altres mitjans; si bé l'important és que tant en un cas com en l'altre se salvaguardin els drets dels ciutadans. En aquesta línia, l'art. 4 LAECSP, relatiu als principis generals de la utilització de les TIC en les relacions entre l'Administració i els ciutadans, es refereix al

principi de legalitat quant al manteniment de la integritat de les garanties jurídiques dels ciutadans davant les administracions públiques establertes en l'LRJPAC.

Ara bé, segons el nostre parer, més que d'integritat convé referir-se a equivalència, ja que la gestió electrònica dels procediments ha de ser equivalent, però no necessàriament igual, quan es tramiten en paper o en suport electrònic. Per tant, el principi d'integritat no ha de ser interpretat de manera que s'exigeixin les mateixes garanties a l'Administració electrònica i a l'Administració basada en el suport de paper, ja que s'ha de fer una ponderació global de la posició del ciutadà per situar-lo en un nivell equivalent de garanties enfront d'una via de gestió i de l'altra.

4.3. Mitjans de notificació electrònica

L'art. 35.1 RAECSP estableix, amb caràcter general, l'obligació dels òrgans i organismes públics de l'Administració general de l'Estat d'habilitar sistemes de notificació electrònica. I, en l'apartat 2, concreta les diferents formes que pot revestir la pràctica de notificacions per mitjans electrònics. En aquest context, la LAECSP disposa³³ que les administracions han de publicar, en el diari oficial corresponent i a la mateixa seu electrònica, els mitjans electrònics que els ciutadans poden utilitzar en cada supòsit en l'exercici del seu dret a comunicar-s'hi.

⁽³³⁾Art. 27.4 LAECSP.

En particular, les notificacions electròniques es poden practicar a partir dels **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 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 elec-

⁽³⁴⁾Art. 38.1 RAECSP.

trònica, 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'usuari³⁴.

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 assenyalava 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 787/2010), 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).

La identificació i autenticació de la notificació es fa per algun dels mitjans admesos en l'art. 13.2 de la Llei 11/2007 i l'RD 1671/2009. Concretament, assenyalava l'art. 5.2 de l'Ordre PRE/878/2010 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'criptació, com és la signatura electrònica avançada, prevista en l'art. 3.2 de la Llei 59/2003, de 19 de desembre, de signatura electrònica.

Respecte a la notificació mitjançant la recepció en una **adreça de correu electrònic triada per un ciutadà**, l'art. 39 RAECSP disposa que es pot recórrer a aquest mitjà quan es generi automàticament, i amb independència de la voluntat del destinatari, un justificant de recepció, que n'ha de deixar constància, que es genera en el mateix moment d'accedir al contingut de la notificació. En conseqüència, aquesta norma permet que el ciutadà recorri a un servei de missatgeria electrònica prestat per operadors privats quan així ho acordi l'òrgan actuant.

Finalment, l'art. 40 RAECSP assenyalava 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. 28.5 LAECSP, 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 notificat³⁵.

⁽³⁵⁾Art. 28.2 LAECSP.

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 principi d'eficàcia administrativa, evitant comportaments que dificultin l'actuació administrativa en la pràctica de les notificacions. Per tant, d'entrada, aquest criteri recollit en l'art. 28.2, *in fine*, LAECSP, 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 LAECSP³⁶ 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.

⁽³⁶⁾Art. 28.3 LAECSP.

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'LGT disposa³⁷ que la notificació es té per efectuada i, encara que, no ho assenyalava expressament, si escau, el procediment ha de continuar. En aquesta mateixa línia, l'art. 59.4 LRJPAC 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, es dóna per efectuat el tràmit se segueix el procediment.

(37) 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

D'acord amb la LAECSP³⁸, com s'ha indicat anteriorment, reglamentàriament es pot **imposar la interactuació electrònica**, quan els interessats es corresponguin amb persones jurídiques o col·lectius de persones físiques que, per raó de la seva capacitat econòmica o tècnica, dedicació professional o altres motius acreditats, tinguin garantit l'accés i disponibilitat dels mitjans tecnològics precisos.

⁽³⁸⁾Art. 27.6 LAECSP.

El RAECSP, que desplega el que preveu l'art. 27.6 LAECSP, recull que mitjançant una ordre ministerial es pot establir l'obligatorietat de comunicar-se per mitjans electrònics amb els òrgans de l'Administració general de l'Estat o els seus organismes públics vinculats o dependents. Aquesta obligatorietat comprèn també la pràctica de notificacions electròniques i la utilització de registres electrònics. En conseqüència, en aquests casos, els ciutadans no gaudeixen del dret a triar el mitjà, electrònic o no electrònic, de notificació³⁹.

⁽³⁹⁾Art. 32 RAECSP.

Lectura recomanada

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

A més, l'art. 36.4 RAECSP assenyala que l'interessat pot triar entre les diferents formes disponibles quan la notificació s'hagi de fer de manera obligatòria per mitjans electrònics, tret que la normativa corresponent assenyali una manera específica. Així mateix, l'art. 36.2 d'aquest RD preceptua que la norma que estableixi aquesta obligació ha d'especificar les comunicacions a les quals s'apliqui, el mitjà electrònic de què es tracti i els subjectes obligats, de manera que s'ha de publicar aquesta norma en el BOE i a la seu electrònica de l'òrgan o organisme públic corresponent.

