

Manifestaciones de la Administración Electrónica Tributaria

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00219288



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Actuaciones de información tributaria por Internet	7
1.1. Publicaciones de normativa y doctrina administrativa	8
1.2. Campañas divulgativas	10
1.3. Consultas tributarias y solicitudes de información tributaria	12
1.4. El programa Informa	14
1.5. Información relativa a valoración de inmuebles	15
1.6. Otras informaciones facilitadas a través de Internet	16
2. Actuaciones de asistencia tributaria por Internet	19
2.1. Cumplimentación de declaraciones por la Administración	20
2.2. Confección del borrador de declaración tributaria	21
2.3. Programas informáticos de ayuda para la cumplimentación de declaraciones tributarias	22
3. Las declaraciones tributarias telemáticas	25
3.1. Cumplimentación y presentación de declaraciones tributarias por medios telemáticos	25
3.2. El procedimiento de presentación y pago telemático	27
4. Las notificaciones tributarias electrónicas	31
4.1. Marco normativo de las notificaciones electrónicas	31
4.2. Requisitos generales para la práctica de notificaciones electrónicas	32
4.3. Medios de notificación electrónica	35
4.4. La práctica de la notificación electrónica	37
4.5. Las notificaciones electrónicas obligatorias	39
5. La facturación electrónica	44
5.1. La regulación de la facturación electrónica en la Unión Europea	45
5.2. La factura electrónica en el ordenamiento jurídico español	48
6. La presentación telemática de recursos	49
6.1. La vía telemática en la presentación del recurso de reposición	49
6.2. La interposición telemática de las reclamaciones económico- administrativas	50

Actividades	55
Ejercicios de autoevaluación	55
Solucionario	57
Anexo	59

Introducción

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

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

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

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

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

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

Objetivos

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

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

1. Actuaciones de información tributaria por Internet

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

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

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

El apoyo tecnológico en las actuaciones de información y asistencia

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

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

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

Lectura recomendada

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

1.1. Publicaciones de normativa y doctrina administrativa

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

⁽¹⁾Art. 86 LGT.

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

1) Publicación de textos normativos actualizados

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

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

⁽²⁾Art. 63.1 RGGIT.

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

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

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

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

Por último, se prevé, asimismo, en línea con lo regulado en el art. 36 LRJPAC y el art. 34.1.d LGT, que la Administración central y las autonómicas podrán regular, mediante los oportunos convenios, la publicación, además, en el resto de **lenguas oficiales** reconocidas en los estatutos de autonomía.

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

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

⁽³⁾Art. 86.2 LGT.

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

⁽⁴⁾Art. 63.1 RGGIT.

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

La publicación de consultas y resoluciones

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

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

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

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

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

1.2. Campañas divulgativas

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

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

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

1) Campañas de publicidad

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

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

Asimismo, también acude a este instrumento la AEAT para difundir la concienciación del pago de los tributos (utilización de los recursos obtenidos a través de los impuestos y logros obtenidos en la lucha contra el fraude) o para potenciar el uso de los servicios de información y asistencia al contribuyente (programa PADRE, borrador de la declaración del IRPF, etc.).

2) Folletos informativos

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

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

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

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

3) Guías y manuales prácticos

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

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

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

1.3. Consultas tributarias y solicitudes de información tributaria

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

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

Evolución legislativa

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

El objeto de las consultas tributarias

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

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

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

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

Respecto a la **forma** de las consultas, deben formularse por escrito, debidamente documentadas con los antecedentes y las dudas suscitadas y con el contenido mínimo detallado en el art. 66.1 RGGIT. Le corresponde contestarlas a la Dirección General de Tributos. El art. 66.5 RGGIT permite la presentación de **consultas por medios electrónicos, informáticos o telemáticos** y el art. 66.6 RGGIT a través de fax.

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

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

⁽⁵⁾Art. 88.6 LGT.

Diferenciación con las consultas verbales

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

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

⁽⁶⁾Art. 89.4 LGT.

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

El efecto vinculante

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

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

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

⁽⁷⁾Art. 89.1 LGT.

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

⁽⁸⁾Art. 63.2 RGGIT.

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

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

⁽⁹⁾Art. 64 RGGIT.

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

⁽¹⁰⁾Art. 63.3 RGGIT.

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

1.4. El programa Informa

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

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

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

La herramienta del programa Informa

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

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

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

1.5. Información relativa a valoración de inmuebles

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

⁽¹¹⁾Art. 34.n LGT.

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

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

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

(12) Art. 69.1 RGGIT.

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

(13) Art. 90.3 LGT.

Efectos de la información facilitada

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

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

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

1.6. Otras informaciones facilitadas a través de Internet

1) Información del estado de tramitación de devoluciones tributarias

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

2) Información catastral

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

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

3) Información arancelaria vinculante

Las autoridades aduaneras pueden expedir, previa solicitud de la persona interesada, importador o exportador, un documento que contiene la clasificación para las mercancías y que tiene efectos ante cualquier Administración aduanera comunitaria, en los términos previstos en el art. 20 del Reglamento (CE) n° 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril del 2008 por el que se establece el Código aduanero modernizado.

Régimen jurídico de la información arancelaria vinculante

La solicitud de información vinculante se realiza por escrito y se presenta ante la autoridad aduanera (art. 20.1 del Código aduanero modernizado). Se trata, por tanto, de una actuación de información prestada a instancia de parte.

La vinculación de tal información se produce para las autoridades aduaneras frente al titular de la solicitud en lo relativo a la clasificación arancelaria o a la determinación del origen de una mercancía (art. 20.2 del Código aduanero modernizado), únicamente con relación a las mercancías cuyas formalidades aduaneras se cumplimenten después de la fecha en que la decisión surta efecto. Por otro lado, este mismo precepto señala que tales decisiones vincularán al titular de la decisión, respecto de las autoridades aduaneras, únicamente desde la fecha en que reciba, o se considere que ha recibido, la notificación de la decisión.

Según el apartado 4 del art. 20 mencionado, para aplicar una información de este tipo en el marco de un régimen aduanero concreto, el titular de la decisión tendrá que probar, en el caso de las decisiones relativas a información arancelaria vinculante, que las mercancías declaradas se corresponden en todos sus aspectos con las descritas en la decisión; y en el caso de las decisiones relativas a información vinculante en materia de origen, que las mercancías en cuestión y las circunstancias determinantes de la adquisición del origen se corresponden en todos sus aspectos con las mercancías y las circunstancias descritas en la decisión.

