
Presentació de declaracions tributàries

PID_00241208

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores





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

Índex

Introducció.....	5
Objectius.....	6
1. La declaració i l'autoliquidació tributària.....	7
1.1. La declaració tributària	7
1.2. L'autoliquidació tributària	10
1.3. Procediments de presentació	15
2. Els programes informàtics d'ajuda.....	24
2.1. Confecció de declaracions per l'Administració	25
2.2. Programes d'ajuda per a l'empleament	27
3. L'esborrany de declaració.....	31
3.1. Esborrany de declaració de l'IRPF	31
3.2. Obtenció, modificació i confirmació de l'esborrany	32
4. La presentació per via telemàtica.....	37
4.1. Les declaracions tributàries telemàtiques	37
4.2. Procediment de presentació i pagament telemàtic	40
Exercicis d'autoavaluació.....	43
Solucionari.....	45

Introducció

El tercer mòdul de l'assignatura *Retencions fiscals i gestions tributàries* es dedica a la presentació de declaracions tributàries, que és, sens dubte, el més important dels deures formals que tenen els obligats tributaris.

El primer apartat té per objecte l'anàlisi en profunditat tant de les declaracions tributàries com de les autoliquidacions. S'estudien els punts en comú, i també les seves diferències i el contingut i els efectes de cadascuna. Així mateix, es dedica una especial atenció als principals procediments de presentació de declaracions i autoliquidacions: el procediment iniciat mitjançant una declaració, el procediment de rectificació d'autoliquidacions i declaracions i el procediment de devolució.

A continuació, en el segon apartat d'aquest mòdul, s'examina el tema dels programes informàtics d'ajuda. Es tracta d'una de les actuacions d'assistència tributària de l'Administració més importants. S'aborda, en primer lloc, la confecció de declaracions per part de la mateixa Administració, el seu contingut i efectes. I, seguidament, s'analitzen detalladament els programes informàtics d'ajuda per a emplenar declaracions tributàries.

En el tercer apartat del mòdul, s'estudia una altra de les actuacions d'assistència tributària de l'Administració que tenen més rellevància en l'actualitat: la facilitació de l'esborrany de declaració al contribuent. S'examinen detalladament els esborranys de declaració de l'IRPF i es dedica una especial atenció al procediment d'obtenció d'aquest, a la seva possible modificació si el contribuent hi detecta errors i a la seva confirmació o subscripció de l'esborrany de declaració tributària.

Finalment, en el quart apartat del mòdul s'analitza la presentació per via telemàtica de les declaracions tributàries. Se n'examina en profunditat el règim jurídic i l'existència de declaracions tributàries que obligatòriament s'han de presentar per mitjà de la via telemàtica. I també s'estudia amb detall el procediment de presentació telemàtica i pagament electrònic de les declaracions tributàries.

Objectius

Els principals objectius que s'han d'assolir són els següents:

- 1.** Assimilar el règim jurídic de les declaracions i les autoliquidacions tributàries, especialment en relació amb els seus efectes jurídics diversos.
- 2.** Identificar els diferents procediments de presentació de declaracions i autoliquidacions tributàries.
- 3.** Dominar els principals aspectes relatius a la confecció de declaracions per la mateixa Administració tributària.
- 4.** Conèixer els detalls de la regulació dels programes informàtics d'ajuda per a emplenar declaracions tributàries.
- 5.** Reconèixer els aspectes més importants de la normativa sobre l'esborrany de declaració de l'IRPF.
- 6.** Entendre la regulació sobre l'obtenció, la modificació i la confirmació o subscripció de l'esborrany de declaració tributària.
- 7.** Assimilar les característiques i funcions més importants de les declaracions tributàries telemàtiques.
- 8.** Comprendre el procediment de presentació per via telemàtica i pagament electrònic de les declaracions tributàries.

1. La declaració i l'autoliquidació tributària

Les actuacions i els procediments tributaris es poden iniciar d'ofici o a instància de l'obligat tributari, mitjançant una **autoliquidació, declaració, comunicació, sol·licitud** o qualsevol altre mitjà previst en la normativa tributària. L'Administració tributària pot aprovar models i sistemes normalitzats d'autoliquidacions, declaracions, comunicacions, sol·licituds o qualsevol altre mitjà previst en la normativa tributària per als casos en què es produeixi la tramitació massiva de les actuacions i els procediments tributaris. L'Administració tributària posarà a disposició dels obligats tributaris els models esmentats en les condicions que assenyali la normativa tributària¹.

⁽¹⁾Art. 98.1 i 3 LGT.

En l'àmbit de competències de l'Estat, **els models de declaració, autoliquidació i comunicació de dades** els ha d'aprovar el ministre d'Economia i Hisenda, que ha d'establir la forma, el lloc i els terminis de la seva presentació i, si escau, de l'ingrés del deute tributari, i també els supòsits i les condicions de presentació per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics. Així mateix, pot aprovar la utilització de modalitats simplificades o especials de declaració, autoliquidació o comunicació de dades i els supòsits en què les dades consignades s'entenen subsistents per a períodes successius, si el contribuent no comunica cap variació en aquestes².

⁽²⁾Art. 117.1 RGGIT.

Les sol·licituds de devolució

Cada Administració tributària pot aprovar models de sol·licitud de devolució. En les sol·licituds de devolució per a les quals no hi hagi un model o formulari específicament aprovat a aquest efecte, l'obligat tributari ha de fer constar les dades necessàries de la devolució que se sol·licita mitjançant un escrit, que s'hi ha de presentar en el lloc i els terminis establerts en la normativa del tribut o per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics quan aquests estiguin disponibles³.

⁽³⁾Art. 117.2 RGGIT.

1.1. La declaració tributària

La declaració, juntament amb l'autoliquidació, constitueix el mitjà normal, volgut per la llei, perquè s'iniciï el procediment de gestió.

La **declaració** consisteix en la posada en coneixement de l'Administració que s'han produït les circumstàncies o els elements integrants del fet imposable, en compliment del deure específic imposit per la normativa reguladora de cada tribut, sobretot en els impostos personals.

S'hi refereix, de manera genèrica, l'article 29.c LGT, ja que enumera entre les obligacions formals a càrrec dels obligats tributaris la de presentar declaracions, autoliquidacions i comunicacions.

En concret, l'LGT regula⁴ la declaració tributària, en disposar que es considera declaració tributària tot document presentat davant l'Administració tributària en què es reconegui o es manifesti la realització de qualsevol fet rellevant per a l'aplicació dels tributs. A continuació, s'hi afegeix que, reglamentàriament, es poden determinar els supòsits en què sigui admissible la declaració verbal o la realitzada mitjançant qualsevol altre acte de manifestació de coneixement. Finalment, es precisa que les opcions que segons la normativa tributària s'hagin d'exercir, sol·licitar o renunciar amb la presentació d'una declaració no es poden rectificar amb posterioritat a aquest moment, tret que la rectificació es presenti en el període reglamentari de declaració.

El concepte de declaració tributària de l'LGT

L'article 119 LGT, com observa Pérez Royo, és molt ampli. A efectes de l'inici del procediment de gestió, es tracta de la manifestació de l'obligat tributari que ha realitzat el fet imposable i per la qual li facilita les dades necessàries a l'Administració perquè calculi el deute.

De vegades es presentaran juntament amb la declaració altres documents relatius al fet imposable i la seva valoració (testament, relació d'hereus, inventari de béns...).

De l'article 102 LGT de 1963, es desprenia que la declaració era una manifestació de caràcter espontani davant l'Administració. Ara bé, l'espontaneïtat s'ha d'entendre com a compliment per part del subjecte del seu deure de declarar (que té la font en un mandat de la llei) sense necessitat de cap acte administratiu singular que ho exigeixi.

No es pot conceptuar com una declaració tributària, en sentit estricte, la comunicació de dades amb transcendència tributària que tota persona està obligada a proporcionar a l'Administració (d'acord amb les obligacions d'informació de l'article 93 LGT) o les relacions de dades o «declaracions informatives» que periòdicament o eventualment s'hagin de subministrar a l'Administració, en compliment d'un deure legal o d'un requeriment administratiu previ (per exemple, la declaració anual d'operacions amb terceres persones).

Aquestes comunicacions de dades són actuacions del particular que difereixen en el seu pressupòsit, naturalesa, contingut i efectes de la declaració tributària: diferents són els subjectes obligats a fer-les; les potestats i els límits de l'Administració per a requerir-les, i el seu contingut i els seus efectes.

⁽⁴⁾Art. 119 LGT.

La presentació d'una declaració

No implica acceptació o reconeixement per part de l'obligat tributari de la procedència de l'obligació tributària.

Lectura recomanada

L. Sánchez Serrano (1977). *La declaración tributaria*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.

L'**objecte** de la declaració consisteix, d'una banda, en la comunicació d'un fet imposable concret i els seus elements integrants. I, de l'altra, a aquest contingut bàsic se solen afegir els elements de la base imposable o altres de necessaris per a determinar o quantificar el deute tributari (per exemple, la comunicació del patrimoni preexistent en l'ISD).

Per tant, el contingut de la declaració tributària es limita a **elements o dades de fet**. L'obligat tributari no ha de quantificar el deute, perquè la quantificació, en aquests casos, és una funció exclusivament administrativa.

Declaracions complementàries i substitutives

Tenen la consideració de declaracions complementàries, d'acord amb l'article 118 RGGIT, les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat, en les quals s'incloguin noves dades no declarades o es modifiqui parcialment el contingut de les anteriorment presentades, que subsistiran en la part no afectada. Mentre que tenen la consideració de declaracions substitutives les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat i que les reemplacin en el seu contingut.

En els supòsits que preveu l'article 128 LGT (iniciació del procediment de gestió tributària mitjançant declaració), només es poden presentar declaracions complementàries o substitutives abans de la liquidació corresponent a la declaració inicial. En aquest cas, la liquidació que es practiqui pren en consideració les dades completades o substituïdes.

Després de la liquidació, l'obligat tributari que pretengui modificar el contingut d'una declaració anteriorment presentada n'ha de sol·licitar la rectificació de conformitat amb el que estableix l'article 130 RGGIT. De la quota tributària resultant de la rectificació es dedueix l'import de la liquidació inicial.

Es poden presentar declaracions complementàries o substitutives d'altres de presentades amb anterioritat en compliment d'una obligació formal.

Quant als **subjectes** obligats a presentar la declaració tributària, es dedueix de l'article 119 LGT que són els obligats tributaris. Però, segons Martín Queralt, com que aquestes declaracions semblen circumscrites a la comunicació del fet imposable o els seus elements integrants, sembla deduir-se que el contribuent és l'únic que pot presentar i que ha de presentar la declaració, d'acord amb el que estableixen els articles 36.2 i 29.c LGT.

Una qüestió diferent, i que no es resol en l'LGT, és si el deure de declarar és de caràcter personalíssim i l'ha de complir el mateix subjecte obligat o és susceptible que el prestin altres persones. Com que és un deure que forma part de les prestacions exigides al subjecte passiu del tribut i la posició del subjecte passiu no es pot alterar pel principi d'indisponibilitat de l'obligació tributària (art. 18 LGT), no sembla possible el seu compliment per part de tercer (Martín Queralt). En canvi, sí que es pot complir aquest deure mitjançant representació, ja que la declaració es limita a la mera relació de fets, sense que impliqui l'acceptació del gravamen.

Quant als **efectes** de la declaració tributària vàlidament presentada, són els següents:

Contingut essencial

En les declaracions complementàries i substitutives s'ha de fer constar expressament si es tracta d'una o altra modalitat, l'obligació tributària i el període a què es refereixen.

1) Quan la declaració tributària sigui completa i veraç, es compleix amb el deure de presentar-la. Per tant, no és procedent cap sanció per incompliment. En cas contrari, sí.

2) S'inicia el procediment de gestió. Posteriorment, és l'Administració la que practica la liquidació basada en la declaració tributària presentada.

3) Té efectes probatoris o de vinculació en el procediment per al subjecte que declara, ja que l'LGT estableix⁵ que les dades i els elements de fet consignats en les autoliquidacions, declaracions, comunicacions i altres documents presentats pels obligats tributaris es presumeixen certes per a ells i només les poden rectificar aquests mitjançant prova en contra.

⁽⁵⁾Art. 108.4 LGT.

Els efectes probatoris o de vinculació de la declaració

La declaració té presumpció de certesa i és vinculant per al subjecte declarant, però referida als fets, sense que impliqui l'acceptació o el reconeixement de la procedència del gravamen contingut en la liquidació practicada, que posteriorment es pot discutir, fins i tot encara que s'hagi presentat la declaració. El fet que sigui vinculant impedeix la rectificació per part del declarant excepte prova que va incórrer en error de fet. En aquest cas podria presentar una declaració complementària incloent-hi els fets nous o rectificats.