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.

En particular, l'art. 115 bis RGGIT, en l'apartat 1, conté una habilitació específica a les administracions tributàries per acordar l'assignació d'una adreça electrònica per a la pràctica de notificacions a determinats obligats tributaris.

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 assenjala que l'objecte d'aquesta norma reglamentària és establir els supòsits en què les persones i 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 competències⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 1 RD 1363/2010.

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 assenjala 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 representant⁴¹.

⁽⁴¹⁾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 delimitat en l'apartat 1 de l'art. 115 bis RGGIT i 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'inversions⁴².

(42) 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)⁴³.

(43) 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 preveu⁴⁴ 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.

(44) Art. 5 RD 1363/2010.

Pel que fa a l'**exclusió** d'aquest sistema, es disposa⁴⁵ 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 elec-

(45) Art. 4.3 RD 1363/2010.

trònics 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.

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'Estat⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾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 electrònica⁴⁷ corresponent.

⁽⁴⁷⁾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 LIVA⁴⁸ 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 reglamentàriament⁴⁹. 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).

⁽⁴⁸⁾Art. 164.1.3r. LIVA.

⁽⁴⁹⁾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 contingut⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾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 conservació⁵¹.

⁽⁵¹⁾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 concorrin 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.

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:

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).

- 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.

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 modificat (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, segons aclareix l'art. 9.2 ROF, està condicionada al fet que el seu destinatari n'hagi donat el **consentiment**.

Respecte a l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura electrònica, segons l'art. 10.1 ROF, 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:

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.

Finalment, 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.

6. La presentació telemàtica de recursos

6.1. 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 electrònic 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 electrònic 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.

6.2. La interposició telemàtica de les reclamacions economicoadministratives

L'LGT es refereix⁵² 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.

(52) 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.

Al seu torn, l'RGRVA estableix⁵³ 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

(53) DA 3a. RGRVA.

administratiu 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.

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 abreujat 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 abreujat 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. 239.6 LGT, i també la d'incidents i qualssevol altres escrits i altres actuacions del procediment, diferents dels esmentats⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾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 admesos⁵⁵ pel ministeri d'Hisenda. Especialment, es pot incloure la sol·licitud de suspensió de l'acte impugnat, d'acord amb l'art. 40 RGRVA.

⁽⁵⁵⁾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 LAECSP, en el registre electrònic receptor⁵⁶.

⁽⁵⁶⁾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 registre⁵⁷.

⁽⁵⁷⁾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 disposi⁵⁸. Per a la formació de l'**expedient electrònic** és aplicable el que preveu la LAECSP sobre aquest tema i s'ha de complir el que disposa l'art. 32.2 d'aquesta Llei, de manera que el reclamant pugui comprovar la integritat i impossibilitat de modificació de l'expedient remès.

⁽⁵⁸⁾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 necessàriament 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·legacions⁵⁹.

(59) 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 paper⁶⁰.

(60) 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 LAECSP⁶¹, a la seu electrònica corresponent.

(61) 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, la LAECSP 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 omisió 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 ha de rebre 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'art. 27.1 LAECSP, en principi, "els ciutadans poden escollir en tot moment la manera de comunicar-se amb les administracions, sigui o no per mitjans electrònics".

No obstant això, hi ha excepcions en aquesta voluntarietat. Així, d'acord amb l'art. 27.6 LAECSP, reglamentàriament es pot establir l'obligatorietat de comunicar-se amb les administracions públiques utilitzant exclusivament mitjans electrònics, quan els interessats es corresponguin amb persones jurídiques o col·lectius de persones físiques que, per raó de la seva capacitat econòmica o tècnica, dedicació professional o altres motius acreditats, tinguin garantit l'accés i disponibilitat dels mitjans tecnològics precisos.

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 justificat 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 787/2010), 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).

Respecte a la notificació mitjançant la recepció en una adreça de correu electrònic escollida pel ciutadà, l'art. 39 de l'RD 1671/2009 disposa que es pugui recórrer a aquest mitjà quan es generi automàticament, i amb independència de la voluntat del destinatari, un justificant de recepció, que ha de deixar constància de la seva recepció i que es generi en el mateix moment d'accés al contingut de la notificació. En conseqüència, aquesta norma permet que el ciutadà usi un servei de missatgeria electrònica prestat per operadors privats quan així ho acordi l'òrgan actuant.

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. 28.5 LAECSP, 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. 28.2 LAECSP, 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. 28.2, *in fine*, LAECSP. 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. 28.3 LAECSP 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

Annex

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.

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 simplificades** 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.

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 modificat (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, segons aclareix l'art. 9.2 ROF, està condicionada al fet que el seu destinatari n'hagi donat el **consentiment**.

Respecte a l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura electrònica, segons l'art. 10.1 ROF, 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:

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.

Finalment, 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.