Sin embargo, la vinculación solamente tiene una validez de tres años a partir de la fecha en la que la decisión surta efecto. Si bien la vinculación puede anularse o revocarse en los términos de los apartados 5 y 6, respectivamente, de este precepto comentado.

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

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

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

Internet o del servicio telefónico gratuito. Y, finalmente, también se puede consultar información especializada para **grandes empresas** en las correspondientes unidades regionales o Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas o a través del servicio telefónico.

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

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

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

2. Actuaciones de asistencia tributaria por Internet

La **asistencia tributaria**, según estipula el RGGIT¹⁴, consiste en el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración.

(14) Art. 77.1 RGGIT.

Lectura recomendada

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

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

Objeto de las actuaciones de asistencia tributaria

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

La asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, según dispone el RGGIT¹⁵, se puede ofrecer también por **vía telemática**. La Administración Tributaria determinará para cada caso, en función de los medios disponibles y del estado de la tecnología aplicable, el alcance de esa asistencia y la forma y requisitos para su prestación, así como los supuestos en que dicha asistencia por vía telemática se preste de forma automatizada.

(15) Art. 78.2 RGGIT.

El uso de estos medios deberá procurar alcanzar al mayor número de obligados tributarios. Para ello, los programas de ayuda y los servicios ofrecidos por vía telemática, en su caso, se ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los previstos en este artículo siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles¹⁶.

(16) Art. 78.3 RGGIT.

2.1. Cumplimentación de declaraciones por la Administración

El RGGIT establece¹⁷ que cuando la asistencia se materialice en la **confección de declaraciones**, autoliquidaciones y comunicaciones de datos a solicitud del obligado tributario, la actuación de la Administración Tributaria consistirá en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes. Ultimado el modelo, se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno.

⁽¹⁷⁾Art. 77.2 RGGIT.

Es importante destacar, asimismo, que de acuerdo con lo previsto por el RGGIT¹⁸, los datos, importes o calificaciones contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración **no vincularán a la Administración** en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad.

⁽¹⁸⁾Art. 77.4 RGGIT.

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

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

El sistema de cita previa

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

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

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

2.2. Confección del borrador de declaración tributaria

El RGGIT indica que, en los casos y en los términos que establezca la normativa de cada tributo, la asistencia también podrá prestarse mediante la confección por la Administración Tributaria de un **borrador de declaración** a solicitud del obligado tributario. A estos efectos, la Administración Tributaria incorporará en el borrador los datos obrantes en su poder que sean necesarios para la declaración, con el importe y la calificación suministrada por el propio obligado o por un tercero que deba suministrar información con trascendencia tributaria¹⁹.

⁽¹⁹⁾Art. 77 RGGIT.

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

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

El borrador de declaración del IRPF

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

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

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

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

El RGGIT dispone que la Administración Tributaria pueda facilitar a los obligados tributarios **programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones**, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. En el ámbito de competencias del Estado, dichos programas se ajustarán a lo establecido en la orden del ministro de Economía y Hacienda por la que se apruebe el correspondiente modelo. Asimismo, podrá facilitar otros programas de ayuda y asistencia, en el marco del deber y asistencia a los obligados tributarios, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales²⁰.

⁽²⁰⁾Art. 78.1 RGGIT

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

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

La interpretación de la normativa

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

Hay que tener presente que la LGT **excluye la responsabilidad por infracción tributaria** en el caso de una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias²¹. No se dice nada sobre la exigencia de los intereses de demora o los recargos aplicables, aunque, a nuestro juicio, tampoco deberían ser exigibles, pues el obligado tributario, cuando utiliza uno de estos programas informáticos, elaborados por la Administración, actúa con

⁽²¹⁾Art. 179.2.e LGT.

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

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

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

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

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

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

EI PADRE

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

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

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

Por otra parte, dado el espectacular aumento de contribuyentes que utilizan el PADRE, y ante la posibilidad de saturación en los locales administrativos para la confección de declaraciones, la AEAT ha suscrito acuerdos con determinados entes, en el marco de la

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

3. Las declaraciones tributarias telemáticas

3.1. Cumplimentación y presentación de declaraciones tributarias por medios telemáticos

A la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias se refiere la LGT²² como una obligación tributaria formal, que puede cumplirse por **vía telemática**.

⁽²²⁾Art. 29.2.c LGT.

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

Como regla general, la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática es **voluntaria**, aunque en determinados supuestos y para determinados obligados tributarios la utilización de la vía telemática es **obligatoria**, en los términos previstos en la LGT²³.

⁽²³⁾Art. 98.4 LGT.

Presentación obligatoria de declaraciones por vía telemática

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

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

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

Lectura recomendada

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

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

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

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

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

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

También, conviene recordar que el art. 36 RGGIT determina que los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones por el IVA o el IGIC por medios telemáticos deberán presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro, por cada uno de los períodos impositivos del IVA o del IGIC, incluyendo los datos hasta el último día del período de liquidación al que se refiera. Estos obligados tributarios, como norma general, estarán exonerados de la obligación de presentar las declaraciones sobre operaciones con terceras personas (art. 32.1.e RGGIT).

Finalmente, debe señalarse que la presentación de una declaración o autoliquidación por medios no electrónicos, en los casos en los que hubiera obligación de hacerlo por estos medios, constituye una infracción grave, sancionada, con carácter general, con multa de 1.500 euros (art. 199, apdos. 1,2,4 y 5 LGT).

En este punto, cabe recordar lo dispuesto en la LGT²⁴ en relación con la obligación de los contribuyentes que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos de **conservar copia de los programas, ficheros y archivos** generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

⁽²⁴⁾Art. 29.2.d LGT.

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

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

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

De acuerdo con la Orden HAP/800/2014, de 9 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre sistemas de identificación y autenticación, por medios electrónicos con la AEAT, serán aceptados por la Agencia Tributaria, como formas de identificación y autenticación, el DNI electrónico y los sistemas de firma electrónica avanzada basado en certificados electrónicos que hayan sido admitidos en el ámbito de la Administración General del Estado, de conformidad con lo previsto en la LAECSP.

