

MONOGRÁFICO

# Administración electrónica tributaria

 Ana María Delgado García (coord.)
 

---

## Sumario

1. Presentación, por Ana María Delgado García .....	29
2. ¿Cómo facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos en la Administración electrónica?, por Agustí Cerrillo i Martínez .....	31
3. La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por Rafael Oliver Cuello .....	44
4. La información y la asistencia en la Administración tributaria electrónica: ventajas e inconvenientes de las TIC, por Irene Rovira Ferrer .....	55
5. Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos, por Ana María Delgado García .....	66
6. La interposición de reclamaciones económico-administrativas a través de Internet, por Juan Calvo Vérguez .....	77
7. La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura , por Juan Jesús Martos García .....	85

## Monográfico «Administración electrónica tributaria»

# Presentación

Las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) han ido incorporándose en los últimos años de forma pionera e imparable en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios, en el marco de las disposiciones del artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. Así, los obligados tributarios pueden ejecutar algunas actuaciones con trascendencia tributaria de forma telemática (como la presentación de declaraciones o el pago de impuestos), al tiempo que la Administración tributaria puede comunicarse con los contribuyentes también por vía electrónica.

Al estudio de los diferentes mecanismos previstos por el ordenamiento jurídico y de los medios puestos a disposición por las Administraciones públicas para facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos reconocidos por la mencionada Ley 11/2007 se dedica uno de los artículos que conforman este monográfico sobre Administración electrónica tributaria.

Por otro lado, debe señalarse que la citada implementación de las TIC en este ámbito se ha producido en todos los niveles territoriales de la Hacienda Pública. No obstante, conviene poner de relieve que en el ámbito estatal se constata un mayor y más temprano impulso de la utilización de medios electrónicos en las relaciones con los obligados tributarios.

El fundamento de la incorporación de las técnicas electrónicas en la relación entre la Administración y el obligado tributario se encuentra en el principio constitucional de eficacia en el servicio a los intereses generales, consagrado en el artículo 103 de la Constitución española, según el cual los principios básicos que deben presidir la actividad de la Administración pública son los de servicio, objetividad, generalidad, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación. En ese contexto, los medios tecnológicos permiten acelerar la tramitación de los procedimientos, a la vez que posibilitan una mayor transparencia de los mismos, al simplificar para el obligado tributario el acceso y conocimiento de su estado de tramitación.

Respecto a los requisitos para relacionarse los ciudadanos con la Administración tributaria por vía electrónica, debe señalarse que en algunas ocasiones no se exige la utilización de firma electrónica. Sin embargo, cualitativa y cuantitativamente, la mayoría de servicios que se ofrecen a través de Internet requieren del uso de algún tipo de firma electrónica. Además, algunos de estos servicios se prestan a través de la oficina virtual de las Administraciones tributarias, de ahí que en uno de los artículos se aborde el tema de la sede electrónica de estas Administraciones.

En concreto, se requiere la firma electrónica avanzada cuando se trata de cumplir los deberes tributarios más importantes (obligación de declarar y obligación de pago, dadas las consecuencias de su incumplimiento o cumplimiento defectuoso tanto para la Administración tributaria como para los contribuyentes: una menor recaudación y la exigibilidad de sanciones, recargos o intereses de demora, respectivamente), cuando se trata de garantizar en especial ciertos derechos de los obligados tributarios, como el derecho a la defensa en relación con la interposición de los recursos en materia tributaria y cuando se trata de dotar de eficacia a los actos de la Administración tributaria a través de su notificación, como cualquier acto administrativo. Para llevar a cabo las actuaciones a través de Internet mediante firma digital avanzada, es preciso estar en posesión de un certificado electrónico o también denominado, en el ámbito tributario, certificado de usuario, expedido por un prestador de servicios de certificación o autoridad de certificación admitidos por las Administraciones tributarias.