No obstant això, per a l'Administració la declaració no és vinculant, ja que l'article 102.2.c LGT assenyalava l'obligació de motivar les liquidacions quan no s'ajustin a les dades consignades per l'obligat tributari. Per tant, l'Administració pot prescindir de les dades aportades a la declaració, però ha de motivar i justificar els elements addicionals en què basi la rectificació, i comunicar-los a l'obligat tributari, sota pena d'anul·labilitat per a provocar indefensió.

1.2. L'autoliquidació tributària

Les autoliquidacions són les declaracions en què els obligats tributaris, a més de comunicar a l'Administració les dades necessàries per a la liquidació del tribut i altres de contingut informatiu, realitzen per si mateixos les operacions de qualificació i quantificació necessàries per a determinar i ingressar l'import del deute tributari o, si escau, determinar la quantitat que resulti a retornar o a compensar⁶.

⁽⁶⁾Art. 120 LGT.

La regulació de l'autoliquidació

La vigent LGT defineix i regula l'autoliquidació, a diferència de l'anterior LGT de 1963, qüestió que era reclamada reiteradament per la doctrina.

La generalització de les autoliquidacions

La declaració constitueix una excepció en el nostre sistema tributari actual, en el qual ha estat substituïda per l'autoliquidació, que era gairebé desconeguda el 1963 quan es va aprovar l'LGT (que només preveia, en l'article 10.k, el rang legal per a la seva regulació).

Però, després de la reforma del sistema tributari de 1978 (en què es va aprovar l'IRPF), es massifiquen les relacions tributàries, perquè hi ha milions de contribuents, i es produeix el consegüent desplaçament cap als obligats tributaris de tasques de col·laboració en la gestió del tribut mitjançant la generalització de les autoliquidacions.

Així doncs, quant a l'àmbit d'aplicació de les autoliquidacions:

a) En el sistema tributari estatal, s'aplica a la majoria d'impostos. Solament s'exclou l'autoliquidació dels impostos de duanes. En la resta d'impostos estatals s'aplica l'autoliquidació de manera obligatòria. En el cas de l'impost so-

⁽⁷⁾Art. 31 i 34 LISD.

bre successions i donacions, l'autoliquidació és facultativa, encara que en determinades comunitats autònomes és obligatòria⁷. En algunes taxes s'aplica també la declaració tributària.

b) En l'àmbit local, el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals faculta els ens locals per aplicar l'autoliquidació en la generalitat dels seus impostos. A excepció dels impostos que es gestionen per padró o matrícula (IBI, IAE i IVTM), en què s'ha de presentar una declaració tributària. En aquests tributs, la declaració només es presenta una vegada per a confeccionar els padrons o les matrícules; en anys successius, l'Administració confecciona els rebuts anuals amb les dades dels padrons o matrícules. L'ICIO també es pot gestionar per declaració, encara que els ajuntaments tenen la facultat d'exigir-lo mitjançant autoliquidació. En algunes taxes locals s'aplica la declaració tributària.

c) En l'àmbit autonòmic, s'apliquen les autoliquidacions en els tributs propis. No obstant això, en algunes taxes autonòmiques s'aplica la declaració tributària.

Quant al **contingut de l'autoliquidació**, és una figura, com assenyala Martín Delgado, que es dona en unitat d'acte i s'integra per actes jurídicament diferenciables amb contingut i efectes diversos, i, al seu torn, constitueix compliment de deures també diferents i específics:

1) La declaració tributària, circumscrita als fets que es posen en coneixement de l'Administració, d'acord amb el contingut merament fàctic que li assigna l'LGT encara que no referida ja sempre al fet imposable, sinó també als presupòsits de fet de la retenció a compte i dels ingressos a compte.

2) Operacions de liquidació, és a dir, de quantificació de l'import de la prestació, que constitueixen l'autoliquidació per part del subjecte, i que són la veritable novetat d'aquesta manera de gestionar els tributs.

Les operacions de liquidació que efectua l'obligat tributari

Aquestes pressuposen no solament càlculs aritmètics, sinó també la interpretació i aplicació per part del particular de l'ordenament jurídic tributari, començant per la qualificació de les dades i fets relacionats (determinar si correspon o no una deducció, si una despesa és deduïble...). És una operació ontològicament molt diferenciada de la mera descripció fàctica i expressa la voluntat del declarant de concretar la seva prestació en la quantia obtinguda.

3) L'ingrés per part del subjecte de la quantitat calculada per ell. Constitueix l'exercici de la voluntat del subjecte de complir l'obligació en l'import que ell mateix li ha donat (i que, òbviament, ha de coincidir amb el prefixat per la llei). Com que l'obligat tributari procedeix per si mateix a fixar la suma deguda, li permet complir la seva prestació sense haver d'esperar que l'Administració li notifiqui cap acte administratiu de liquidació.

Lectura recomanada

M. J. Fernández Pavés (1995). *La autoliquidación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales / Marcial Pons.

D'altra banda, cal esmentar que els obligats tributaris puguin presentar autoliquidacions complementàries i declaracions o comunicacions complementàries o substitutives dins del termini establert per a la seva presentació o després de la finalització d'aquest termini, sempre que no hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute⁸ (en aquest últim cas es consideren extemporànies).

⁽⁸⁾Art. 122.1 LGT.

Les **autoliquidacions complementàries** tenen com a finalitat completar o modificar les presentades amb anterioritat i es poden presentar quan en resulti un import a ingressar superior al de l'autoliquidació anterior o una quantitat a retornar o a compensar inferior a l'anteriorment autoliquidada. En els altres casos, cal atènyer-se al que disposa l'apartat 3 de l'article 120 LGT (rectificació de l'autoliquidació).

No obstant això, tret que específicament s'estableixi una altra cosa, quan després de l'aplicació d'una exempció, deducció o incentiu fiscal es produeixi la pèrdua del dret a la seva aplicació per incompliment dels requisits a què estigui condicionat, l'obligat tributari ha d'incloure en l'autoliquidació corresponent al període impositiu en què s'hagi produït l'incompliment la quota o quantitat derivada de l'exempció, deducció o incentiu fiscal aplicat de forma indeguda en els períodes impositius anteriors, juntament amb els interessos de demora⁹.

⁽⁹⁾Art. 122.2 LGT.

Autoliquidacions complementàries

Tenen la consideració d'autoliquidacions complementàries, segons el que estableix l'article 119 RGGIT, les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat i de les quals resulti un import a ingressar superior o una quantitat a retornar o a compensar inferior a l'import resultant de l'autoliquidació anterior, que subsistirà en la part no afectada.

En les autoliquidacions complementàries ha de constar expressament aquesta circumstància i l'obligació tributària i el període a què es refereixen, i també la totalitat de les dades que hagin de ser declarades. A aquests efectes, s'hi han d'incorporar les dades incloses en l'autoliquidació presentada amb anterioritat que no siguin objecte de modificació, les que siguin objecte de modificació i les de nova inclusió.

L'obligat tributari ha de fer la quantificació de l'obligació tributària tenint en compte tots els elements consignats en l'autoliquidació complementària. De la quota tributària resultant de l'autoliquidació complementària es dedueix l'import de l'autoliquidació inicial.

Quan s'hagi sol·licitat una devolució improcedent o per una quantia superior a la que resulti de l'autoliquidació complementària i aquesta devolució no s'hagi efectuat en el moment de presentar l'autoliquidació complementària, es considera finalitzat el procediment de devolució iniciat mitjançant la presentació de l'autoliquidació prèviament presentada.

En cas que s'hagi obtingut una devolució improcedent o per una quantia superior a la que resulti de l'autoliquidació complementària, s'ha d'ingressar la quantitat indegudament obtinguda juntament amb la quota que, si escau, pugui resultar de l'autoliquidació complementària presentada.

Quan un obligat tributari consideri que una autoliquidació ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims, pot instar la rectificació d'aquesta autoliquidació de conformitat amb el que estableix l'article 126 RGGIT.

Respecte a les **comunicacions de dades complementàries i substitutives**, tenen aquesta consideració les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat en què es modifiquin o s'incloguin noves dades de caràcter personal, familiar o econòmic. Les comunicacions de dades presentades amb anterioritat subsisteixen en la part no afectada. I tenen la consideració de comunicacions de dades substitutives les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat i que les reemplacin en el seu contingut¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 120 RGGIT.

Només es poden presentar comunicacions de dades complementàries o substitutives abans que l'Administració tributària, d'acord amb la normativa pròpia de cada tribut, n'hagi acordat la devolució corresponent o dictat la resolució en què comunicui que no escau efectuar cap devolució. En aquest cas, la devolució o resolució administrativa que s'acordi ha de prendre en consideració les dades completades o substituïdes.

Una vegada acordada la devolució o dictada la resolució administrativa a què es refereix l'apartat anterior, l'obligat tributari pot sol·licitar la rectificació de la seva comunicació de dades d'acord amb el que estableix l'article 130 RGGIT.

D'altra banda, tenen la consideració de **sol·licituds de devolució complementàries** les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat, en què s'incloguin noves dades no declarades o es modifiqui parcialment el contingut de les anteriorment presentades, que subsisteixen en la part no afectada. I tenen la consideració de **sol·licituds de devolució substitutives** les referides a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat que en reemplacin el contingut¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 121 RGGIT.

La presentació d'una sol·licitud de devolució complementària o substitutiva es pot fer abans que l'Administració tributària, d'acord amb la normativa pròpia de cada tribut, n'hagi acordat la devolució corresponent o hagi dictat la resolució en què comunicui que no escau efectuar cap devolució. En aquest cas, la devolució o resolució administrativa que s'acordi ha de prendre en consideració les dades completades o substituïdes.

Una vegada acordada la devolució o dictada la resolució administrativa a què es refereix l'apartat anterior, l'obligat tributari pot instar la rectificació de la seva sol·licitud de devolució de conformitat amb el que estableix l'article 130 RGGIT.

La **naturalesa jurídica** de les autoliquidacions ha estat una qüestió debatuda entre la doctrina. No obstant això, sembla clar que no es pot parlar d'acte administratiu de liquidació, sinó d'una actuació de l'obligat tributari que constitueix el compliment d'un deure legal emmarcat dins els deures de col·laboració amb l'Administració.

Per tant, com que l'autoliquidació no és un acte administratiu, no hi són aplicables la presumpció de legalitat ni la resta d'efectes dels actes administratius.

Des d'un punt de vista processal, l'autoliquidació no es pot recórrer directament, ja que, tal com s'indica en l'STS de 24 de juny de 1978, «són simples declaracions tributàries que necessiten un posterior i autèntic acte administratiu de comprovació perquè adquireixin fermesa a l'efecte d'impugnar la naturalesa deguda o indeguda dels ingressos realitzats en el seu compliment».

El que és impugnable és l'acte administratiu, exprés o presumpte, de gestió tributària que es produeix quan es demana la rectificació o bé per la comprovació de l'autoliquidació.

La declaració i l'autoliquidació es **diferencien** en els aspectes següents:

- 1) Quant al contingut, en la declaració es recullen qüestions de fet. En canvi, en l'autoliquidació s'han de fer, a més, operacions per a quantificar el deute: càlculs aritmètics i operacions de qualificació jurídica, i, en general, d'aplicació de normes.
- 2) Quant al lloc de presentació, en la declaració, el lloc de presentació és la corresponent oficina de l'Administració tributària, mentre que en l'autoliquidació, pot ser a més una entitat col·laboradora en la recaptació.
- 3) Quant als efectes, hi ha diferències tant en els efectes que es produeixen sobre el procediment com en els efectes probatoris o vinculants de totes dues figures.

Les diferències en relació amb els efectes de la declaració i de l'autoliquidació

Respecte als efectes sobre el procediment, la declaració és un acte que inicia el procediment. Però necessàriament aquest acte va seguit d'uns altres fins que l'Administració no dicti un acte de liquidació en què es quantifica el deute. L'autoliquidació, que és l'acte inicial del procediment, conté la quantificació i l'ingrés del deute. Per tant, a més d'iniciar el procediment, té l'efecte de quantificar la prestació deguda i complir-la ingressant-ne l'import. Ara bé, l'Administració pot comprovar la veracitat de les autoliquidacions i la correcció de les operacions de quantificació, i, en conseqüència, dictar un acte de liquidació. Però aquesta liquidació administrativa no es dona sempre: només quan hi ha alguna irregularitat.

Respecte als efectes probatoris o vinculants, en el cas de l'autoliquidació, els efectes en relació amb les dades de fet són els mateixos que en el cas de la declaració: presumpció de certesa i vinculació (no les pot canviar l'obligat tributari excepte error de fet, encara

que pot impugnar la posterior liquidació), i deure de l'Administració de motivar si per a liquidar utilitza dades diferents de les aportades pel declarant.

Però, respecte dels errors en les operacions d'aplicació de les normes en el cas de les autoliquidacions, els efectes són diferents dels errors comesos en les dades de fet: si l'error perjudica l'obligat tributari, és a dir, si ingressa més del que es deu, hi ha un procediment especial de revisió (la devolució d'ingressos indeguts). Si l'error perjudica l'Administració (la quota quantificada és inferior a la deguda), es produeix un ingrés inferior, situació davant la qual l'Administració pot reaccionar, per exemple, imposant sancions. Però en aquest cas l'obligat pot rectificar mitjançant la presentació d'una autoliquidació complementària, abans que hi hagi un requeriment administratiu.