La firma electrónica

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

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

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

3.2. El procedimiento de presentación y pago telemático

La Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria, desarrolla la regulación de la presentación telemática de declaraciones tributarias.

Para efectuar la presentación de autoliquidaciones con resultado a ingresar por vía telemática, es preciso realizar previamente el pago, obteniendo un número de referencia completo (NRC) que sirve de justificante de pago. En particular, en el ámbito de la AEAT, el procedimiento a seguir, a estos efectos, es el que se describe a continuación.

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

Pago del importe del tributo por vía telemática

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

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

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

Obtención del NRC

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

No obstante, no se precisa obtener NRC en los casos en que se efectúa el pago diferido mediante la domiciliación del importe a ingresar. Dicha opción de pago diferido solo está disponible para presentaciones telemáticas y simplifica la presentación en nombre de terceros al no tener que efectuar el pago telemático.

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

El tercero de los pasos consiste en que, tras la realización de la operación anterior y la obtención, en su caso, del NRC correspondiente, el declarante se pondrá en comunicación con la AEAT, a través de la oficina virtual, para proceder

a la **presentación de la declaración** en la misma fecha en que tuvo lugar el ingreso, o en su caso, la solicitud de devolución. Tras acceder al apartado de presentación de declaraciones de dicha oficina virtual, se seleccionará el modelo y tipo de declaración (a ingresar, a devolver, a compensar, sin actividad o resultado cero, con domiciliación del importe a ingresar, ingreso a anotar en cuenta corriente tributaria, solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, reconocimiento de deuda...), así como el certificado de usuario.

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

La presentación telemática de la declaración tributaria

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

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

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

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

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

El cuarto paso que debe realizar el obligado tributario que presente su declaración por vía telemática consiste en **generar la firma electrónica** para poder enviar la declaración. A continuación, el declarante transmitirá la declaración completa con la firma digital, o en su caso, firmas digitales.

En quinto lugar, una vez aceptada la presentación, la AEAT le devolverá en pantalla la declaración o, en su caso, el **documento de ingreso o devolución**, validados con un código electrónico de dieciséis caracteres, además de la fecha y hora de presentación. Finalmente, el declarante deberá conservar la declaración o documentos aceptados y validados con el correspondiente código electrónico.

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

4. Las notificaciones tributarias electrónicas

4.1. Marco normativo de las notificaciones electrónicas

En el ámbito de la aplicación de los tributos, la LGT se remite a las previsiones contenidas en las normas administrativas generales en cuanto al régimen de las notificaciones tributarias, sin perjuicio de las especialidades reguladas en la propia LGT²⁵.

⁽²⁵⁾Arts. 109 a 112 LGT.

La regulación de la materia en la LGT

De un análisis detallado de estos preceptos se observa que la LGT no regula la práctica de notificaciones electrónicas. Si bien, en su art. 112, en la redacción dada por el art. 45 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, contempla la posibilidad de realizar la publicación de los anuncios para la práctica de la notificación por comparecencia a través de la sede electrónica. No obstante, este precepto se refiere, de hecho, no a la práctica por medios electrónicos de la notificación, sino a la práctica por vía electrónica de los anuncios para que comparezca el obligado tributario (o su representante) y sea notificado personalmente.

En cambio, en materia de reclamaciones económico-administrativas, el apdo. 2 de la Disposición Adicional Decimosexta LGT señala que podrán emplearse los medios telemáticos, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, "para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización".

La mencionada regulación legal de las notificaciones tributarias ha sido desarrollada a través del RGGIT. Esta norma dedica tres preceptos a las notificaciones (arts. 114 a 115 bis). El último de ellos, introducido por el RD 1/2010, de 8 de enero, se refiere a las notificaciones en la dirección electrónica y ha sido desarrollado mediante el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT.

Por todo ello, en relación con las notificaciones electrónicas tributarias hay que acudir a las disposiciones de la LAECSP (que deroga al art. 59.3 LRJPAC), si bien debe señalarse que la LAECSP, en materia de notificaciones, no introduce novedades significativas y, en cambio, mantiene algunas deficiencias respecto de la regulación anterior en materia de notificaciones electrónicas.

Lectura recomendada

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

La regulación de las notificaciones electrónicas en la LAECSP

En concreto, hay que tener en cuenta los arts. 27 y 28 LAECSP, en relación con lo dispuesto en el art. 59.1 LRJPAC, que admite diversos medios para la práctica de las notificaciones siempre que permitan la constancia de la recepción por el interesado o su representante, de la fecha, de la identidad de quien recibe la notificación y del contenido del acto notificado.

Dado que el art. 27 LAECSP se dedica a las comunicaciones, mientras que el art. 28 de la misma ley se centra en las notificaciones electrónicas, hay que precisar que se trata de conceptos diferenciados, aunque guardan una relación de género y especie, respectivamente. De esta forma, aunque la LAECSP no ofrece una definición de las comunicaciones (a pesar de haber incorporado legalmente este término), en las mismas cabe incluir no solo las notificaciones sino también los registros (para la presentación de un documento por parte del ciudadano) o cualquier otro tipo de comunicación (como el acceso del ciudadano a un expediente para conocer su estado de tramitación), en el marco de un amplio abanico de relaciones: facultativas u obligatorias, vinculantes o no, formalizadas o no... Asimismo, conviene mencionar que la LAECSP tampoco define qué se entiende por notificaciones electrónicas.

Ambos preceptos de la LAECSP, a diferencia del derogado art. 59.3 LRJPAC, no efectúan una referencia expresa al desarrollo reglamentario de este medio de notificación. No obstante, las previsiones de la LAECSP en este punto han sido objeto de **desarrollo reglamentario** por medio del RD 1671/2009, de 6 de noviembre (que deroga el RD 263/1996, de 16 de febrero, que regulaba la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado), cuyo art. 38 regula la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de tales notificaciones. Dicho sistema, desarrollado por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, está a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto cuando tal notificación tiene carácter voluntario como obligatorio.

4.2. Requisitos generales para la práctica de notificaciones electrónicas

Se pueden extraer, como **requisitos generales**²⁶ para la práctica de notificaciones a través de medios electrónicos, la autenticidad, la integridad, la confidencialidad, la referencia temporal y la disponibilidad, a los efectos de permitir acreditar la recepción por el interesado o su representante, la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado.