Muchas de tales actuaciones por vía electrónica se enmarcan en el deber administrativo de información y asistencia a los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes. Por la importancia que tienen tales actuaciones, se dedica un artículo a analizar las ventajas y los inconvenientes que las tecnologías de la información y la comunicación presentan respecto de la prestación de servicios de información y asistencia tributarios.

Además, la utilización de medios electrónicos tanto por parte de la Administración tributaria como de los ciudadanos facilita o puede facilitar tanto el ejercicio de los derechos de estos últimos como el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ya sean materiales o, en especial, formales. Por este motivo, se examina en un artículo el cumplimiento del derecho a interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas a través de medios electrónicos, en tanto que otro artículo se centra en el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas a la facturación por vía electrónica.

Por último, hay que poner de relieve que, por lo general, el uso de los medios electrónicos en las relaciones entre Administración y obligados tributarios posee carácter voluntario y corresponde a éstos la elección del medio concreto de entre todos los disponibles. Ahora bien, en ocasiones, el ordenamiento tributario impone el medio electrónico en determinados supuestos y para ciertos sujetos. Es el caso de la presentación de algunas declaraciones tributarias y, de forma más reciente, de las notificaciones tributarias. Precisamente, se analiza en un artículo la regulación de las notificaciones tributarias practicadas de forma obligatoria a través de la dirección electrónica habilitada.

Ana María Delgado García  
Coordinadora del monográfico

## Monográfico «Administración electrónica tributaria»

ARTÍCULO

# ¿Cómo facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos en la Administración electrónica?

Agustí Cerrillo-i-Martínez

Fecha de presentación: abril de 2011

Fecha de aceptación: mayo de 2011

Fecha de publicación: julio de 2011

### Resumen

Los ciudadanos han visto ampliado el haz de derechos en sus relaciones con las Administraciones públicas gracias a la extensión del uso de los medios electrónicos. Sin embargo, este reconocimiento no ha ido acompañado del necesario desarrollo de la Administración electrónica. En las próximas páginas, proponemos analizar los diferentes mecanismos que prevé el ordenamiento jurídico así como los medios que ponen a disposición las Administraciones públicas para facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos y valoraremos su adecuación para dar respuesta a las necesidades que se derivan del uso de los medios electrónicos por los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas.

### Palabras clave

Administración electrónica, derechos de los ciudadanos, medios electrónicos, cartas de servicios

### Tema

Administración electrónica

## *How Can the Exercise of Citizens' Rights in the Area of Electronic Administration Be Made Easier?*

### Abstract

*Citizens have seen their rights extended in their relations with public administrations thanks to the expansion of electronic media. However, this recognition has not been accompanied with the necessary development of e-Government. In this article we analyse the different mechanisms which are envisaged by law and the means that public administrations offer to help citizens exercise their rights, giving an evaluation of their adequacy to respond to the needs which arise from citizens using electronic media in their relations with public administrations.*

**Keywords***e-Government, citizen rights, electronic media, public service charter***Topic***e-Government*

## Introducción

El estatuto jurídico de los ciudadanos frente a las Administraciones se ha visto ampliado en los últimos años gracias al reconocimiento de nuevos derechos relacionados con el uso de los medios electrónicos. Sin embargo, si bien este estatuto jurídico electrónico de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas debe valorarse positivamente, presenta diferentes limitaciones vinculadas a la propia puesta a disposición de los ciudadanos de los mecanismos, medios y capacidades necesarios para el pleno ejercicio de los diferentes derechos previstos en el ordenamiento jurídico. A nuestro entender, ni el legislador ni las Administraciones públicas han desarrollado de forma generalizada, aunque con honrosas excepciones, instrumentos suficientes ni han puesto a disposición de los ciudadanos medios suficientes para garantizar el pleno ejercicio y la eficacia de los derechos que el ordenamiento jurídico reconoce en relación con el uso de los medios electrónicos en las relaciones entre las Administraciones públicas y los ciudadanos.

En las próximas páginas, vamos a analizar los diferentes mecanismos que prevé el ordenamiento jurídico así como los medios que ponen a disposición las Administraciones públicas para facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos y vamos a valorar su adecuación para dar respuesta a las necesidades que se derivan del uso de los medios electrónicos por los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas.