1.3. Procediments de presentació

1) Procediment iniciat mitjançant una declaració

Respecte a la **iniciació** del procediment, l'LGT disposa que quan la normativa del tribut ho estableixi, la seva gestió s'inicia mitjançant la presentació d'una declaració per part de l'obligat tributari en què manifesti la realització del fet imposable i comuniqui les dades necessàries perquè l'Administració quantifiqui l'obligació tributària mitjançant la pràctica d'una liquidació provisional¹².

⁽¹²⁾Art. 128.1 LGT.

L'Administració tributària pot iniciar de nou aquest procediment per a la liquidació del tribut dins del termini de prescripció quan el procediment iniciat mitjançant una declaració hagi acabat per caducitat, tal com disposa l'article 128.2 LGT.

Per tant, el procediment iniciat mitjançant una declaració comença, com a norma general, a instància de part, encara que excepcionalment l'Administració el pot iniciar d'ofici.

La caducitat

Es pot produir perquè se supera el termini màxim de sis mesos de durada del procediment (art. 130.b LGT) o bé perquè es paralitza el procediment durant tres mesos per una causa imputable a l'obligat tributari (art. 104.3 LGT).

Caducitat del procediment iniciat mitjançant una declaració

Segons el que estableix l'article 135 RGGIT, quan es produeixi la caducitat del procediment per incompliment del termini màxim de durada d'aquest, l'Administració tributària, dins del termini de prescripció, pot iniciar un nou procediment de liquidació d'acord amb el que disposa l'article 128.2 LGT. En aquest cas, s'ha de notificar una comunicació a l'obligat tributari amb el contingut previst en l'article 87 RGGIT. En les liquidacions que es dictin no s'exigeixen interessos de demora des de la presentació de la declaració fins a la finalització del termini per al pagament en període voluntari obert amb la notificació de la liquidació.

En relació amb la **tramitació** del procediment, cal destacar que l'Administració tributària ha de notificar la liquidació¹³ en un termini de sis mesos des de l'endemà de la finalització del termini per a presentar la declaració (o des de l'endemà de la comunicació d'inici del procediment de liquidació quan s'hagi produït la caducitat).

⁽¹³⁾Art. 129.1 LGT.

Termini per a notificar la liquidació

En el cas abans esmentat, en què el procediment iniciat mitjançant una declaració hagi acabat per caducitat, el termini de sis mesos comença a comptar de l'endemà de la comunicació de l'Administració per la qual s'iniciï el nou procediment.

En el supòsit de presentació de declaracions extemporànies, el termini de sis mesos comença a comptar de l'endemà de la presentació de la declaració. No obstant això, aquest precepte precisa que la normativa de cada tribut pot assenyalar terminis diferents per a notificar la liquidació.

L'Administració tributària pot requerir a l'obligat tributari l'aportació de dades o documents, i per a això disposa d'un termini de deu dies a partir de l'endemà de la notificació del requeriment¹⁴. Així mateix, l'Administració tributària pot fer requeriments a tercers.

⁽¹⁴⁾Art. 133.1 RGGIT.

Per a liquidar el deute corresponent, com ja s'ha dit, l'Administració tributària pot utilitzar les dades consignades per l'obligat tributari en la seva declaració. Realitzades les actuacions de qualificació i quantificació oportunes, l'Administració tributària ha de notificar, sense cap més tràmit, la liquidació que escaigui.

No obstant això, l'Administració també pot usar qualsevol altra dada que estigui en poder seu, pot requerir l'obligat perquè aclareixi els consignats a la seva declaració o presenti un justificant d'aquests, com s'ha comentat anteriorment, i pot fer actuacions de comprovació de valors¹⁵.

⁽¹⁵⁾Art. 129.2 LGT.

Segons el que disposen els articles 129.3 LGT i 133.2 RGGIT, quan l'Administració tributària tingui en compte dades diferents de les declarades per l'obligat tributari, li ha de notificar prèviament la proposta de liquidació.

En aquests casos la liquidació dictada és provisional. L'Administració tributària no pot efectuar una nova regularització en relació amb l'objecte comprovat, tret que en un procediment de comprovació o recerca posterior es descobreixin nous fets o circumstàncies que resultin d'actuacions diferents de les realitzades i especificades en la resolució¹⁶.

⁽¹⁶⁾Art. 133.3 RGGIT.

El control de l'Administració

Si això succeeix, i les dades o els valors tinguts en compte per l'Administració tributària no es corresponen amb els consignats per l'obligat en la seva declaració, s'ha de fer esment exprés d'aquesta circumstància en la proposta de liquidació, que s'ha de notificar, amb una referència succinta als fets i fonaments de dret que la motivin, perquè l'obligat tributari al·legui el que convingui al seu dret.

En les liquidacions que es dictin en aquest procediment, l'article 129.3 LGT estableix que no s'exigeixen interessos de demora des de la presentació de la declaració fins a la finalització del termini per al pagament en període voluntari, sense perjudici de la sanció que pugui ser procedent d'acord amb l'article 192 LGT.

En relació amb la possible infracció tributària per incomplir l'obligació de presentar de forma completa i correcta declaracions tributàries, l'article 192 LGT assenyalava que la base de la sanció és «la diferència entre la quantia que resulti de la liquidació adequada del tribut i la que hauria estat procedent d'acord amb les dades declarades».

Respecte a l'**acabament** del procediment, l'LGT determina¹⁷ que es produeix per alguna de les causes següents:

⁽¹⁷⁾Art. 130 LGT.

La no-exigència d'interessos de demora

En lògica, doncs, com assenyala Pérez Royo, no hi ha hagut cap retard, ja que l'acte de liquidació és el que converteix en exigible el deute.

- Per liquidació provisional practicada per l'Administració tributària.

- Per caducitat, una vegada transcorregut el termini de sis mesos sense que s'hagi notificat la liquidació, sense perjudici que l'Administració tributària pugui iniciar de nou aquest procediment dins el termini de prescripció. En aquest cas, de conformitat amb l'article 135.1 RGGIT, s'ha de notificar una comunicació a l'obligat tributari. I en les liquidacions que es dictin no s'exigeixen interessos de demora des de la presentació de la declaració fins a la finalització del termini per al pagament en període voluntari obert amb la notificació de la liquidació (art. 135.2 RGGIT).

Especialitats del procediment iniciat mitjançant una declaració en l'àmbit duaner

En cas que el procediment de liquidació s'hagi iniciat mitjançant una declaració en duana per al despatx de les mercaderies situades en recintes duaners i llocs habilitats a aquest efecte, segons el que preveu l'article 134 RGGIT, l'Administració ha de realitzar les actuacions necessàries per a practicar la liquidació que correspongui d'acord amb les dades declarades i les que es dedueixin de les mercaderies presentades a despatx.

Quan l'Administració, per a la pràctica de la liquidació, hagi pres en consideració dades o elements diferents dels declarats per l'interessat, s'han d'observar les regles següents:

- L'Administració ha de formular la corresponent proposta de liquidació en la qual s'han de consignar els fets i fonaments de dret que la motivin, i la seva quantificació, i l'ha de notificar a l'interessat.
- En el mateix acte en què li sigui notificada la proposta de liquidació, l'interessat pot formular les al·legacions que consideri convenients i aportar-hi, si escau, els documents o justificants que consideri oportuns dins els deu dies següents al de la notificació o manifestar expressament que no efectua al·legacions ni aporta nous documents o justificants.
- Quan l'interessat manifesti expressament que no efectua al·legacions ni aporta nous documents o justificants, l'Administració pot autoritzar l'aixecament de la mercaderia, amb l'ingrés o finançament previ, si escau, de l'import de la liquidació practicada.
- Quan l'interessat formuli al·legacions o aporti nous documents o justificants, l'Administració disposa d'un termini de deu dies, des de la seva formulació o aportació per part de l'interessat, per a practicar la liquidació. En aquest cas, l'aixecament es pot autoritzar amb l'ingrés o finançament previ de l'import de la liquidació que practiqui l'Administració.
- Tot això s'entén sense perjudici dels recursos o les reclamacions que al seu moment puguin ser procedents contra la liquidació que finalment dicti l'Administració.

Quan l'Administració, per a la pràctica de la liquidació, no hagi pres en consideració dades o elements diferents dels aportats pel declarant, la liquidació es considera, si escau, produïda i notificada amb l'aixecament de les mercaderies.

Quan el procediment iniciat amb la declaració en duana per al despatx de les mercaderies no comporti la pràctica d'una liquidació, l'Administració ha de dictar, si escau, els actes administratius que siguin procedents en els mateixos casos, terminis, condicions i circumstàncies que els previstos per a practicar liquidacions.

2) Procediment de rectificació d'autoliquidacions i declaracions

Quan un obligat tributari consideri que una autoliquidació ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims, pot instar la **rectificació de l'autoliquidació** d'acord amb el procediment regulat reglamentàriament¹⁸.

Nova comprovació

Les liquidacions dictades poden ser objecte de nova comprovació en els termes a què es fa referència en l'article 78 del Reglament (CEE) 2913/1992 del Consell, de 12 d'octubre, pel qual s'aprova el Codi duaner comunitari.

⁽¹⁸⁾Art. 120.3 LGT i 126 a 129 RGGIT.

En relació amb els **interessos de demora** generats en aquests casos, l'article 120.3 LGT assenyala que quan la rectificació d'una autoliquidació origini una devolució derivada de la normativa del tribut i hagin transcorregut sis mesos sense que se n'hagi ordenat el pagament per una causa imputable a l'Administració tributària, aquesta ha d'abonar l'interès de demora sobre l'import de la devolució que sigui procedent, sense necessitat que l'obligat ho sol·liciti.

Quan la rectificació d'una autoliquidació origini la devolució d'un ingrés indegut, l'Administració tributària també ha d'abonar l'interès de demora¹⁹.

En relació amb la **iniciació del procediment** de rectificació d'autoliquidacions, la sol·licitud només es pot efectuar després de la presentació de la corresponent autoliquidació i abans que l'Administració hagi practicat la liquidació definitiva o, si no, abans que hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute mitjançant l'oportuna liquidació o el dret a sol·licitar la corresponent devolució²⁰.

No es pot sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació si s'està tramitant un procediment de comprovació o investigació l'objecte del qual inclogui l'obligació tributària a què es refereixi l'autoliquidació presentada, sense perjudici del seu dret a fer les al·legacions i a presentar els documents que consideri oportuns en el procediment que s'estigui tramitant.

I en cas que l'Administració hagi practicat una liquidació provisional, l'obligat tributari només pot sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació quan la liquidació provisional hagi estat practicada per una consideració o un motiu diferent del que s'invoqui en la sol·licitud de l'obligat tributari (circumstància que es produeix quan la sol·licitud de rectificació afecti elements de l'obligació tributària que no hagin estat regularitzats mitjançant la liquidació provisional).

Contingut de la sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació

A més dels esments necessaris per a qualsevol sol·licitud (que recull l'article 88.2 RGGIT), en la sol·licitud de rectificació d'una autoliquidació han de constar:

- Les dades que permetin identificar l'autoliquidació que es pretén rectificar.
- En cas que se sol·liciti una devolució, s'hi ha de fer constar el mitjà triat pel qual s'hagi de fer la devolució, i es pot optar entre els previstos en l'article 132 RGGIT (transferència bancària o xec barrat al compte bancari que l'obligat tributari o el seu representant legal autoritzat indiquin). Quan el beneficiari de la devolució no hagi assenyalat un mitjà de pagament i aquesta no es pugui fer mitjançant una transferència a una entitat de crèdit, s'ha d'efectuar mitjançant un xec barrat.

En la **tramitació del procediment** de rectificació d'autoliquidacions s'han de comprovar les circumstàncies que determinen la procedència de la rectificació²¹.

El termini de sis mesos

Comença a comptar a partir de la finalització del termini per a la presentació de l'autoliquidació o, si aquest ha conclòs, a partir de la presentació de la sol·licitud de rectificació.

⁽¹⁹⁾Art. 32.2 LGT.

⁽²⁰⁾Art. 126 RGGIT.

Documentació i justificants

La sol·licitud s'ha d'acompanyar de la documentació en què es basa la sol·licitud de rectificació i els justificants, si escau, de l'ingrés efectuat per l'obligat tributari.

⁽²¹⁾Art. 127 RGGIT.

Desenvolupament del procediment

Quan juntament amb la rectificació se sol·liciti la devolució d'un ingrés efectuat, indegut o no, s'han de comprovar les circumstàncies següents:

- La realitat de l'ingrés, quan escaigui, i la seva falta de devolució.
- Que es compleixin els requisits que exigeix l'article 14.2.b RGRVA, en el cas de retencions o ingressos a compte.
- Que es compleixin els requisits que exigeix l'article 14.2.c RGRVA, quan es refereixi a tributs que hagin de ser repercutits a altres persones o entitats.
- La procedència de la seva devolució, el titular del dret a obtenir la devolució i la seva quantia.