⁽²⁶⁾Arts. 27.3 y 28.2 LAECSP.

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

En virtud de lo previsto en el la LAECSP²⁷, son válidas las comunicaciones a través de medios electrónicos cuando exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas.

(27) Art. 27.3 LAECSP.

En igual sentido, se señala que el sistema de notificación debe permitir la acreditación tanto de la **fecha y hora** en que se produzca la **puesta a disposición** del interesado del acto que se notifica como del acceso a su contenido²⁸.

(28) Art. 28.2 LAECSP.

Y, por último, en virtud de lo preceptuado por la LAECSP²⁹, los requisitos de **seguridad e integridad** de las comunicaciones se establecerán en cada caso de forma apropiada al carácter de los datos objeto de aquellas, de acuerdo con criterios de proporcionalidad, conforme a lo dispuesto en la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

(29) Art. 28.2 LAECSP.

Además de estos requisitos generales, para que la notificación se practique utilizando medios electrónicos, cuando la normativa no impone dicho medio de notificación, se requiere el **consentimiento del interesado**, es decir, que así lo haya señalado, bien indicando como preferente el medio electrónico para recibir notificaciones (en su solicitud, escrito o comunicación) o bien consintiendo dicho medio a propuesta del correspondiente órgano administrativo³⁰.

(30) Art. 28.1 LAECSP.

El consentimiento del interesado

Este consentimiento se sitúa en la línea de lo exigido, con carácter general, en el art. 27.2 de la Ley 11/2007 para la comunicación electrónica, en conexión con el derecho del ciudadano a la relación electrónica con la Administración. Además, debe recordarse que el art. 35.1 de dicha norma establece la voluntariedad como criterio para la iniciación de un procedimiento administrativo a solicitud del interesado por medios electrónicos.

Igualmente, el art. 36.1 del RD 1671/2009 afirma que las notificaciones se practicarán por medios electrónicos cuando así se haya solicitado o consentido expresamente por el interesado o cuando haya sido establecida como obligatoria esta vía de comunicación. Y añade, en su apartado 2, que la solicitud debe “manifestar la voluntad de recibir las notificaciones por alguna de las formas electrónicas reconocidas, e indicar, un medio de notificación electrónica válido conforme a lo establecido en el presente Real Decreto”.

Y, en el ámbito tributario, el art. 115 bis RGGIT, en su apartado 6, preceptúa que “fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización”.

La indicación de la preferencia en el uso de los medios electrónicos para la práctica de la notificación, así como el consentimiento para utilizarlos, también pueden emitirse y recabarse por medios electrónicos (arts. 28.1, *in fine*, de la Ley 11/2007 y 36.3 del RD 1671/2009).

Por consiguiente, la regla general en materia de notificaciones telemáticas es la voluntariedad en el uso de esta vía tanto en procedimientos iniciados de oficio como a instancia de parte, pues como indica el art. 27.1 LAECSP, en principio, los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las administraciones, sea o no por medios electrónicos.

No obstante, existen excepciones a esta voluntariedad. Así, de acuerdo con lo señalado en la LAECSP³¹, reglamentariamente puede establecerse la **obligatoriedad** de comunicarse con las administraciones públicas utilizando exclusivamente medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

⁽³¹⁾Art. 27.6 LAECSP.

Refuerza esta configuración del consentimiento como presupuesto para la relación electrónica el hecho de que la propia Ley recoja la **garantía de revocabilidad de dicho consentimiento**. Así, el art. 27.1, *in fine*, LAECSP señala que la opción de comunicarse por medios electrónicos o no electrónicos no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido.

Por su parte, se introduce la revocabilidad libre e incondicionada del consentimiento prestado para la notificación a través de medios electrónicos al señalar que, durante la tramitación del procedimiento, el interesado puede requerir al órgano administrativo correspondiente que las sucesivas notificaciones no se practiquen por medios electrónicos, salvo que obligatoriamente tales notificaciones deban practicarse utilizando dicha vía³².

⁽³²⁾Art. 28.4 LAECSP.

La revocación del consentimiento

Esta intercambiabilidad o intermodalidad sin la determinación de ningún límite contrasta con la regulación anterior. Efectivamente, en la normativa reglamentaria anterior estaban contemplados importantes límites, como, por ejemplo, el establecido en el art. 12.4 del RD 263/1996 que señalaba que “durante la tramitación del procedimiento, y únicamente cuando concurren causas técnicas justificadas, el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios telemáticos”. Por lo tanto, la regla general era la del mantenimiento de la vía electrónica elegida y el retorno a la relación no electrónica era la excepción, que requería justificación y autorización por el órgano administrativo. En nuestra opinión, en este punto, la LAECSP peca de exceso de garantismo.

En esta misma línea, el art. 33 RAECSP señala que, al margen de los supuestos de comunicación electrónica obligatoria, “los ciudadanos podrán modificar la manera de comunicarse con los órganos u organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, optando por un medio distinto del inicialmente elegido, que comenzará a producir efectos respecto de las comunicaciones que se produzcan a partir del día siguiente a su recepción en el registro del órgano competente”.

Y el art. 37 RAECSP regula la modificación del medio electrónico, señalando, en su apartado 1, que “durante la tramitación del procedimiento el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, utilizándose los demás medios admitidos en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, excepto en los casos en que la notificación por medios electrónicos tenga carácter obligatorio”. Y añade, en su apartado 2, que en la solicitud de modificación del medio de notificación preferente debe señalarse tanto el medio como el lugar para la práctica de las notificaciones posteriores. En último lugar, en su apartado 3, dispone que “el cambio de medio a efectos de las notificaciones se hará efectivo para aquellas notificaciones que se emitan desde el día siguiente a la recepción de la solicitud de modificación en el registro del órgano u organismo público actuante”.

En definitiva, se observa que la normativa efectúa una regulación diferente de las notificaciones electrónicas de las realizadas a través de otros medios; si bien lo importante es que tanto en un caso como en otro se salvaguarden los derechos de los ciudadanos. En esta línea, el art. 4 LAECSP, relativo a los principios generales de la utilización de las TIC en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, se refiere al principio de legalidad en cuanto al mantenimiento de la integridad de las garantías jurídicas de los ciudadanos ante las administraciones públicas establecidas en la LRJPAC.