## 1. Los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas y los límites para su ejercicio

### 1.1. Los derechos de los ciudadanos en la Administración electrónica

En los últimos años, se ha ido consolidando el reconocimiento de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas. En este sentido, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC) supuso un avance significativo, tal como manifestaba su exposición de motivos al afirmar que «contiene una trascendente formulación de los derechos de los ciudadanos en los procedimientos administrativos» y dio lugar al estatuto ordinario de los ciudadanos españoles,<sup>1</sup> aunque como acertadamente observó Embid Irujo «en la mayor parte de los derechos recogidos se trata, simplemente, de la presentación final de un esfuerzo de codificación jurídica» por lo que es probable que sea ésta la principal aportación.<sup>2</sup>

La LRJPAC prevé diferentes derechos vinculados algunos de ellos a la tramitación del procedimiento administrativo y otros que pueden ser ejercidos al margen del mismo. Sin embargo, la eficacia de la mayoría de los derechos previstos se ha visto en muchos casos limitada no tanto por su propia configuración jurídica sino por otros motivos como la falta de información o conocimiento sobre su existencia entre la ciudadanía, de comunicación entre las Administraciones públicas o de recursos humanos y técnicos suficientes para garantizar su cumplimiento.

1. García de Enterría (1992), pág. 328.

2. Embid Irujo (1996), pág. 59-60.

Precisamente, los medios electrónicos pueden constituir un poderoso instrumento para facilitar el ejercicio y el respeto de los derechos de los ciudadanos al constituir un instrumento eficaz para hacer frente a estos problemas.<sup>3</sup>

En este sentido, el legislador ha reconocido un papel específico a los medios electrónicos en el desarrollo de las relaciones entre las Administraciones públicas y los ciudadanos. En particular, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (en adelante LAECSP), ha reconocido el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el artículo 35 LRJPAC, así como para obtener informaciones, plantear consultas y alegaciones, formular solicitudes, manifestar consentimiento, entablar pretensiones, efectuar pagos, ejecutar transacciones y oponerse a las resoluciones y actos administrativos. Junto con este derecho de carácter general, la LAECSP también ha incluido otros derechos que suponen el desarrollo electrónico de los derechos que ya contemplaba la LRJPAC en su artículo 35 como el derecho a no aportar documentos que estén en poder de la Administración o el derecho a conocer el estado de la tramitación de un procedimiento administrativo.

De este modo, en la actualidad, el estatuto jurídico de los ciudadanos ante la Administración electrónica se ve configurado por un amplio elenco de derechos cuyo reconocimiento no debe redundar en la necesaria igualdad entre los ciudadanos independientemente de que utilicen o no los medios electrónicos en sus relaciones con las Administraciones públicas.<sup>4</sup> Por un lado, se reconocen diferentes derechos relacionados con el uso de los medios electrónicos como, por ejemplo, el derecho a escoger, entre los disponibles, el medio a través del cual relacionarse con las Administraciones públicas. Por otro lado, se prevén varios derechos relacionados con el uso de los medios electrónicos en la tramitación del procedimiento administrativo

como el derecho a no aportar datos y documentos en poder de las Administraciones públicas o el derecho a conocer el estado de la tramitación de los procedimientos en los que sean interesados. Asimismo, se incorporan derechos vinculados a la seguridad de las transacciones realizadas a través de medios electrónicos. Por último, se prevé el derecho a la calidad de los servicios públicos prestados por medios electrónicos.<sup>5</sup>

La LAECSP recoge una amplia variedad de derechos, algunos de los cuales constituyen la versión electrónica de lo ya previsto en la LRJPAC. En este sentido, Cotino se refiere, como ya hizo respecto a la LRJPAC Embid Irujo, a la codificación de derechos que se deriva de la LAECSP más que a la novedad de la misma.<sup>6</sup> En cualquier caso, a pesar de esta variedad de derechos, todos ellos son auténticos derechos subjetivos,<sup>7</sup> que se reconocen a los ciudadanos entendidos en sentido amplio, es decir, según la LAECSP, como cualquier persona física, persona jurídica o ente sin personalidad que se relacione, o sea susceptible de relacionarse, con las Administraciones públicas.<sup>8</sup>