L'Administració pot examinar la documentació presentada i contrastar-la amb les dades i els antecedents que tinguin en poder seu. També pot fer requeriments al mateix obligat en relació amb la rectificació de la seva autoliquidació, inclosos els que es refereixin a la justificació documental d'operacions financeres que tinguin incidència en la rectificació sol·licitada. Així mateix, pot efectuar requeriments a tercers perquè aportin la informació que es trobin obligats a subministrar amb caràcter general o perquè la ratifiquin mitjançant la presentació dels justificants corresponents.

Finalitzades les actuacions, s'ha de notificar a l'obligat tributari la proposta de resolució perquè, en el termini de quinze dies a partir de l'endemà de la notificació de la proposta, al·legui el que consideri oportú, tret que la rectificació acordada coincideixi amb la sol·licitada per l'interessat, cas en què s'ha de notificar sense cap més tràmit la liquidació que s'hi practiqui.

Respecte a l'**acabament del procediment** de rectificació d'autoliquidacions, aquest finalitza mitjançant una resolució en què s'acordi o no la rectificació de l'autoliquidació. Aquest acord s'ha de motivar quan sigui denegatori, o bé quan la rectificació acordada no coincideixi amb la sol·licitada per l'obligat tributari²².

⁽²²⁾Art. 128 RGGIT.

En cas que s'acordi rectificar l'autoliquidació, la resolució ha d'incloure una liquidació provisional quan afecti algun element determinant de la quantificació del deute tributari efectuat per l'obligat tributari. L'Administració no pot dictar una nova liquidació en relació amb l'objecte de la rectificació de l'autoliquidació, tret que en un procediment de comprovació o recerca posterior es descobreixin nous fets o circumstàncies que resultin d'actuacions diferents de les realitzades i especificades en la resolució del procediment de rectificació.

Si es reconeix el dret a obtenir una devolució, se n'ha de determinar l'import i els interessos de demora que s'han d'abonar.

Quan l'obligat tributari iniciï un procediment de rectificació de la seva autoliquidació, i s'acordi l'inici d'un procediment de comprovació o recerca que inclogui l'obligació tributària a què es refereix el procediment de rectificació, aquest ha de finalitzar amb la notificació d'inici del procediment de comprovació o recerca.

Base sobre la qual s'aplica el tipus d'interès

Té com a límit l'import de la devolució reconeguda.

Finalment, el termini màxim per a notificar la resolució del procediment de rectificació d'una autoliquidació és de sis mesos. Finalitzat aquest termini sense que s'hagi notificat expressament l'acord adoptat, la sol·licitud es pot entendre desestimada.

Especialitats en el procediment de rectificació d'autoliquidacions relatives a retencions, ingressos a compte o quotes suportades

Quan una autoliquidació presentada hagi donat lloc a un ingrés indegut de retencions, ingressos a compte o quotes repercutides a altres obligats tributaris, segons l'article 129 RGGIT, la legitimació per a sol·licitar la rectificació, i el dret a obtenir la seva devolució, s'ha de regular pel que disposen els articles 32 i 221.4 LGT, i les disposicions reglamentàries dictades en el seu desplegament.

Els obligats tributaris que hagin suportat indegudament retencions, ingressos a compte o quotes repercutides poden sol·licitar i obtenir la devolució d'acord amb el que preveu l'article 14 RGRVA. Per a això, poden sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació en què es va fer l'ingrés indegut.

A efectes del requisit que preveu l'article 14.2.c.4 RGRVA, s'entén que l'obligat tributari no té dret a la deducció de les quotes suportades, quan en un procediment de comprovació o inspecció es declari que no escau la deducció d'aquestes quotes perquè han estat indegudament repercutides i l'acte que ha posat fi a aquest procediment ha adquirit fermesa.

Quan es tracti de quotes indegudament repercutides per l'IVA, l'obligat tributari que va efectuar la repercussió pot optar per sol·licitar la rectificació de la seva autoliquidació o per regularitzar la situació tributària en els termes que preveu l'article 89.5.b LIVA.

Quan la rectificació de l'autoliquidació hagi estat sol·licitada per l'obligat tributari que va suportar indegudament retencions, ingressos a compte o quotes repercutides, s'hi han d'aplicar les especialitats següents:

- La resolució del procediment correspon a l'òrgan que segons la normativa d'organització específica sigui competent respecte de l'obligat tributari que va presentar l'autoliquidació la rectificació de la qual se sol·licita.
- En els impostos especials la resolució del procediment correspon a l'òrgan que segons la normativa d'organització específica sigui competent respecte de l'establiment de l'obligat tributari que va efectuar la repercussió, excepte en el cas de centralització autoritzada dels ingressos, en què és competent el que, segons la normativa d'organització específica, correspongui a l'obligat tributari que va efectuar la repercussió.
- En els casos en què davant la sol·licitud presentada i la documentació que s'hi hagi d'adjuntar per a fonamentar-la resulti acreditat que no hi concorren els requisits per a procedir a la rectificació de l'autoliquidació, la resolució correspon a l'òrgan que, segons la normativa d'organització específica, sigui competent respecte de l'obligat tributari que va iniciar el procediment. En aquests casos no s'ha de notificar la sol·licitud de rectificació al retenidor o repercutidor ni s'ha de fer el tràmit d'al·legacions.
- La sol·licitud es pot fer des que l'actuació de retenció, la detracció de l'ingrés a compte o l'actuació de repercussió hagi estat comunicada fefaentment al sol·licitant o, si no, des que hi hagi constància que aquest n'ha tingut coneixement.
- Quan la sol·licitud de rectificació es presenti abans de la finalització del termini de declaració en què s'hagi de presentar l'autoliquidació la rectificació de la qual se sol·licita, es considera com a període d'interrupció justificada a efectes del còmput del termini per a resoldre el procediment el temps transcorregut des de la data de presentació fins a la data de finalització d'aquest termini de declaració.
- En la sol·licitud, a més de les circumstàncies que preveu l'article 126.4 RGGIT, s'han de fer constar el nom i els cognoms o raó social o denominació completa i el número d'identificació fiscal del retenidor o la persona o entitat que va efectuar l'ingrés a compte repercutit o de l'obligat tributari que va efectuar la repercussió. La sol·licitud s'ha d'acompanyar dels documents justificants de la retenció, ingrés a compte o repercussió indegudament suportats.
- En la tramitació del procediment s'ha de notificar la sol·licitud de rectificació al retenidor o a l'obligat tributari que va efectuar i va repercutir l'ingrés a compte o que va

Notificació

La liquidació provisional o la resolució denegatòria que posi fi al procediment s'ha de notificar a tots els obligats tributaris.

efectuar la repercussió, que han de comparèixer dins el termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, i hi han d'aportar tots els documents i antecedents requerits i qualsevol altre que considerin oportú.

- Posteriorment, les actuacions s'han de posar de manifest, successivament, al sol·licitant i al presentador de l'autoliquidació, per períodes de quinze dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquests terminis, per a formular-hi al·legacions i aportar-hi les proves oportunes. A aquests efectes, es poden fer extractes dels justificants o documents o utilitzar altres mètodes que permetin mantenir la confidencialitat de les dades que no els afectin.
- En cas que la resolució estimatòria sigui objecte de recurs per part del retenidor, de l'obligat tributari que va efectuar i va repercutir l'ingrés a compte o que va fer la repercussió, aquella no és executiva mentre no adquireixi fermesa.

Finalment, l'article 130 RGGIT regula el **procediment per a rectificar les declaracions tributàries, comunicacions de dades i sol·licituds de devolució**.

Una vegada que l'Administració tributària hagi dictat una liquidació provisional en el cas de les declaracions que regula l'article 128 LGT, o n'hagi acordat la devolució o hagi dictat la resolució denegatòria en els casos de comunicacions de dades o de sol·licituds de devolució, l'obligat tributari pot sol·licitar la rectificació de la declaració, comunicació de dades o sol·licitud de devolució presentada amb anterioritat, quan consideri que el seu contingut ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims o quan pugui ser procedent una liquidació per un import superior o una devolució inferior.

Quan l'Administració hagi practicat una liquidació provisional, l'obligat tributari pot sol·licitar-ne la rectificació només si la liquidació provisional ha estat practicada per una consideració o un motiu diferent de l'invocat en la sol·licitud de l'obligat.

Motiu diferent

Així succeeix quan la sol·licitud de rectificació afecta elements de l'obligació tributària que no han estat regularitzats mitjançant la liquidació provisional.

D'altra banda, quan de la rectificació resulti una quantitat a ingressar, l'Administració ha d'exigir els interessos de demora corresponents; si bé, per a calcular-los no es té en compte el temps transcorregut des de la presentació de la declaració inicial fins a la finalització del termini de pagament en període voluntari corresponent a la declaració practicada en relació amb la declaració inicial.

3) Procediment de devolució

Un altre dels procediments de determinació del deute tributari és el que fa referència²³ al **procediment de devolució iniciat mitjançant autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades**.

⁽²³⁾Art. 124 a 127 LGT i 122 a 125 RGGIT.

Com indica l'LGT, l'Administració tributària ha de **retornar** les quantitats que siguin procedents d'acord amb el que preveu la normativa de cada tribut. Són devolucions derivades de la normativa de cada tribut les corresponents a quantitats ingressades o suportades degudament com a conseqüència de l'aplicació del tribut²⁴.

⁽²⁴⁾Art. 31.1 LGT.

Les devolucions derivades de l'aplicació de cada tribut

Es tracta, per exemple, de la devolució de l'IRPF, de l'IS o de l'IVA, quan els pagaments a compte superen la quota líquida o quan les quotes suportades superen les repercutides. Encara que aquest procediment també és aplicable a altres casos marginals que es produeixen en l'ITPO o en l'IIVTNU (devolució en cas de vici del contracte de transmissió) o en la devolució de les taxes cobrades per un servei que finalment no es presta.

Ara bé, aquest procediment es distingeix clarament del de devolució d'ingressos indeguts, que l'LGT de 2003, igual que feia la de 1963, regula entre els procediments de revisió, i que es produeix en els casos de duplicitat en el pagament, pagaments superiors als deguts (per error) o pagaments de deutes o sancions prescrites.

Respecte a la **iniciació del procediment**, segons el que estableixi la normativa reguladora de cada tribut, el procediment de devolució s'inicia mitjançant la presentació d'una autoliquidació de la qual resulti una quantitat a retornar, mitjançant la presentació d'una sol·licitud de devolució o mitjançant la presentació d'una comunicació de dades²⁵.

En relació amb la **tramitació del procediment**, una vegada rebuda l'autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades, l'Administració ha d'examinar la documentació presentada i l'ha de contrastar amb les dades i antecedents que tingui en poder seu. Si l'autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades és formalment correcta, s'ha de procedir sense més tràmit i, si escau, de manera automatitzada, al reconeixement de la devolució sol·licitada²⁶.

Quan s'aprecii algun defecte formal en l'autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades, un error aritmètic o una possible discrepància en les dades o en la seva qualificació, o quan s'hi apreciïn circumstàncies que ho justifiquin, es pot iniciar un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció.

Termini per a practicar la devolució

L'article 125 LGT es dedica a les devolucions derivades de la presentació d'autoliquidacions. Segons indica aquest precepte, el termini establert per a efectuar la devolució comença a comptar des de la finalització del termini previst per a la presentació de l'autoliquidació. En els supòsits de presentació fora de termini d'autoliquidacions de les quals resulti una quantitat a retornar, el termini per a retornar es compta a partir de la presentació de l'autoliquidació extemporània.

A les devolucions derivades de la presentació de sol·licituds o comunicacions de dades es dedica l'article 126 LGT. El termini per a practicar la devolució en aquests casos comença a comptar des de la presentació de la sol·licitud o des de la finalització del termini previst per a la presentació de la comunicació de dades.

Quant a l'**acabament del procediment** de devolució, finalitza per l'acord en què es reconegui la devolució sol·licitada, per caducitat (per la inactivitat de l'obligat tributari que condueixi a la paralització del procediment, segons l'article 104.3 LGT) o per l'inici d'un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció²⁷.

Quan escaigui reconèixer el dret a la devolució sol·licitada, l'òrgan competent ha de dictar un acord que s'entén notificat per la recepció de la transferència bancària o, si escau, del xec. D'acord amb el que disposa l'article 81.3.a LGT, quan la devolució reconeguda sigui objecte de retenció cautelar total o parcial

Devolució derivada de l'aplicació d'un tribut

També ho són els abonaments a compte que hagi d'efectuar l'Administració tributària com a bestretes de deduccions a practicar sobre qualsevol tribut (art. 122 RGGIT).

⁽²⁵⁾Art. 124 LGT i 123 RGGIT.

⁽²⁶⁾Art. 124 RGGIT.