Ahora bien, a nuestro juicio, más que de integridad conviene referirse a equivalencia, puesto que la gestión electrónica de los procedimientos debe ser equivalente, pero no necesariamente igual, cuando se tramitan en papel o en soporte electrónico. Por lo tanto, el principio de integridad no debe ser interpretado de forma que se exijan las mismas garantías a la administración electrónica y a la Administración basada en el soporte de papel, pues se debe realizar una ponderación global de la posición del ciudadano para situarlo en un nivel equivalente de garantías frente a uno y otro cauce de gestión.

4.3. Medios de notificación electrónica

El art. 35.1 RAECSP establece, con carácter general, la obligación de los órganos y organismos públicos de la Administración General del Estado de habilitar sistemas de notificación electrónica. Y, en su apartado 2, concreta las distintas formas que puede revestir la práctica de notificaciones por medios electrónicos. En este contexto, la LAECSP dispone³³ que las administraciones publicarán, en el correspondiente diario oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas.

⁽³³⁾Art. 27.4 LAECSP.

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

A la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de la **dirección electrónica habilitada** hace referencia, como se ha señalado anteriormente, el art. 38 RAECSP, desarrollado, a su vez, por las disposiciones de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril. De entrada, de la regulación de esta dirección electrónica habilitada se deduce que no se apuesta por

el carácter unitario del sistema de notificación, al reconocer que cada órgano u organismo público puede establecer su propio servicio de notificaciones electrónicas.

El RAECSP exige los siguientes requisitos en orden a la validez de los sistemas de notificación electrónica a través de dirección electrónica habilitada: acreditación de la fecha y hora en que tiene lugar la puesta a disposición del interesado del acto a notificar; posibilitar el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica, a través de una sede electrónica o de cualquier otro modo; acreditación de la fecha y la hora de acceso al contenido; y, en último lugar, constar de mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario³⁴.

(34) Art. 38.1 RAECSP.

La dirección electrónica habilitada

El sistema de dirección electrónica habilitada depende del Ministerio de la Presidencia y está a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios (arts. 38.2 y 2.1. de la Orden PRE 878/2010). Además, el art. 2.2 de la citada Orden señala que la prestación del servicio se realizará por el propio Ministerio de la Presidencia, directamente o a través del prestador que se establezca (en la actualidad, la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos).

Como norma general, la solicitud de la apertura de la dirección electrónica habilitada, con la inclusión en el correspondiente directorio, se produce a instancia de los ciudadanos (arts. 38.2, *in fine*, RAECSP y 3.1 de la Orden PRE 787/2010), salvo en los supuestos en que, de acuerdo con la normativa, tenga carácter obligatorio la práctica de notificaciones electrónicas, en cuyo caso la dirección se asigna de oficio por la propia Administración (art. 38.3 RAECSP).

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

La identificación y autenticación de la notificación se realiza por alguno de los medios admitidos en el art. 13.2 de la Ley 11/2007 y el RD 1671/2009. En concreto, señala el art. 5.2 de la Orden PRE/878/2010 que la autenticación en el acceso al contenido del documento notificado se realiza mediante certificado electrónico admitido. La confidencialidad de los datos en las transmisiones, en virtud de lo dispuesto en el art. 6 de la citada Orden, se consigue a través de mecanismos de cifrado, como es la firma electrónica avanzada, prevista en el art. 3.2 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica.

Respecto a la notificación mediante la recepción en una **dirección de correo electrónico elegida por un ciudadano**, el art. 39 RAECSP dispone que se puede acudir a este medio cuando se genere automáticamente, y con independencia de la voluntad del destinatario, un acuse de recibo, que ha de dejar constancia de su recepción, que se genera en el mismo momento de acceso al contenido de la notificación. En consecuencia, esta norma permite que el ciudadano acuda a un servicio de mensajería electrónica prestado por operadores privados cuando así se acuerde por parte del órgano actuante.

Por último, el art. 40 RAECSP señala que la notificación por **comparencia electrónica** consiste en el acceso por el interesado, debidamente identificado, al contenido de la actuación administrativa correspondiente a través de la sede

electrónica del órgano u organismo público actuante. Ahora bien, para que la comparecencia electrónica produzca los efectos de notificación de acuerdo con el art. 28.5 LAECSP, es preciso que se cumplan dos requisitos: el primero, que el interesado, previamente al acceso a su contenido, deberá visualizar un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa que tendrá dicho acceso; y el segundo, que el sistema de información debe dejar constancia del acceso, con la referencia de la fecha y la hora.

4.4. La práctica de la notificación electrónica

En materia de la **práctica de la notificación electrónica**, debe distinguirse entre la puesta a disposición de la notificación y el acceso al contenido del acto notificado³⁵.

⁽³⁵⁾Art. 28.2 LAECSP.

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

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

Como es sabido, la regulación de la práctica de las notificaciones debe garantizar, por un lado, el derecho del ciudadano a ser notificado de los actos y resoluciones administrativos que le afecten sin que se produzca indefensión; y, por otro, el principio de eficacia administrativa, evitando comportamientos que dificulten la actuación administrativa en la práctica de las notificaciones. Por consiguiente, de entrada, este criterio recogido en el mencionado art. 28.2, *in fine*, LAECSP, parece ir en contra del principio de recepción que impera en toda la regulación de las notificaciones, pues en relación con las electrónicas parece que se acoge el principio de cognición. Sin embargo, este criterio queda muy matizado por la previsión de que pasados diez días desde la recepción sin que se acceda a su contenido, se entiende rechazada.

En efecto, cuando existiendo constancia de la puesta a disposición de la notificación electrónica transcurrieran **diez días** naturales sin que se acceda a su contenido, establece la LAECSP³⁶ que se entenderá que la notificación ha

⁽³⁶⁾Art. 28.3 LAECSP.

sido rechazada, tanto si el ciudadano ha señalado como preferente el medio electrónico a efectos de notificaciones como si se trata de notificaciones electrónicas obligatorias.

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

Respecto a las **consecuencias del rechazo** de la notificación por parte del interesado o su representante, la LGT dispone³⁷ que la notificación se tiene por efectuada y, aunque, no lo señala expresamente, en su caso, el procedimiento continuará. En esta misma línea, el art. 59.4 LRJPAC dispone que cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento.