La legislación autonómica no sólo ha consolidado estos derechos, en particular el derecho a relacionarse con las Administraciones públicas a través de medios electrónicos, sino que en algunos casos también ha ampliado el catálogo de derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas a través de medios electrónicos y ha reconocido otros derechos.<sup>9</sup>

Como ejemplo y sin ánimo exhaustivo, se puede traer a colación la regulación catalana que, además del derecho al uso de los medios electrónicos complementado con toda una serie de derechos instrumentales, prevé el derecho a una información veraz y de calidad que amplía a este ámbito de forma significativa lo previsto en el artículo 35 LRJPAC.<sup>10</sup> Asimismo, la legislación valenciana complementa lo previsto en la legislación básica

3. En la misma línea, Cotino Hueso (2004) y Cotino Hueso (2010).

4. Véase el artículo 4 de la LAECSP.

5. Cerrillo i Martínez (2010c).

6. Cotino Hueso (2010), pág. 192.

7. Blasco Díaz (2007) y Cotino Hueso (2010).

8. Véase al respecto, Cotino Hueso (2010), pág. 183 y ss.

9. Cerrillo i Martínez (2010b), pág. 20-22.

10. Artículo 28 de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas de Cataluña y artículos 9 y ss. de la Ley 29/2010, de 3 de agosto, de uso de los medios electrónicos por el sector público de Cataluña.

con otros derechos instrumentales como el derecho a no utilizar medios o técnicas electrónicas que no hayan sido aprobados u homologados y publicitados debidamente, el derecho a obtener de forma gratuita una dirección de correo electrónico o el derecho a utilizar libre y gratuitamente los medios y servicios generales electrónicos.<sup>11</sup> La ley foral de Administración electrónica prevé, entre otros, utilizar libre y gratuitamente los medios y servicios electrónicos que se pongan a disposición de los ciudadanos.<sup>12</sup>

Asimismo, también resulta de interés observar el papel desarrollado por la legislación local. Como punto de partida, se puede traer a colación el papel pionero ejercido en esta materia ya en el 2006 por la ordenanza reguladora de la Administración electrónica del Ayuntamiento de Barcelona.<sup>13</sup> También es útil apuntar cómo las ordenanzas tipo que se han elaborado en esta materia contemplan diferentes derechos aunque, en términos generales y al margen del reconocimiento del derecho a acceder a información a través de medios electrónicos previsto en la ordenanza tipo propuesta por el Consorcio Localret, no suponen una novedad significativa respecto a lo previsto en el artículo 6 de la LAECSP.<sup>14</sup>

## 1.2. Los límites materiales a la eficacia de los derechos de los ciudadanos en la Administración electrónica

La eficacia del reconocimiento de los derechos de los ciudadanos en la Administración electrónica dista de ser la que se derivaría del estricto cumplimiento de lo previsto o anhelado por el legislador debido al carácter mediado que tiene el ejercicio pleno de la mayoría de los derechos pre-

vistos.<sup>15</sup> El derecho a relacionarse con las Administraciones públicas a través de medios electrónicos, así como el resto de los derechos previstos, no se podrá ejercer plenamente por los ciudadanos si las Administraciones no cuentan con medios electrónicos o éstos no se han desarrollado o se han desplegado de acuerdo con las necesidades que se derivan del contenido de los diferentes derechos reconocidos a los ciudadanos. Además, el funcionamiento real que se pueda derivar del uso de los medios electrónicos también puede tener consecuencias significativas en el ejercicio de los diferentes derechos.