⁽²⁷⁾Art. 127 LGT.

⁽²⁸⁾Art. 125 RGGIT.

s'ha de notificar l'adopció de la mesura cautelar juntament amb l'acord de devolució. El reconeixement de la devolució sol·licitada no impedeix la posterior comprovació de l'obligació tributària mitjançant els procediments de comprovació o investigació²⁸.

Quan hi hagi defectes, errors, discrepàncies o circumstàncies que originin l'inici d'un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció, el procediment de devolució acabarà amb la notificació d'inici del corresponent procediment, que l'ha d'efectuar l'òrgan competent en cada cas. En aquest procediment, s'han de determinar la procedència i l'import de la devolució i, si escau, altres aspectes de la situació tributària de l'obligat.

Quan l'Administració tributària acordi la devolució en un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció pel qual s'hagi posat fi al procediment de devolució, s'han de satisfer els interessos de demora que siguin procedents d'acord amb el que disposa l'article 31.2 LGT. A l'efecte de calcular els interessos de demora, no es computen els períodes de dilació per una causa no imputable a l'Administració a què es refereix l'article 104 RGGIT i que es produeixin en el curs d'aquests procediments.

L'interès de demora meritat

En tot cas es manté l'obligació de satisfer l'interès de demora sobre la devolució que finalment es pugui practicar, d'acord amb el que disposa l'article 31.2 LGT. És a dir, que, si l'Administració ho considera oportú, pot obrir un dels procediments de comprovació indicats, però si, finalment, després de la comprovació, s'acorda que s'ha de produir la devolució, i s'han superat els sis mesos, cal liquidar els interessos de demora corresponents.

Així mateix, cal tenir present que, segons el que estableix l'article 31.2 LGT, transcorregut el termini fixat en les normes reguladores de cada tribut i, en tot cas, el termini de sis mesos, sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per una causa imputable a l'Administració tributària, aquesta ha d'abonar l'interès de demora, sense necessitat que l'obligat ho sol·liciti. A aquests efectes, l'interès de demora es merita des de la finalització d'aquest termini fins a la data en què s'ordeni el pagament de la devolució.

Base sobre la qual s'aplica el tipus d'interès

Té com a límit l'import de la devolució sol·licitada en l'autoliquidació, comunicació de dades o sol·licitud (art. 125.2 RGGIT).

2. Els programes informàtics d'ajuda

En relació amb la presentació i el pagament de la declaració de l'IRPF, adquireixen molta importància les actuacions d'assistència als obligats tributaris.

L'**assistència tributària**, segons el que estipula el RGGIT, consisteix en el conjunt d'actuacions que l'Administració tributària posa a disposició dels obligats per a facilitar l'exercici dels seus drets i el compliment de les seves obligacions. Entre altres actuacions, l'assistència tributària pot consistir en la confecció de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades, i en la confecció d'un esborrany de declaració²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 77.1 RGGIT.

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

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

Les actuacions d'**assistència tributària** es caracteritzen pel següent:

- 1) En primer lloc, perquè se solen prestar generalment a instància de part (així ocorre, per exemple, en la confecció de declaracions tributàries per part de l'Administració), encara que també es poden prestar d'ofici (com passa amb la posada a disposició dels programes d'ajuda per a la confecció de declaracions tributàries).
- 2) En segon lloc, poden estar dirigides a una col·lectivitat (novament quan l'actuació consisteix en la seva posada a disposició), encara que majoritàriament tenen per destinatari un sol contribuent, a diferència de les actuacions d'informació.

3) En tercer lloc, les actuacions d'assistència incorporen la interpretació que l'Administració realitza de la normativa tributària. En aquesta característica s'assemblen a les actuacions d'informació. I, com passa amb aquestes últimes, tampoc no s'adverteix suficientment els obligats tributaris d'aquesta circumstància, és a dir, que quan l'Administració els ajuda a complir les seves obligacions formals ho està fent d'acord amb una interpretació de la normativa tributària, de la qual els obligats tributaris poden discrepar.

4) I, en últim lloc, les actuacions d'assistència, com passa amb les d'informació, no solament són prestades directament per l'Administració tributària, sinó que, de vegades, les exerceix personal extern a l'Administració, com passa en el cas de l'emplenament telefònic de les autoliquidacions de l'IRPF.

2.1. Confecció de declaracions per l'Administració

Quan l'assistència es materialitzi en la confecció de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades a sol·licitud de l'obligat tributari, l'actuació de l'Administració tributària consisteix en la transcripció de les dades aportades pel sol·licitant i en la realització dels càlculs corresponents. Ultimant el model, s'ha de lliurar per a la seva revisió i per a la verificació de la transcripció correcta de les dades i la seva signatura per part de l'obligat, si aquest ho considera oportú³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 77.2 RGGIT.

Així mateix, és important destacar que, d'acord amb el que preveu l'article 77.4 RGGIT, les dades, els imports o les qualificacions continguts en les declaracions, autoliquidacions o comunicacions de dades confeccionades per l'Administració **no vinculen l'Administració** en l'exercici de les actuacions de comprovació o investigació que es puguin desenvolupar amb posterioritat.

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

En relació amb aquesta actuació, es poden fer les precisions següents. En primer lloc, la confecció de declaracions per part de l'Administració tributària i la posada a disposició dels obligats de programes d'ajuda per a aquesta finalitat constitueixen dues actuacions d'assistència diferenciades; si bé estan estretament relacionades i es poden donar conjuntament, encara que no necessàriament.

I, en segon lloc, l'assistència en l'emplenament de declaracions per mitjà del programa d'ajuda no solament la presta de forma exclusiva l'Administració tributària, sinó també altres entitats, en el marc de la col·laboració social que

preveu l'article 92 LGT, com, per exemple, les entitats financeres, les cambres de comerç o les comunitats autònomes. La col·laboració d'aquestes entitats en la confecció de declaracions tributàries no constitueix la prestació d'assessorament fiscal, ja que simplement es limiten a emplenar la declaració per mitjà del programa informàtic esmentat.

La col·laboració social en la confecció de declaracions

L'AEAT es va veure en la necessitat de fer acords de col·laboració amb altres entitats a l'efecte que també confeccionessin les declaracions de l'IRPF per mitjà del programa d'ajuda per a la declaració de renda (PADRE), atès l'espectacular auge en la utilització d'aquest programa en les administracions i delegacions tributàries. En primer lloc, van ser les entitats financeres les que van prestar aquest servei a través de la seva àmplia xarxa d'oficines, i posteriorment s'hi van incorporar les cambres de comerç i les comunitats autònomes.

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

Orígens de la confecció de declaracions per l'Administració

El 1995 es va introduir, com a experiència pilot, la possibilitat d'enviar per correu els impresos de presa de dades del programa PADRE a determinats contribuents pertanyents a diverses províncies, a l'efecte que els retornessin emplenats a la seva delegació i aquesta els remetés per correu la declaració resultant perquè la presentessin per la via corresponent.

Quant a la confecció de les declaracions en les mateixes oficines de l'AEAT, s'ha d'assenyalar que la prestació d'aquest servei s'ha anat generalitzant en totes les delegacions i administracions, per mitjà del sistema de cita prèvia o per personació directa en aquestes dependències.

En el cas de la cita prèvia, es pot sol·licitar, o bé directament mitjançant la personació en les oficines administratives, o bé per via telefònica, a través d'un telèfon centralitzat de cost compartit i cobertura sobretot en el territori nacional, o bé a través d'Internet.

La cita prèvia

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

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

La constància de la documentació presentada

En aquests termes es pronunciava ja l'informe del defensor del poble de 1999, en la Recomanació 4.3, en assenyalar que es produeix inseguretat jurídica en l'aplicació del programa PADRE pel fet que no hi consten els documents que aporta el contribuïent. Si al seu moment l'Administració replicava aquesta situació, que revestia una gran complexitat, en l'actualitat això no hauria de constituir un problema, ja que hi ha mitjans tècnics

suficients per a justificar els documents i les dades aportades pels obligats tributaris, en aquesta actuació d'assistència tributària.

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

Finalment, es pot sostenir raonablement que de *lege ferenda* s'hauria de regular la realització de la comprovació abreujada en el mateix moment de la confecció de la declaració per part de l'Administració. Igualment, també seria aconsellable que la normativa considerés que, en els casos en què els obligats tributaris no hagin aportat tota la documentació necessària però aquesta es trobi en poder de l'Administració, no se'n podria derivar cap responsabilitat, ja que, sobre la base de l'article 35.f LRJPAC i l'article 34.1.h LGT, els ciutadans tenen dret a no aportar els documents que ja són en poder de l'Administració.

2.2. Programes d'ajuda per a l'emplenament

Estretament relacionat amb aquestes actuacions d'assistència als obligats tributaris, el RGGIT es refereix als **programes informàtics d'ajuda** per a l'emplenament de declaracions. L'Administració tributària pot facilitar als obligats tributaris programes informàtics d'assistència per a la confecció i presentació de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades. En l'àmbit de competències de l'Estat, aquests programes s'han d'ajustar al que estableix l'Ordre del ministre d'Economia i Hisenda per la qual s'aprovi el corresponent model. Així mateix, pot facilitar altres programes d'ajuda i assistència, en el marc del deure d'assistència als obligats tributaris, per a facilitar-los el compliment de les seves obligacions fiscals³¹.

⁽³¹⁾Art. 78.1 RGGIT.

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

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

Ara bé, com ja s'ha assenyalat, aquesta incorporació de la interpretació administrativa de la normativa tributària als programes informàtics no ha d'impedir, òbviament, que **els obligats tributaris discrepin d'aquesta inter-**

Lectura recomanada

R. Oliver Cuello (2009). «La regulación de la Administración electrónica tributaria». A: A. M. Delgado; R. Oliver (coords.). *Administración electrónica tributaria*. Barcelona: Bosch.

pretació, i, en el cas que la utilització d'aquests programes els causi una lesió, pot originar el dret a una indemnització, en aplicació de la responsabilitat patrimonial de l'Administració tributària. D'aquestes circumstàncies la majoria dels obligats tributaris no en són conscients, fonamentalment per l'escassa o nul·la informació que l'Administració ofereix sobre aquest tema.

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

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

Aquests programes informàtics generen les declaracions en arxius PDF, susceptibles de ser desats en suports informàtics, cosa que permet una considerable agilitació del tractament de les dades, i ofereix la possibilitat d'enviar-les directament per via telemàtica o facilitar-ne la lectura automatitzada a l'hora de gravar les dades per part de l'Administració.

A més, no cal oblidar, com ja hem comentat, que aquests programes informàtics també els utilitzen la mateixa Administració tributària i les entitats col·laboradores quan realitzen l'emplenament d'algunes declaracions dels obligats tributaris.

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

Aquest programa va entrar en funcionament l'any 1986. Inicialment, la impressió del PADRE es feia en paper continu i, posteriorment, es va permetre la impressió en paper blanc mitjançant una impressora làser, amb els avantatges que implica quant a la disminució del temps d'impressió, entre altres factors.

EI PADRE

Aquest programa informàtic d'ajuda per a la confecció de l'IRPF es caracteritza per la senzillesa, atès que no cal fer càlculs previs, sinó simplement introduir-hi les dades necessàries. Així mateix, ofereix la possibilitat d'incorporar-hi la informació tributària de l'obligat tributari que és en poder d'Administració, relativa als rendiments de treball personal, de l'activitat professional, del capital mobiliari i a fons d'inversió mobiliària, per a importar-la directament i automàticament a la declaració i sense necessitat d'un certificat d'usuari. Aquesta última opció és de gran interès, ja que facilita també l'emplenament de cadascuna de les caselles del model de declaració en què correspon situar cadascuna de les informacions o dades de naturalesa tributària.

Amb la finalitat de facilitar la confecció, modificació i presentació de la declaració de l'IRPE, des de l'any 2017 desapareix el programa PADRE, amb la qual cosa és innecessari que l'usuari el descarregui i l'instal·li a l'ordinador. En comptes de fer-ho amb el programa, totes aquestes operacions es poden dur a terme amb el servei de tramitació de l'esborrany o declaració (**Renda Web**), accessible des de qualsevol navegador. S'hi pot accedir amb qualsevol dels sistemes d'identificació o autenticació: certificat electrònic o DNI electrònic, clau PIN o número de referència.

El servei Renda Web

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

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

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

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

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

Els avisos no impedeixen presentar la declaració i només serveixen perquè es verifiqui la complementació. No obstant això, si el missatge és un error s'haurà de corregir perquè la declaració es consideri vàlida en el moment de presentar-la. Un cop comprovat que no hi ha errors, s'ha de clicar «Presentar declaració». Cal tenir en compte en quina modalitat es troba en el moment de presentar la declaració.

Si el resultat de la declaració és retornar, cal comprovar el codi IBAN del compte en què es desitja que es faci la devolució. Si la declaració té com a resultat un ingrés, després de seleccionar el tipus de pagament, s'ha de clicar «Signa i envia» per presentar la declaració. Cal recordar que en declaracions conjuntes caldrà indicar la referència o el codi PIN obtingut per al cònjuge, per presentar la declaració independentment del tipus d'accés del declarant. El número de referència és individual per a cada declarant.