⁽³⁷⁾Art. 111.2 LGT.

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

La imposibilidad técnica o material del acceso

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

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

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

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

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

4.5. Las notificaciones electrónicas obligatorias

Conforme a la LAECSP³⁸, como ya se ha indicado anteriormente, reglamentariamente se puede **imponer la interactuación electrónica**, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

⁽³⁸⁾Art. 27.6 LAECSP.

El RAECSP, en desarrollo de lo previsto en el art. 27.6 LAECSP, prevé que a través de orden ministerial pueda establecerse la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes. Esta obligatoriedad comprende también la práctica de notificaciones electrónicas y la utilización de registros electrónicos. En consecuencia, en estos casos, los ciudadanos no gozan del derecho a elegir el medio, electrónico o no electrónico, de notificación³⁹.

⁽³⁹⁾Art. 32 RAECSP.

Lectura recomendada

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

Además, el art. 36.4 RAECSP señala que el interesado puede elegir entre las distintas formas disponibles cuando la notificación deba realizarse de forma obligatoria por medios electrónicos, a no ser que la normativa correspondiente señale una forma específica. Asimismo, preceptúa el art. 36.2 de este RD que la norma que establezca esta obligación debe especificar las comunicaciones a las que se aplique, el medio electrónico de que se trate y los sujetos obligados, debiendo publicarse esta norma en el BOE y en la sede electrónica del órgano u organismo público correspondiente.

En el **campo tributario**, en línea con la obligatoriedad de la presentación telemática de algunas declaraciones tributarias, cuestión en la que la Administración Tributaria ha sido pionera, recientemente se ha introducido en nuestro ordenamiento jurídico la obligatoriedad de la práctica de notificaciones por vía electrónica en determinados supuestos y para determinados sujetos. Se trata, en principio, de una medida que consideramos positiva para la eficacia de la Administración, que pretende agilizar los trámites administrativos, aho-

rrar mucho tiempo y dinero a las administraciones; si bien es preciso analizar con detalle si se rodea de las suficientes garantías jurídicas para no lesionar los derechos de los obligados tributarios.

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

En particular, el art. 115 bis RGGIT, en su apartado 1, contiene una habilitación específica a las administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios.

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

1) **Ámbito objetivo de aplicación**

El ámbito objetivo de aplicación de las notificaciones electrónicas obligatorias se contiene de forma genérica en el RD 1363/2010, cuando señala que el objeto de esta norma reglamentaria es establecer los supuestos en que las personas y entidades que se detallan en el art. 4 están obligadas a recibir, por medios electrónicos, las comunicaciones y notificaciones administrativas que les realice la AEAT en el ejercicio de sus competencias⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 1 RD 1363/2010.

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

Asimismo, hay que mencionar que el sistema de notificación obligatoria en la dirección electrónica habilitada solamente procede en los procedimientos **iniciados de oficio** respecto de los sujetos para quienes se impone el medio electrónico en sus comunicaciones con la Administración Tributaria. En efecto, el RD 1363/2010 señala que las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que este o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante⁴¹.

⁽⁴¹⁾Art. 3.5 RD 1363/2010.

Por consiguiente, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, conforme a las previsiones del art. 110.1 LGT, el obligado tributario puede elegir como lugar preferente para la práctica de notificaciones bien la dirección electrónica habilitada o bien cualquier otro medio; pero, en cualquier caso, la elección del concreto medio de notificación le corresponde a él. Ello significa que, para los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación obligatorio de las notificaciones electrónicas, las notificaciones que les practique la AEAT podrán ser realizadas en diferentes lugares (y a través de diferentes medios) en función de si el procedimiento se inicia de oficio o a instancia de parte; de modo que el canal electrónico no es el único medio/lugar para la práctica de las notificaciones de la AEAT dirigidas a tales obligados tributarios.

2) Ámbito subjetivo de aplicación

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de aplicación de las notificaciones tributarias electrónicas obligatorias, está delimitado en el apartado 1 del art. 115 bis RGGIT y concretado en el art. 4 del citado RD 1363/2010.

En este sentido, están obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones practicadas por la AEAT las siguientes personas jurídicas cuyo NIF comience por la letra A, B, N, W, U y V: las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, las uniones temporales de empresas, las agrupaciones de interés económico, las agrupaciones de interés económico europeas, los fondos de pensiones, los fondos de capital riesgo, los fondos de inversiones, los fondos de titulización de activos, los fondos de regularización del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de garantía de inversiones⁴².

⁽⁴²⁾Art. 4.1 RD 1363/2010.

A estas personas jurídicas hay que añadir aquellas en las que, con independencia de su personalidad o forma jurídica, concurra alguna de las siguientes circunstancias: que estén inscritas en el registro de grandes empresas; que tributen por el régimen de consolidación fiscal del IS; que tributen por el régimen especial del grupo de entidades del IVA; que estén inscritas en el registro de devolución mensual del IVA (en este supuesto se incluyen los empresarios o profesionales personas físicas); o que dispongan de una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT para la presentación de declaraciones aduaneras a través del sistema de transmisión electrónica de datos (EDI)⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 4.2 RD 1363/2010.

3) Inclusión y exclusión del sistema

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

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

En relación con el procedimiento de **inclusión** de los obligados en este sistema, se establece que la AEAT debe notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a través de medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 LGT; si bien no se prevé⁴⁴ un plazo determinado para la notificación de la inclusión. Ahora bien, en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión se puede realizar, por razones de economía procesal, junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.

⁽⁴⁴⁾Art. 5 RD 1363/2010.

Por lo que respecta a la **exclusión** de dicho sistema, se dispone⁴⁵ que el obligado será excluido del sistema de dirección electrónica habilitada cuando dejen de concurrir en él las circunstancias que determinaron su inclusión en el mismo, siempre que así lo solicite expresamente, por medio de solicitud específica presentada por medios electrónicos en la sede electrónica de la AEAT. Aunque no se indica expresamente en este precepto, se deduce que el obligado tributario debe señalar en dicha solicitud un lugar para la práctica de las posteriores notificaciones.

⁽⁴⁵⁾Art. 4.3 RD 1363/2010.