Así pues, existen diferentes limitaciones en el ejercicio y la eficacia de los derechos de los ciudadanos en relación con el uso de los medios electrónicos en sus relaciones con las Administraciones públicas que pueden tener un alcance y una razón diferente. En primer lugar, encontramos limitaciones derivadas de la inexistencia de los medios necesarios y suficientes para el ejercicio de los derechos debido, por ejemplo, a que las Administraciones públicas no han desarrollado la Administración electrónica o a que no han incorporado las aplicaciones necesarias para garantizar el ejercicio de los diferentes derechos (como el registro electrónico, la sede electrónica o el servicio de notificaciones electrónicas).<sup>16</sup> En el 2010, a pesar de que el nivel de servicios en línea estaba por encima de la media europea, aún estaba muy lejos de estar plenamente extendida.<sup>17</sup>

Este límite también se puede trasladar a los ciudadanos ante la inexistencia o no disponibilidad de los medios electrónicos necesarios para relacionarse con las Administraciones públicas (por ejemplo, al no disponer del certificado electrónico necesario, ya que en el 2010 sólo el 29,60% de los españoles de entre 16 y 74 años manifestaba disponer de DNI electrónico).<sup>18</sup>

11. Artículo 6 de la Ley 3/2010, de 5 de mayo, de Administración Electrónica de la Comunidad Valenciana.

12. Artículo 4 de la Ley Foral 11/2007, de 4 de abril, para la Implantación de la Administración Electrónica en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

13. Cerrillo i Martínez (2007).

14. Véanse al respecto la ordenanza municipal tipo elaborada por el grupo de trabajo de la Fundación Democracia y Gobierno Local ([http://www.gobiernolocal.org/imagenes/publicaciones/LAE\\_Ordenanza\\_tipo.pdf](http://www.gobiernolocal.org/imagenes/publicaciones/LAE_Ordenanza_tipo.pdf)) y el Consorcio Localret ([http://www.localret.cat/serveis/ambit-juridic/docs/administracioelectronica/ordenanca\\_tipus\\_administracio\\_electronica](http://www.localret.cat/serveis/ambit-juridic/docs/administracioelectronica/ordenanca_tipus_administracio_electronica)).

15. En el mismo sentido, Cotino Hueso (2010), pág. 197.

16. Respecto a la situación de la administración electrónica en España, resulta ilustrativa, entre otras, la consulta del informe *La Administración electrónica en las comunidades autónomas. Resultados CAE 2009* (octubre del 2010), disponible en [http://administracionelectronica.gob.es/archivos/pae\\_000005952.pdf](http://administracionelectronica.gob.es/archivos/pae_000005952.pdf).

17. *Digitizing Public Services in Europe: Putting ambition into action. 9th Benchmark Measurement* (diciembre del 2010).

18. *Encuesta sobre Equipamiento y Uso de Tecnologías de Información y Comunicación en los Hogares (2010)* del Instituto Nacional de Estadística.



En segundo lugar, se dan limitaciones derivadas de la inadecuación de los medios disponibles a las necesidades derivadas del ejercicio de los derechos, por ejemplo, debido a la baja formación del personal al servicio de las Administraciones públicas o a la no disponibilidad de certificados electrónicos. En el 2009, sólo el 44,9% de los empleados públicos autonómicos disponía de certificado personal de empleado público.<sup>19</sup>

En tercer lugar, tenemos limitaciones derivadas de las capacidades y los recursos de los que dispongan los ciudadanos, por ejemplo, por la brecha digital que aún existe en amplias capas de la sociedad o por no disponer de los medios electrónicos necesarios para poder acceder por vía electrónica a las Administraciones públicas. En el 2010, el 68,70% de los hogares con al menos un miembro de 16 a 74 años disponía de ordenador y el 59,10% de los hogares españoles tenía acceso a Internet. Sin embargo, únicamente el 57% de los que habían utilizado Internet en los últimos doce meses lo habían hecho para consultar información del sector público y el 24,90% para enviar formularios cumplimentados a las Administraciones públicas.<sup>20</sup>