Quan la declaració hagi estat presentada, s'emet el missatge següent: «La seva presentació ha estat realitzada amb èxit». També apareix el codi segur de verificació assignat. A més, es mostrarà un PDF que conté un primer full amb la informació de la presentació (nombre d'entrada de registre, codi segur de verificació, número de justificant, dia i hora de presentació i dades del presentador) i, a les pàgines posteriors, l'esborrany presentat.

L'AEAT ha subscrit acords amb determinats ens, en el marc de la **col·laboració social** que preveu l'article 92 LGT. En aquest context, la confecció de les declaracions, com altres actuacions d'assistència diferenciada, la poden dur a terme diferents agents, en les mateixes condicions que l'AEAT: entitats

col·laboradores en la recaptació tributària, cambres de comerç o les comunitats autònomes. Així mateix, es permet que diverses associacions puguin emplenar i presentar declaracions en nom dels contribuents a través de mitjans i suports informàtics.

Com ja s'ha comentat, la confecció material de les declaracions per part d'aquestes entitats no implica de cap manera l'acompliment de funcions d'assessoria fiscal; simplement es tracta de diversificar els llocs en què s'utilitza l'esmentat programa informàtic per tal de facilitar als contribuents l'emplenament de les seves declaracions.

Altres programes informàtics d'ajuda

En l'àmbit també de l'IRPF, hi ha programes per a calcular les retencions i per a elaborar els models 201 i 225 de l'impost de societats i l'impost sobre la renda de no residents. També hi ha programes informàtics en relació amb els models 340, 390 i 392 de l'IVA, amb els 500, 503 i 511 de duanes i impostos especials (en els quals també es permet l'obtenció del fitxer per a presentar-lo telemàticament o en suport magnètic) i amb els models 180, 182, 184 188, 190, 193,198, 296, 345, 340, 347 i 349, relatius a declaracions informatives, al mateix temps que hi ha programes per a l'emplenament dels models 310 i 131 pertanyents a l'àmbit dels mòduls de l'IVA i de l'IRPF respectivament i programes amb fonts en Cobol per a fer la prevalidació de les declaracions informatives 038, 195, 215, 340, 349 i 996.

Igualment, hi ha programes d'ajuda per al subministrament d'informació tributària a les administracions públiques, entre els quals es pot esmentar el programa per a facilitar aquest subministrament i permetre la confecció de la llista de l'impost sobre activitats econòmiques, el programa per a la creació i lectura de fitxers amb la finalitat de facilitar la gestió recaptatòria en via de constrenyiment de l'Administració pública i organismes públics i els programes per a facilitar l'emplenament dels models 995 i 994 relatius a la cessió d'informació urbanística per a entitats locals.

3. L'esborrany de declaració

3.1. Esborrany de declaració de l'IRPF

Els contribuents poden sol·licitar que l'Administració tributària els remeti, a efectes merament informatius, un **esborrany de declaració**, sempre que obtinguin rendes procedents exclusivament de rendiments del treball; rendiments del capital mobiliari subjectes a retenció o ingrés a compte, i també els derivats de lletres del Tresor; imputacions de rendes immobiliàries, sempre que procedeixin com a màxim de dos immobles, i guanys patrimonials sotmesos a retenció o ingrés a compte, i també les subvencions per a l'adquisició de l'habitatge habitual.

L'extensió de l'esborrany a tots els contribuents en la Llei 35/2006 ha representat la supressió del règim de comunicació de dades per als contribuents no obligats a declarar.

En el règim de l'esborrany de declaració de l'article 98 LIRPF, s'indica que si el contribuent subscriu o confirma aquest esborrany, aquest document té la consideració de **declaració** per l'IRPF, i si aquest subjecte considera que l'esborrany no reflecteix la seva situació tributària, ha de presentar la declaració corresponent³². Si bé el contribuent pot instar-ne la rectificació quan entengui que s'hi han d'afegir dades personals o econòmiques no incloses en aquest o adverteixi que conté dades errònies o inexactes, a través del procediment regulat reglamentàriament.

Quan l'Administració tributària no disposi de la informació necessària per a l'elaboració d'aquest esborrany, ha de posar a disposició del contribuent les **dades fiscals** que puguin facilitar-li la confecció de la declaració de l'impost.

El RGGIT, quant a això, assenyala que, en els casos i en els termes que estableixi la normativa de cada tribut, l'assistència també es pot prestar mitjançant la confecció per part de l'Administració tributària d'un esborrany de declaració a sol·licitud de l'obligat tributari. A aquests efectes, l'Administració tributària ha d'incorporar a l'esborrany les dades que té en poder seu i que siguin necessàries per a la declaració, amb l'import i la qualificació subministrada pel mateix obligat o per un tercer que hagi de subministrar informació amb transcendència tributària³³.

Lectura recomanada

I. Rovira Ferrer (2010). «La gestión del IRPF y la influencia de las tecnologías de la información». A: A. M. Delgado; R. Oliver (coords.). *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Barcelona: Bosch.

⁽³²⁾Art. 98 LIRPF i 64 RIRPF.

⁽³³⁾Art. 77 RGGIT.

Com passa en el cas de l'emplenament de declaracions per part de l'Administració, també en el supòsit de confecció de l'esborrany de declaració l'article 77.4 RGGIT preveu que les dades, els imports o les qualificacions continguts en els esborrany que hagin estat comunicats a l'obligat tributari **no vinculen l'Administració** en l'exercici de les actuacions de comprovació o recerca que es puguin desenvolupar amb posterioritat.

L'esborrany de la declaració de l'IRPF

Com assenyalava l'article 77.3 RGGIT, ha de ser la normativa pròpia de cada tribut la que estableixi els casos i els termes en què els obligats poden sol·licitar l'esborrany de les seves declaracions. Fins ara, només s'ha previst i s'ha desenvolupat aquesta possibilitat en relació amb l'IRPF. A partir de 2003, es preveu que els contribuents obligats a declarar l'IRPF poden sol·licitar a l'Administració que els remeti, a efectes informatius, un esborrany de declaració, sempre que obtinguin exclusivament determinades rendes.

Com ja s'ha assenyalat, quan el contribuent estigui d'acord amb l'esborrany de declaració el pot **subscriure o confirmar**, i té la consideració de declaració de l'impost. Si el contribuent no està d'acord amb l'esborrany, ha de presentar la declaració que consideri oportuna.

D'altra banda, quan l'Administració tributària no tingui la informació necessària per a l'elaboració de l'esborrany, ha de posar a disposició del contribuent les dades fiscals que puguin facilitar-li la confecció de la declaració de l'impost.

3.2. Obtenció, modificació i confirmació de l'esborrany

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

Un exemple d'aquest tipus de regulació el podem trobar en l'Ordre HFP/255/2017, de 21 de març, per la qual s'aprova el model de declaració de l'IRPF.

En aquesta Ordre ministerial, l'article 5 desplega la regulació de l'**obtenció d'esborrany** de declaració de l'IRPF.

Obtenció de l'esborrany de declaració de l'IRPF

D'acord amb l'article 98.1 LIRPF, l'Administració tributària pot posar a disposició dels contribuents, a efectes merament informatius, un esborrany de declaració, sense perjudici del compliment del que disposa l'apartat 1 de l'article 97 LIRPF (deure de presentació i ingress de l'autoliquidació), sempre que obtinguin rendes procedents exclusivament de les fonts següents:

a) rendiments del treball,

b) rendiments del capital mobiliari subjectes a retenció o ingress a compte, a més dels derivats de lletres del Tresor,

c) guanys patrimonials sotmesos a retenció o ingrés a compte i les subvencions per a l'adquisició d'habitatge habitual,

d) imputació de rendes immobiliàries i aquelles altres fonts de renda establertes pel ministre d'Hisenda i Administracions Públiques, d'acord amb la informació de la qual pugui disposar en endavant l'Administració tributària, amb els límits i condicions assenyalats.

Tal com indica l'article 98.2 LIRPF, quan l'Administració tributària no disposi de la informació necessària per a l'elaboració de l'esborrany de declaració, posarà a disposició del contribuent les dades que puguin facilitar la confecció de la declaració de l'impost.

A més, cal tenir en compte, segons determina aquest precepte legal, que no podran subscriure ni confirmar l'esborrany de declaració els contribuents que es trobin en alguna de les situacions següents:

a) Els contribuents que hagin obtingut rendes exemptes amb progressivitat en virtut de convenis per evitar la doble imposició subscrits per Espanya.

b) Els contribuents que compensin partides negatives d'exercicis anteriors.

c) Els contribuents que pretenguin regularitzar situacions tributàries procedents de declaracions anteriorment presentades.

d) Els contribuents que tinguin dret a la deducció per doble imposició internacional i exerceixin aquest dret.

D'altra banda, estableix l'article 98.3 LIRPF que l'Administració tributària remetrà l'esborrany de declaració, d'acord amb el procediment que estableixi el ministre d'Economia i Hisenda. La manca de recepció d'aquest no exonera el contribuent del compliment de la seva obligació de presentar declaració.

Quan el contribuent consideri que l'esborrany de declaració reflecteix la seva situació tributària a efectes d'aquest impost, podrà subscriure'l o confirmar-lo, en les condicions que estableixi el ministre d'Economia i Hisenda (art. 98.4 LIRPF). En aquest supòsit, tindrà la consideració de declaració per aquest impost als efectes que preveu l'apartat 1 de l'article 97 LIRPF. La presentació i l'ingrés, si s'escau, resultants s'han de fer en el lloc, forma i terminis que determini el ministre d'Economia i Hisenda.

En canvi, segons l'article 98.5 LIRPF, quan el contribuent consideri que l'esborrany de declaració no reflecteix la seva situació tributària a l'efecte d'aquest impost, ha de presentar la corresponent declaració, d'acord amb el que disposa l'article 97 LIRPF. No obstant això, en els supòsits que es determinin per reglament, pot instar la rectificació de l'esborrany.

En aquest sentit, l'apartat 6 de l'article 98 LIRPF assenyala que el model de sol·licitud d'esborrany de declaració serà aprovat pel ministre d'Economia i Hisenda, que establirà el termini i el lloc de presentació, a més dels supòsits i les condicions en què sigui possible presentar la sol·licitud per mitjans telemàtics o telefònics.

Precisament, l'article 5 de l'Ordre HFP/255/2017, de 21 de març, es dedica a l'obtenció de l'esborrany de declaració o de les dades fiscals de l'IRPF.

Aquest precepte indica que, a efectes de l'elaboració de l'esborrany de declaració, l'Administració tributària pot requerir als contribuents l'aportació de la informació que sigui necessària.

Els contribuents podran obtenir l'esborrany i les dades fiscals de la declaració de l'IRPF per mitjans telemàtics a la seu electrònica de l'AEAT, pel servei de tramitació de l'esborrany o de la declaració, des del portal de serveis personalitzats de renda, al qual es pot accedir pel portal de l'AEAT a internet o bé directament a <https://www.agenciatributaria.gob.es>. Les dades fiscals de la declaració de l'IRPF també estaran disponibles en aquesta seu electrònica.

Així mateix, els contribuents, fent ús d'algun dels sistemes d'accés establerts, podran accedir al seu esborrany i a les seves dades fiscals al servei de tramitació de l'esborrany o de la declaració, des d'on podran confirmar i presentar l'esborrany de declaració o, si és el cas, modificar-lo, confirmar-lo i presentar-lo. En el supòsit d'obtenció de l'esborrany de declaració per l'opció de tributació conjunta s'ha de fer constar el NIF del cònjuge i el seu número de referència o clau PIN.

En qualsevol cas, la manca d'obtenció o recepció de l'esborrany de declaració o de les dades fiscals no exonera el contribuent de l'obligació de declarar. En aquests supòsits, la

declaració s'ha de presentar en el termini, lloc i forma establerts en l'Ordre HFP/255/2017, de 21 de març.

D'altra banda, l'article 6 de l'Ordre ministerial HFP/255/2017, de 21 de març, regula detalladament el procediment de **modificació de l'esborrany** de declaració de l'IRPF.

Modificació de l'esborrany de declaració de l'IRPF

El contribuïent pot instar la modificació de l'esborrany de declaració per aquest impost quan consideri que s'han d'afegir dades personals o econòmiques no incloses en aquest o vegi que conté dades errònies o inexactes (art. 64.2 RIRPF).