4) Práctica de las notificaciones

En relación con la **práctica** de este tipo de notificaciones, se dispone que, una vez que se produce la inclusión en el sistema, el acceso a las mismas se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 RAECSP, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la AEAT, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾Art. 6 RD 1363/2010.

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

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

Asimismo, el acceso a la dirección electrónica habilitada puede realizarse, además de por el obligado tributario, por un **tercero que disponga de un poder expreso** para la recepción de notificaciones telemáticas de la AEAT. Así, se dispone que, en el caso de otorgamiento de poder, debidamente inscrito en el registro correspondiente, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante, debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Art. 6.3 RD 1363/2010.

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

5. La facturación electrónica

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

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

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

La **obligación de facturar** que incumbe a los empresarios y profesionales está contemplada, con carácter general, en el art. 29.2.e LGT. En particular, dispone la LIVA⁴⁸ que los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a expedir y entregar factura de todas sus operaciones.

Asimismo, la LIVA, cuando regula la repercusión del impuesto, establece que la misma deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente⁴⁹. Tales preceptos están desarrollados por lo previsto en los arts. 62 a 70 RIVA, y en el RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Por otra parte, en cuanto a la factura electrónica en el sector público, su regulación se encuentra en la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de Impulso de la Factura Electrónica y Creación del Registro Contable de Facturas en el Sector Público.

Lectura recomendada

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

⁽⁴⁸⁾Art. 164.1.3.ª LIVA.

⁽⁴⁹⁾Art. 88.2 LIVA.

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

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

Justificación de la Directiva 2001/115/CE

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

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

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

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

Modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115/CE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.2. La factura electrónica en el ordenamiento jurídico español

Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por **medios electrónicos**, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Art. 164.2 LIVA.

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

Asimismo, cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas, se deberá garantizar a la Administración Tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. La anterior obligación será independiente del lugar de conservación⁵¹.

⁽⁵¹⁾Art. 165.4 LIVA.

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

Lectura recomendada

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

Naturaleza de la factura electrónica

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

6. La presentación telemática de recursos

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

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

Lectura recomendada

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.2. La interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas

La LGT se refiere⁵² a la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas. En efecto, dispone, con carácter general, que podrán utilizarse medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas; y, de igual modo, admite, como se ha visto, la práctica de notificaciones telemáticas en este ámbito.

⁽⁵²⁾DA 16ª LGT.

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

A su vez, el RGRVA establece⁵³ que el ministro de Hacienda dictará las normas de desarrollo relativas a la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas. Y añade que la remisión de expedientes entre órganos administrativos prevista en este reglamento podrá ser sustituida por la puesta a disposición del expediente electrónico, siempre y cuando este reúna las condiciones exigidas por el ordenamiento jurídico para su admisión.

(53) DA 3ª RGRVA.

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

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

En cuanto al **ámbito de aplicación**, podrán presentarse telemáticamente en formato electrónico los escritos de interposición de las reclamaciones económico-administrativas, tanto del procedimiento general en única o primera instancia, como del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, así como de los incidentes de ejecución. Por consiguiente, no será válida, y carecerá de eficacia, la presentación telemática o electrónica de cualesquiera recursos, incluido el de anulación regulado por el art. 239.6 LGT, así como la de incidentes y cualesquiera otros escritos y demás actuaciones del procedimiento, distintos de los citados⁵⁴.

(54) Art. 2 Orden EHA/2784/2009.

Respecto al **lugar y forma de presentación** de las reclamaciones, la presentación deberá realizarse rellenando el formulario que, a estos efectos, existirá en el registro electrónico del organismo autor del acto impugnado y que admitirá la inclusión de documentos o ficheros anexos en los formatos que al efecto se indiquen por dicho organismo dentro de los formatos admitidos⁵⁵ por el Ministerio de Hacienda. En especial, podrá incluirse la solicitud de suspensión del acto impugnado, de acuerdo con el art. 40 RGRVA.

(55) Art. 3.1 Orden EHA/2784/2009.

El formulario de presentación

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

La **identificación y autenticación** del firmante podrá realizarse por cualquiera de los sistemas de firma electrónicos admitidos, conforme a lo dispuesto en la LAECSP, en el registro electrónico receptor⁵⁶.

⁽⁵⁶⁾Art. 4.2 Orden EHA/2784/2009.

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

Se prevé también que el formulario de presentación dispondrá de un sistema de validación mediante el que el reclamante podrá obtener telemáticamente una **copia digital autenticada**, susceptible de ser impresa en papel, que acredite el acto de la presentación, el organismo ante el que se presenta, el contenido del formulario relleno incluido el texto de alegaciones si las hubiese, la fecha de presentación y el número de entrada de registro⁵⁷.

⁽⁵⁷⁾Art. 5.1 Orden EHA/2784/2009.

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

Igualmente, se dispone que el organismo que dictó el acto impugnado remitirá o pondrá a disposición del tribunal competente el expediente administrativo correspondiente a dicho acto en formato electrónico, si se lo permiten los medios técnicos de que disponga⁵⁸. Para la formación del **expediente electrónico** será de aplicación lo previsto en la LAECSP al respecto y se dará cumplimiento a lo dispuesto en el art. 32.2 de esta ley, de forma que el reclamante pueda comprobar la integridad e imposibilidad de modificación del expediente remitido.

⁽⁵⁸⁾Art. 6.1 Orden EHA/2784/2009.

Cuando sea posible, dispone la Orden que el expediente se enviará o pondrá a disposición del tribunal competente por medios telemáticos automatizados basados en servicios web. También podrán utilizarse tanto el correo electrónico

co como otro tipo de transmisiones telemáticas cuando así se acuerde entre el organismo emisor y los tribunales económico-administrativos. En este caso, se habilitará necesariamente un sistema de acuse de recibo que garantice que ambas partes tienen constancia de la entrega y recepción del expediente íntegro por parte de los tribunales económico-administrativos.

Se estipula también que el tribunal dispondrá de sistemas de visionado para el examen del expediente que garanticen la identidad entre lo mostrado y el expediente recibido telemáticamente o grabado en el soporte electrónico u óptico, pero no expedirá copias en papel del expediente de origen. El reclamante y los interesados debidamente personados en la reclamación podrán obtener a su costa copia electrónica del expediente, durante el trámite de puesta de manifiesto para alegaciones⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾Art. 6.6 Orden EHA/2784/2009.