Por último, encontramos limitaciones derivadas del funcionamiento de los medios electrónicos causado, por ejemplo, por un funcionamiento inadecuado de las aplicaciones (como servidores colapsados, virus y otras aplicaciones maliciosas). Al respecto, no se puede olvidar que, de los usuarios de Internet, el 72,50% se han manifestado preocupados por el hecho de poderse contagiar por virus informáticos u otros problemas de seguridad.<sup>21</sup>

## 2. Los mecanismos para facilitar el ejercicio de los ciudadanos

Para hacer frente a estas limitaciones y facilitar así el efectivo ejercicio de los derechos de los ciudadanos previstos en el ordenamiento jurídico, es necesario que las Administracio-

nes públicas utilicen diferentes instrumentos y mecanismos y que los ciudadanos dispongan de recursos suficientes, tal y como se analiza en las próximas páginas.

Tal y como se ha avanzado, como punto de partida y como requisito y condición sine qua non para el ejercicio de los derechos de los ciudadanos es necesario el propio desarrollo de la Administración electrónica.

En este sentido, la propia LAECSP matizaba en la disposición final tercera el ejercicio efectivo de los derechos al vincularlo a un determinado plazo o a la existencia de recursos económicos suficientes. Así, si bien indicaba que desde la fecha de entrada en vigor de la ley podrían ser ejercidos en relación con los procedimientos y actuaciones adaptados a lo dispuesto en la misma, a continuación se limitaba el alcance de esta cláusula en relación con las diferentes Administraciones públicas.

Por lo que se refiere a la Administración General del Estado, se previó que los derechos reconocidos en el artículo 6 LAECSP podrían ser ejercidos en relación con la totalidad de los procedimientos y actuaciones de su competencia a partir del 31 de diciembre del 2009, por lo tanto más de un año después de su entrada en vigor. Respecto a las Administraciones locales y autonómicas, se estableció lo mismo siempre que lo permitan sus disponibilidades presupuestarias retrotrayendo aún más el ejercicio pleno de los diferentes derechos previstos en la propia norma.

En el mismo sentido, algunas normas autonómicas han ido poniendo fechas al efectivo ejercicio del derecho de acceso electrónico a las Administraciones públicas. Algunas normas autonómicas han explicitado el carácter progresivo de la implantación de la Administración electrónica<sup>22</sup> y del ejercicio de los derechos de los ciudadanos.<sup>23</sup> Otras han establecido fechas para el pleno ejercicio de determinados derechos.<sup>24</sup> Por último,

19. *La Administración electrónica en las Comunidades Autónomas. Resultados CAE 2009, op. cit.*

20. *Encuesta sobre Equipamiento y Uso de Tecnologías de Información y Comunicación en los Hogares (2010), op. cit.*

21. *Encuesta sobre Equipamiento y Uso de Tecnologías de Información y Comunicación en los Hogares (2010), op. cit.*

22. Artículo 4 del Decreto 19/2011, de 10 de febrero, por el que se regula la utilización de los medios electrónicos en la Administración pública de la Comunidad Autónoma de Canarias; disposición adicional décima de la Ley 3/2010, de 5 de mayo, de Administración Electrónica de la Comunidad Valenciana.

23. Artículos 6, 40.3 y disposición adicional quinta de la Ley 3/2010, de 5 de mayo, de Administración Electrónica de la Comunidad Valenciana.

24. Por ejemplo, la Ley 3/2010, de 5 de mayo, de Administración Electrónica de la Comunidad Valenciana se refiere al ejercicio de los derechos reconocidos en dicha ley respecto a los procedimientos y actuaciones adaptados en la misma tal y como se hará público. Asimismo, se prevé con relación a la Administración local que en el plazo de un año deberán adaptar sus sedes electrónicas a lo previsto en la ley. En una línea parecida, la Ley catalana 29/2010, de 3 de agosto.



otras han previsto la necesidad de adoptar un plan relativo al desarrollo de la Administración electrónica.<sup>25</sup>

En cualquier caso, y al margen de lo que hayan previsto las diferentes normas aprobadas, desafortunadamente la situación económica actual no ha facilitado que las disponibilidades presupuestarias de las Administraciones públicas españolas hayan permitido el desarrollo necesario de la Administración electrónica para el pleno respeto a los diferentes derechos de los ciudadanos previstos en la LAECSP.