La modificació de l'esborrany de declaració, d'acord amb el que disposa l'Ordre HFP/255/2017, de 21 de març, es podrà dur a terme mitjançant alguna de les vies següents:

a) Per mitjans electrònics, per la seu electrònica de l'AEAT, a l'adreça electrònica <https://www.agenciatributaria.gob.es>, accedint al servei de tramitació de l'esborrany o declaració, des del portal de serveis personalitzats de Renda. Per fer-ho el contribuïent haurà de fer servir algun dels sistemes d'accés establerts. En el supòsit de modificació de l'esborrany de declaració per l'opció de tributació conjunta s'ha de fer constar el NIF del cònjuge i el seu número de referència o clau PIN.

b) Per mitjans electrònics, per telèfon, comunicant el NIF del contribuïent i el seu número de referència, prèviament sol·licitat a l'AEAT, exclusivament per a aquells contribuïents que compleixin els requisits que constin a la seu electrònica de l'AEAT a internet. En els supòsits de declaració formulada per tots dos cònjuges serà necessari, a més, comunicar el NIF i el número de referència del cònjuge. A aquests efectes, l'AEAT adoptarà les mesures de control necessàries que permetin garantir la identitat dels contribuïents que efectuen la sol·licitud de modificació de l'esborrany de declaració.

c) Anant personalment, prèvia sol·licitud de cita, a qualsevol delegació o administració de l'AEAT amb el contribuïent per acreditar-ne la identitat i, entre altres dades, el NIF.

Així mateix, es pot sol·licitar la modificació de l'esborrany de la declaració a les oficines de les administracions tributàries de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia que hagin subscrit amb l'AEAT un conveni de col·laboració per a la implantació del sistema de finestra única tributària, en els termes previstos al conveni.

Finalment, quan el contribuïent consideri que l'esborrany de declaració no reflecteix la seva situació tributària a efectes de l'IRPF i no opta per la seva modificació, ha de presentar la corresponent declaració en el termini, forma i lloc establerts a l'Ordre HFP/255/2017, de 21 de març.

L'article 7 de l'Ordre ministerial HFP/255/2017, de 21 de març, es refereix al **procediment de subscripció o confirmació** de l'esborrany.

Procediment de subscripció o confirmació de l'esborrany de la declaració de l'IRPF

La confirmació i la presentació de l'esborrany de declaració i la realització de l'ingrés, la sol·licitud de la devolució o la renúncia a aquesta s'efectuaran per algun dels mitjans següents:

a) Per mitjans electrònics amb internet a la seu electrònica de l'AEAT. En aquest cas, el contribuïent haurà d'utilitzar algun dels sistemes d'accés establerts. Si es tracta de declaracions conjuntes formulades pels dos cònjuges serà necessari, a més, comunicar el NIF i el nombre de referència o clau PIN del cònjuge.

El declarant haurà de connectar amb la seu electrònica de l'AEAT a internet, a l'adreça electrònica <https://www.agenciatributaria.gob.es>, accedint al servei de tramitació de l'esborrany o declaració, des del portal de serveis personalitzats de Renda.

Si el resultat de l'esborrany de la declaració és que cal ingressar un import i no s'opta per la domiciliació bancària en entitat col·laboradora, com a mitjà de pagament de l'import resultant o, si escau, del corresponent al primer termini, el declarant emplenarà o confirmarà, si escau, les opcions de fraccionament del pagament i domiciliació del segon

termini, consignarà el número de referència complet (NRC) obtingut després d'efectuar l'ingrés a l'entitat col·laboradora i procedirà a la confirmació i presentació de l'esborrany.

El contribuïent podrà obtenir l'NRC de l'entitat col·laboradora a les seves oficines o bé als serveis de banca electrònica que aquestes prestin als seus clients. També podrà obtenir-lo a la seu electrònica de l'AEAT, per via electrònica, utilitzant algun dels sistemes d'identificació establerts.

Si el resultat de l'esborrany de la declaració és que cal ingressar un import i el contribuïent opta per la domiciliació bancària en una entitat col·laboradora com a mitjà de pagament de l'import resultant o, si escau, del corresponent al primer termini, haurà d'emplenar o confirmar l'identificador únic del compte, el codi internacional de compte bancari (IBAN) i, si escau, les opcions de fraccionament del pagament i la domiciliació bancària. A continuació confirmarà i presentarà l'esborrany.

Si el resultat de l'esborrany de la declaració és un resultat negatiu o que indica que li retornaran un import, si s'escau, el declarant ha d'emplenar o confirmar l'identificador únic del compte (IBAN) i confirmar-lo i presentar-lo.

Posteriorment, si la declaració és acceptada, l'AEAT tornarà en pantalla les dades del model de declaració de l'IRPF corresponents a la declaració presentada i el justificant de presentació validat amb un codi segur de verificació de setze caràcters en què constarà la data i hora de presentació, que el contribuïent haurà de conservar.

b) Per mitjans electrònics per telèfon. A aquest efecte, el contribuïent ha de comunicar, entre altres dades, el seu NIF, el número de referència i, si és el cas, l'IBAN en què vol efectuar la domiciliació o sol·licitar la devolució. En els supòsits de declaració conjunta formulada per tots dos cònjuges serà necessari, a més, comunicar el NIF i el número de referència del cònjuge.

Un cop presentat, l'AEAT generarà el codi segur de verificació associat a la presentació. A aquests efectes, per l'AEAT s'adoptaran les mesures de control necessàries que permetin garantir la identitat dels contribuïents que efectuen la comunicació, la confirmació i la presentació de l'esborrany de la declaració.

El contribuïent podrà obtenir el justificant de la seva presentació accedint a la seu electrònica de l'AEAT a internet, a l'adreça electrònica <https://www.agenciatributaria.gob.es>, accedint al portal de serveis personalitzats de Renda, mitjançant l'ús d'algun dels sistemes d'accés establerts, o bé mitjançant el servei de confrontació de documents electrònics de la seu electrònica amb el codi segur de verificació que li comunicarà l'operador telefònic.

c) A les oficines de l'AEAT, prèvia sol·licitud de cita, i a les oficines habilitades per les comunitats autònomes, ciutats amb estatut d'autonomia i entitats locals per a la confirmació de l'esborrany de declaració i la seva immediata transmissió electrònica.

Les modalitats de confirmació i presentació de l'esborrany de declaració descrites a les lletres *b* i *c* anteriors no es poden utilitzar quan el resultat de l'esborrany de la declaració sigui ingressar i el contribuïent no opti per la domiciliació bancària en entitat col·laboradora de l'import resultant o, si és el cas, del corresponent al primer termini.

d) A les oficines de les entitats de crèdit que actuïn com a col·laboradores en la gestió recaptatòria (bancs, caixes d'estalvi o cooperatives de crèdit) situades en territori espanyol, fins i tot quan l'ingrés s'efectuï fora del termini establert.

En aquests supòsits previstos a les lletres *c* i *d* el contribuïent ha de presentar degudament signat el model 100 del document d'ingrés o devolució de la declaració de l'IRPF en paper imprès obtingut al servei de tramitació de l'esborrany o declaració, des del portal de serveis personalitzats de Renda o, si escau, remès al contribuïent per l'AEAT per correu ordinari. En el supòsit de declaració conjunta formulada per tots dos cònjuges, serà necessària la signatura de tots dos.

e) Als caixers automàtics, banca electrònica, banca telefònica o mitjançant qualsevol altre sistema de banca no presencial de les entitats de crèdit col·laboradores en la gestió recaptadora que així ho hagin establert, a l'empara del corresponent protocol de seguretat.

A aquests efectes, el contribuïent ha de facilitar, entre altres dades, el seu NIF i el número de justificant del model 100 de document d'ingrés o devolució de la declaració de l'IRPF en paper imprès obtingut al servei de tramitació de l'esborrany o declaració, des del portal de serveis personalitzats de Renda o, si escau, remès al contribuïent per l'AEAT per correu ordinari. En el supòsit de declaració conjunta formulada per tots dos cònjuges, s'ha de comunicar el NIF del cònjuge.

Les modalitats de confirmació i presentació de l'esborrany de declaració descrites a les lletres *d* i *e* anteriors només es podran fer servir quan el resultat de l'esborrany de la declaració sigui ingressar i el contribuïent no opti per la domiciliació bancària en entitat col·laboradora com a mitjà de pagament de l'import resultant o, si escau, del corresponent al primer termini o quan el resultat de l'esborrany de la declaració sigui a retornar. En aquests casos l'entitat col·laboradora lliurarà al contribuïent el justificant de la presentació i de l'ingrés en el seu cas, que serviran com a documents acreditatius d'aquesta operació.

f) Quan el resultat de l'esborrany de la declaració sigui retornar o negatiu, també podrà confirmar-se i presentar-se a les oficines de les administracions tributàries de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia que hagin subscrit amb l'AEAT un conveni de col·laboració per a la implantació de sistemes de finestra única tributària, en els termes previstos al conveni.

En els casos assenyalats a les lletres *c* i *f* anteriors es lliurarà al contribuïent el seu exemplar del model 100 de document d'ingrés o devolució de la declaració de l'IRPF, degudament segellat com a justificant de la presentació realitzada o, si s'escau, el justificant de presentació amb les dades del model de declaració de l'IRPF corresponents a la declaració presentada, validat amb un codi segur de verificació de setze caràcters en què constarà la data i l'hora de la presentació de la declaració.

Finalment, cal assenyalar que els contribuïents per l'IRPF que tinguin la residència habitual a l'estranger i els que es trobin fora del territori nacional durant els terminis de presentació, podran confirmar i presentar l'esborrany de declaració i, si és el cas, realitzar l'ingrés o sol·licitar la devolució pels mitjans no presencials als quals fan referència les lletres *a*, *b* i *e*, descrits anteriorment.

4. La presentació per via telemàtica

4.1. Les declaracions tributàries telemàtiques

A la presentació de declaracions, autoliquidacions i comunicacions tributàries es refereix l'LGT com una obligació tributària formal, que es pot complir per **via telemàtica**³⁴.

⁽³⁴⁾Art. 29.2.c LGT.

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

Com a regla general, la presentació de declaracions tributàries per via telemàtica és **voluntària**, encara que en determinats supòsits i per a determinats obligats tributaris la utilització de la via telemàtica és **obligatòria**, en els termes que preveu l'LGT³⁵.

⁽³⁵⁾Art. 98.4 LGT.

Presentació obligatòria de declaracions per via telemàtica

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

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

Ara bé, els últims anys s'ha previst algun nou supòsit de presentació obligatòria telemàtica de declaracions tributàries que amplia considerablement el nombre de contribuents afectats per aquesta obligatorietat, amb la qual cosa aquesta està adquirint un important abast. En ús de l'habilitació que conté el dit article 98.4 LGT, el primer cas d'obligatorietat de la via telemàtica en la presentació de declaracions tributàries per a subjectes passius que no siguin grans empreses és el que ha establert l'Ordre del MEH 1981/2005, de 21 de juny, per la qual s'aprova el model 576 d'autoliquidació de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport. En aquest cas, la presentació l'han de fer tots els obligats tributaris per mitjans telemàtics: tant persones físiques com jurídiques.

Lectura recomanada

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

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

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

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

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

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

En aquest punt, cal recordar el que disposa l'LGT³⁶ en relació amb l'obligació dels contribuents que hagin de presentar autoliquidacions o declaracions per mitjans telemàtics de **conservar còpia dels programes, fitxers i arxius** generats que continguin les dades originàries de què derivin els estats comptables i les autoliquidacions o declaracions presentades.

⁽³⁶⁾Art. 29.2.d LGT.

En relació amb les declaracions tributàries, se'n permet tant la presentació a través d'Internet com, si escau, el **pagament**, tal com habilita l'article 60.1 *in fine* LGT, en assenyalar que la normativa tributària ha de regular els requisits i les condicions perquè el pagament es pugui efectuar utilitzant tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics.

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

En l'actualitat, en la **majoria de les figures impositives estatals** es permet la presentació telemàtica i, si escau, el pagament de declaracions o autoliquidacions a través d'Internet, en relació no solament amb la realització del fet

imposable, sinó també amb retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats, i fins i tot amb obligacions d'informació. Entre aquestes destaquen l'IVA, l'IRPE, l'IS, l'IRNR i els impostos especials.

A aquests efectes, és necessari estar en possessió d'un **certificat d'usuari** (certificat de signatura electrònica avançada), matèria regulada en l'Ordre del Ministeri d'Hisenda 1181/2003, de 12 de maig, per la qual s'estableixen normes específiques sobre l'ús de la signatura electrònica en les relacions tributàries, i la Resolució de la Direcció General de l'AEAT, de 24 de juliol de 2003, per la qual s'estableix el procediment que s'ha de seguir per a l'admissió de certificats d'entitats prestadores de serveis de certificació electrònica.

La signatura electrònica

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

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

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

Els passos per a l'**obtenció del certificat d'usuari** són quatre. En primer lloc, s'ha d'obtenir el certificat arrel de l'FNMT (classe 2 CA). En segon lloc, el contribuent ha de sol·licitar el seu certificat d'usuari a l'FNMT. L'FNMT assigna un codi de sol·licitud a una de les claus que es genera i l'envia al contribuent perquè el presenti en l'acreditació. En tercer lloc, el contribuent ha d'acreditar-se en una oficina de l'AEAT, personant-se en les seves oficines, davant notari o davant una altra Administració pública que hagi subscrit el corresponent conveni, i aportant el seu DNI i el codi de sol·licitud del certificat. I, en últim lloc, el contribuent ha de descarregar el seu certificat de la pàgina web de l'FNMT, per a això ha d'aportar el NIF del titular en tots els casos.