El organismo donde se haya presentado telemáticamente la reclamación la **remitirá al tribunal económico-administrativo** al que vaya dirigida. Este envío se efectuará preferentemente en formato electrónico, junto con el expediente de origen y demás documentación legalmente establecida en ese mismo formato, en su caso. Cuando el expediente de origen y documentación asociada no pueda enviarse en formato electrónico, se utilizará un mecanismo de remisión que facilite la vinculación de la reclamación telemática con su expediente de origen en papel⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾Art. 7.1 Orden EHA/2784/2009.

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

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

Por último, se prevé que el reclamante y los interesados debidamente personados en la reclamación podrán conocer el **estado de tramitación** de la misma a través de la sede electrónica de los tribunales económico-administrativos o por otros medios telemáticos. Esta facultad, no obstante, no se extiende al contenido de los trámites. Y la identificación y autenticación del reclamante e interesados personados en el recurso o reclamación objeto de consulta o de sus representantes, podrá realizarse por cualquiera de los sistemas de firma electrónicos admitidos, conforme a lo dispuesto en la LAECSP⁶¹, en la sede electrónica correspondiente.

⁽⁶¹⁾Art. 8 Orden EHA/2784/2009.

Actividades

Casos prácticos

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

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

2. La empresa X, S. A.:

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

Ejercicios de autoevaluación

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Solucionario

Casos prácticos

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

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

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

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

2. a) La empresa X, S. A. sí que recibirá obligatoriamente las notificaciones por vía electrónica. La regla general, en materia de notificaciones telemáticas, es la voluntariedad en el uso de esta vía tanto en procedimientos iniciados de oficio como a instancia de parte, pues como indica el art. 27.1 LAECSP, en principio, "los ciudadanos podrán escoger en todo momento la manera de comunicarse con las administraciones, sea o no por medios electrónicos".

No obstante, existen excepciones en esta voluntariedad. Así, de acuerdo con el art. 27.6 LAECSP, reglamentariamente puede establecerse la obligatoriedad de comunicarse con las administraciones públicas utilizando exclusivamente medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

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

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

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

Como norma general, la solicitud de la apertura de la dirección electrónica habilitada, con la inclusión en el correspondiente directorio, se produce a instancia de los ciudadanos (arts. 38.2, *in fine*, del RD 1671/2009 y 3.1 de la Orden PRE 787/2010), salvo los supuestos en que, de acuerdo con la normativa, tenga carácter obligatorio la práctica de notificaciones electrónicas, caso en el cual la dirección se asigna de oficio por la propia Administración (art. 38.3 del RD 1671/2009).

Respecto a la notificación mediante la recepción en una dirección de correo electrónico escogida por el ciudadano, el art. 39 del RD 1671/2009 dispone que se pueda acudir a este medio cuando se genere automáticamente, y con independencia de la voluntad del destinatario, un acuse de recibo, que tiene que dejar constancia de su recepción y que se genere en el mismo momento de acceso al contenido de la notificación. En consecuencia, esta norma permite que el ciudadano use un servicio de mensajería electrónica prestado por operadores privados cuando así se acuerde por parte del órgano actuante.

Por último, el art. 40 del RD 1671/2009 establece que la notificación por comparecencia electrónica consiste en “el acceso por el interesado, debidamente identificado, al contenido de la actuación administrativa correspondiente a través de la sede electrónica del órgano u organismo público actuante”. Ahora bien, para que la comparecencia electrónica produzca los efectos de notificación de acuerdo con el art. 28.5 LAECSP, hace falta que se cumplan dos requisitos: el primero, que el interesado, previamente al acceso a su contenido, tendrá que visualizar un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa que tendrá el acceso; y, el segundo, que el sistema de información tiene que dejar constancia del acceso, con la referencia de la fecha y hora.

2. c) Finalmente, en relación con el momento en que se entiende practicada a efectos legales la notificación electrónica, hay que distinguir, en los términos del art. 28.2 LAECSP, entre la puesta a disposición de la notificación y el acceso al contenido del acto notificado. La notificación electrónica se entenderá practicada, a todos los efectos legales, en el momento en que se produzca el acceso a su contenido, de conformidad con el art. 28.2, *in fine*, LAECSP. Es decir, no se considera practicada en el momento del depósito de la notificación electrónica en el buzón de la dirección electrónica habilitada, sino desde el momento en que el interesado abre el mensaje electrónico y acceda al contenido del acto notificado (con independencia de si el interesado procede o no a la lectura del contenido concreto del acto notificado en este momento o en un momento posterior).

Ahora bien, cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición de la notificación electrónica, transcurran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, establece el art. 28.3 LAECSP que se entenderá que la notificación ha sido rechazada, tanto si el ciudadano ha señalado como preferente el medio electrónico a efectos de notificaciones como si se trata de notificaciones electrónicas obligatorias. A estos efectos, el art. 10.2.d de la Orden PRE/878/2010 establece que el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada tiene que remitir al órgano administrativo una certificación electrónica del transcurso del plazo de diez días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

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

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

Ejercicios de autoevaluación

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

Anexo

El RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el **Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (ROF)**, recoge las modificaciones introducidas en dicha materia por la Directiva 2010/45/UE. Entra en vigor el 1 de enero de 2013 y deroga el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el RD 1496/2003, de 28 de noviembre.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En relación con los **medios de expedición** de las facturas, concretamente, el art. 8.1 ROF dispone que “las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación”. La autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica, ga-

garantizará la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura. La integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, garantizará que el mismo no ha sido modificado (art. 8.2 ROF).

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, según establece el art. 8.3 ROF. En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura podrán garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Los referidos controles de gestión deberán permitir crear una **pista de auditoría fiable** que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

En cuanto al concepto de factura electrónica, el art. 9.1 ROF dispone que “se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico”. La expedición de la factura electrónica, según aclara el art. 9.2 ROF, estará condicionada a que su destinatario haya dado su **consentimiento**.

Respecto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica, según el art. 10.1 ROF, podrán garantizarse por cualquiera de los medios señalados en el art. 8 ROF a los que ya se ha aludido.

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

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

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

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

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