4.2. Procediment de presentació i pagament telemàtic

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

Per a efectuar la presentació d'autoliquidacions amb resultat a ingressar per via telemàtica, cal realitzar prèviament el pagament i obtenir un número de referència complet que serveix de justificant de pagament. En particular, el procediment que s'ha de seguir, a aquests efectes, és el següent:

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

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

Pagament de l'import del tribut per via telemàtica

D'altra banda, també és possible presentar telemàticament autoliquidacions amb sol·licitud de compensació, ajornament o fraccionament, simple reconeixement de deute o sol·licitud d'anotació en compte corrent tributari, seguint el mateix procediment descrit. La sol·licitud d'ajornament, fraccionament, compensació, etc. es realitza en el mateix moment en què es presenta telemàticament l'autoliquidació.

2) En segon lloc, l'entitat col·laboradora o l'entitat de dipòsit **ha d'assignar al contribuent l'NRC**, una vegada comptabilitzat l'import ingressat, que s'ha de consignar posteriorment en la presentació telemàtica de l'autoliquidació. Així mateix, aquesta entitat ha de lliurar o remetre un rebut al declarant (justificant de pagament), que té efectes alliberadors davant l'Administració tributària i que permet a aquesta comprovar que s'ha efectuat l'ingrés del tribut. L'NRC es genera informàticament mitjançant un sistema criptogràfic que relaciona de manera unívoca l'NRC amb l'import que s'ha d'ingressar.

Obtenció de l'NRC

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

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

3) El tercer dels passos consisteix que, després de la realització de l'operació anterior i l'obtenció, si escau, de l'NRC corresponent, el declarant s'ha de posar en comunicació amb l'AEAT, a través de la seu electrònica, per procedir a la **presentació de la declaració** en la mateixa data en què va tenir lloc l'ingrés, o si escau, la sol·licitud de devolució.

Presentació espontània fora del període voluntari

En aquest punt, s'ha de tenir en compte que les autoliquidacions tributàries telemàtiques les poden presentar els contribuents, igual que en el cas d'autoliquidacions presentades per altres mitjans, espontàniament fora del període voluntari en dos supòsits: per asuplir la falta de presentació anterior o per a modificar l'autoliquidació presentada. Després d'accedir a l'apartat de presentació de declaracions d'aquesta oficina virtual, s'han de seleccionar el model i el tipus de declaració (a ingressar, a retornar, a compensar, sense activitat o resultat zero, amb domiciliació de l'import a ingressar, ingrés a anotar en compte corrent tributari, sol·licitud d'ajornament o fraccionament, reconeixement de deute...), i el certificat d'usuari.

A continuació, s'han d'emplenar les dades incloses en el formulari que apareixerà en la pantalla de la declaració, i hi ha l'opció d'importar aquestes dades d'un fitxer si s'ha confeccionat la declaració amb un programa d'ajuda i l'opció de llegir l'NRC assignat per l'entitat col·laboradora d'un fitxer. En cas que s'hagin de transmetre diverses autoliquidacions del mateix tipus, és possible fer-ne la presentació per lots.

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

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

La presentació telemàtica de la declaració tributària

En relació amb aquest aspecte, importa destacar que es podria donar el cas que, tot i que s'hagi fet l'ingrés l'últim dia del període voluntari, no es pugui presentar dins d'aquest termini l'autoliquidació, perquè la xarxa està saturada, per problemes amb el servidor o per qualsevol altre problema de caràcter tècnic. Quant a això, considerem que, així mateix, la declaració es podria presentar dins els quatre dies naturals següents a la finalització del període voluntari, sense cap conseqüència jurídica per a l'obligat tributari.

No obstant això, si la presentació tampoc no es pot efectuar dins d'aquests quatre dies naturals, cal plantejar-se quins efectes es derivarien per a l'obligat tributari. En aquests casos, com que l'ingrés ja s'ha produït, entenem que no hi hauria omissió de l'ingrés, de manera que no caldria imposar cap sanció per la infracció tipificada en l'article 191 LGT,

ni tampoc exigir interessos de demora en concepte indemnitzador. No obstant això, la falta de presentació de les autoliquidacions en els terminis assenyalats per la normativa tributària constitueix una infracció lleu tipificada en l'article 198 LGT, ja que l'ingrés del deute no eximeix de l'obligació de presentar la declaració.

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

4) El quart pas que ha de fer l'obligat tributari que presenti la declaració per via telemàtica consisteix a **generar la signatura electrònica** per a poder enviar la declaració. A continuació, el declarant ha de transmetre la declaració completa amb la signatura digital o, si escau, signatures digitals. Es requereix més d'una signatura digital, per exemple, quan es presenta una declaració conjunta de l'IRPF per mitjans telemàtics, en la qual cal fer constar la signatura de tots dos cònjuges. No obstant això, en l'àmbit de la col·laboració social en la presentació de declaracions, només s'ha de fer constar la signatura digital del presentador i no és necessària la de l'obligat a qui representa.

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

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

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'autoliquidació tributària...

- a) és un acte administratiu.
- b) té el mateix contingut i efectes que la declaració tributària.
- c) Cap de les respostes anteriors és correcta.

2. La declaració tributària...

- a) és un acte administratiu que determina l'import del deute tributari i la converteix en exigible.
- b) és una actuació d'un particular en compliment d'un deure legal.
- c) és una actuació d'un particular per mitjà de la qual aquest determina l'import d'un deute tributari.

3. L'autoliquidació tributària...

- a) només s'aplica en l'àmbit estatal a determinats impostos marginals.
- b) implica sempre l'actuació liquidadora de l'Administració prèvia a l'ingrés del deute tributari.
- c) implica una operació d'aplicació de normes jurídiques.

4. En l'àmbit estatal, les declaracions confeccionades per la mateixa AEAT es poden emprar...

- a) mitjançant l'enviament de missatges SMS a l'AEAT o per telèfon.
- b) a través de la seu electrònica de l'AEAT o per telèfon.
- c) en les pròpies dependències de l'AEAT mitjançant el sistema de cita prèvia o de personació directa, o per telèfon.

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

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

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

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

7. La falta d'obtenció o recepció de l'esborrany de declaració o de les dades fiscals...

- a) exonera el contribuent de la seva obligació de declarar.
- b) no exonera el contribuent de la seva obligació de declarar.
- c) amplia el termini per presentar la declaració tributària.

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

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

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

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

10. Una vegada acceptada la presentació telemàtica de la declaració tributària, l'AEAT retorna en pantalla al contribuïent...

- a) la declaració o, si escau, el document d'ingrés o devolució, validats amb un codi electrònic de setze caràcters, a més d'un resum de les dades consignades.
- b) la declaració o, si escau, el document d'ingrés o devolució, validats amb un codi electrònic de setze caràcters, a més de la citació de la normativa aplicable a la declaració presentada.
- c) la declaració o, si escau, el document d'ingrés o devolució, validats amb un codi electrònic de setze caràcters, a més de la data i l'hora de presentació.

Casos pràctics

11. La senyora Bermúdez va presentar la seva autoliquidació de l'IRPF de fa dos exercicis el 19 de juny del passat exercici (per tant, dins del termini reglamentari establert a aquest efecte) i en va resultar a ingressar una quota de 1.700 euros. El 7 de març del present exercici detecta que en aquesta autoliquidació va aplicar incorrectament la deducció per inversió en habitatge habitual, de manera que l'import ingressat en el seu moment és inferior al que hauria d'haver efectuat.

Què hauria de fer la senyora Bermúdez?

12. La senyora Blázquez va presentar la seva autoliquidació de l'IRPF de fa dos exercicis el 15 de juny del passat exercici, és a dir, dins del termini reglamentari establert a aquest efecte, i en va resultar a ingressar una quota de 800 euros. El 20 de març del present exercici s'adona que en aquesta autoliquidació va aplicar incorrectament la deducció per inversió en habitatge habitual, de manera que l'import ingressat en el seu moment és superior al que hauria d'haver efectuat.

Quin procediment haurà d'iniciar la senyora Blázquez?

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

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

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. c

4. c

5. a

6. a

7. b

8. b

9. c

10. c

11. La detecció d'un error en l'autoliquidació presentada pel contribuent s'ha de resoldre mitjançant la presentació d'una autoliquidació complementària en els termes que descriu l'article 122.2 LGT, d'acord amb el qual «les autoliquidacions complementàries tenen com a finalitat complementar o modificar les presentades amb anterioritat i es poden presentar quan en resulti un import a ingressar superior al de l'autoliquidació anterior o una quantitat a retornar o compensar inferior a l'anteriorment autoliquidada».

D'aquesta manera, l'àmbit d'aplicació de les autoliquidacions complementàries es refereix als supòsits en què el contribuent ha incorregut en un error que incideix directament en els interessos de l'Administració, o bé perquè ha efectuat un ingrés inferior al que correspondria (cas plantejat en aquest supòsit), o bé perquè l'Administració ha efectuat una devolució o, si escau, una compensació, per un import superior al que derivaria de l'aplicació correcta de la normativa tributària.

Pel que fa al termini per a presentar la corresponent autoliquidació complementària, l'article 122.1 LGT determina que aquesta s'ha d'efectuar dins el termini establert per a la seva presentació, o bé, amb caràcter extemporani, una vegada finalitzat aquell, sempre que, en aquest últim supòsit, no hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute tributari. L'aplicació d'aquesta previsió al cas plantejat ens porta a afirmar que la senyora Bermúdez disposa fins al dia 1 de juliol de dins de tres exercicis per a poder presentar l'autoliquidació complementària a la seva autoliquidació de fa dos exercicis, ja que és en aquesta data quan es produeix la prescripció del dret de l'Administració per a determinar el deute tributari. En relació amb el còmput del període de prescripció, cal atènyer-se al que preveu l'article 67.1 LGT.

Cal tenir present que l'autoliquidació complementària que presenti la senyora Bermúdez té la consideració d'extemporània, per la qual cosa hi són aplicables les previsions que conté l'article 27 LGT, és a dir, el recàrrec per declaració extemporània sense requeriment previ. No obstant això, l'import del dit recàrrec varia en funció del retard que hi hagi entre la finalització del període voluntari de presentació de l'autoliquidació de fa dos exercicis (és a dir, el dia 30 de juny del passat exercici) i el moment en què es compleixi la corresponent obligació (és a dir, el dia en què es presenti l'autoliquidació complementària i es pagui l'import derivat d'aquesta).

Així mateix, s'ha de tenir en compte que durant el termini de prescripció res no impedeix que l'Administració tributària detecti l'error en què ha incorregut el contribuent en la seva autoliquidació de fa dos exercicis, supòsit en què pot requerir al contribuent perquè li faciliti la informació que l'Administració consideri convenient, o bé enviar-li directament una liquidació provisional amb la corresponent regularització tributària, i obrir, si escau, un procediment sancionador.

12. En aquest supòsit, la senyora Blázquez hauria de sol·licitar una rectificació de la seva autoliquidació i la devolució dels corresponents ingressos indeguts per part de l'Administració tributària.

D'acord amb l'article 120.3 LGT, «quan l'obligat tributari consideri que una autoliquidació ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims, pot instar la rectificació d'aquesta autoliquidació d'acord amb el procediment que es reguli reglamentàriament». En conseqüència, a diferència dels supòsits en què l'error afecta directament els interessos de

L'Administració, quan es tracta d'un error que perjudica el contribuent, el procediment que s'ha de seguir és la sol·licitud d'una rectificació de l'autoliquidació en què consta l'error (en aquest cas, l'autoliquidació de l'IRPF de fa dos exercicis).

El termini de què disposa la senyora Blázquez per a instar la rectificació de l'autoliquidació de l'IRPF de fa dos exercicis és el període de prescripció que estableix l'article 66.c LGT en relació amb el dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut (còmput que comença a comptar de l'endemà d'aquell en què finalitzi el termini per a sol·licitar la corresponent devolució derivada de la normativa de cada tribut, d'acord amb l'article 67.1 LGT). En el cas plantejat, aquest període de prescripció comença a comptar el dia 1 de juliol del passat exercici, per la qual cosa es pot sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació de fa dos exercicis fins al dia 1 de juliol de dins de tres exercicis.

Finalment, s'ha de tenir en compte que, quan l'Administració aboni a la senyora Blázquez la quantia que aquesta va ingressar de més en el moment de la presentació de l'autoliquidació, ha d'afegir els interessos de demora que corresponguin pel termini transcorregut entre la realització de l'ingrés indegut i el moment en què s'ordeni el pagament de la devolució, sense necessitat que el contribuent ho sol·liciti de manera expressa, d'acord amb les previsions que conté l'article 32.2 LGT, per remissió de l'article 120.3 *in fine* LGT.

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

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

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

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