A pesar de que el desarrollo de la Administración electrónica constituye una condición necesaria para el ejercicio de los derechos de los ciudadanos, no es suficiente, es necesario que la incorporación de los medios electrónicos vaya acompañada de otras medidas que faciliten el ejercicio eficaz de los derechos por parte de los ciudadanos. La mayoría de estas medidas, que se van a analizar a continuación, constituyen la concreción de diferentes principios previstos en la propia legislación como son el principio de cooperación, el de transparencia o el de calidad así como el principio de igualdad.

## 2.1. El principio de cooperación interadministrativa: interoperabilidad y reutilización en la Administración electrónica

El despliegue de la Administración electrónica está directamente vinculado a la cooperación entre las Administraciones públicas. Asimismo, el ejercicio de determinados derechos y, muy en particular, el derecho a no aportar datos y documentos que estén en poder de las Administraciones públicas, está condicionado por la interoperabilidad que exista entre las Administraciones públicas a través de medios electrónicos que les permita intercambiar datos y documentos.

El artículo 4 LAECSP ha reconocido el principio de cooperación interadministrativa y a lo largo de su articulado ha recogido diferentes instrumentos a través de los que hacerlo efectivo.<sup>26</sup> La normativa autonómica ha reconocido también este principio. Tal vez la norma que lo hace con mayor intensidad, fruto de la experiencia acumulada, es la Ley catalana 29/2010, de 3 de agosto, que formaliza el modelo catalán de Administración electrónica caracterizado, entre otros aspectos, por la cooperación y la colaboración institucionales en la creación y puesta a disposición del sector público de infraestructuras y servicios comunes de Administración electrónica.<sup>27</sup>

En el ámbito local, que tradicionalmente ha impulsado con mayor intensidad estas experiencias, se prevé la colaboración de las diputaciones provinciales y otros organismos supramunicipales para el impulso de los medios electrónicos por parte de los municipios (artículo 70bis.4 LBRL; disposición final tercera LAECSP). Ésta se ha concretado en diferentes iniciativas como, por ejemplo, la constitución en Cataluña del consorcio local para el impulso de la sociedad de la información Localret.<sup>28</sup>

Una de las manifestaciones de la cooperación interadministrativa en este ámbito es la interoperabilidad. De acuerdo con la LAECSP, la interoperabilidad es la capacidad de los sistemas de información y, por ende, de los procedimientos a los que éstos apoyan, de compartir datos y posibilitar el intercambio de información y conocimiento entre ellos. Para ello, es necesario establecer unas normas, criterios y recomendaciones que permitan a las aplicaciones utilizadas por las Administraciones públicas intercambiar información y utilizar mutuamente la información intercambiada. La interoperabilidad tiene importantes manifestaciones en el desarrollo de la Administración electrónica.<sup>29</sup>

En relación con la interoperabilidad, también se pueden exponer diferentes experiencias en nuestro país. En el

25. La disposición adicional única del Decreto 12/2010, de 16 de marzo, por el que se regula la utilización de medios electrónicos en la actividad de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha prevé la elaboración de un plan ejecutivo para su desarrollo.

26. Véase, en general, el tratamiento hecho en Cerrillo i Martínez (2010a).

27. Artículo 5 de la Ley 29/2010, de 3 de agosto.

28. Bernadí Gil (2007), pág. 81 y ss.

29. Es ilustrativa al respecto la Decisión 922/2009/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de septiembre de 2009 relativa a las soluciones de interoperabilidad para las Administraciones públicas europeas (ISA).

ámbito general, se puede traer a colación el Esquema Nacional de Interoperabilidad aprobado por el Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, que define los criterios y recomendaciones en materia de seguridad, conservación y normalización de la información, de los formatos y de las aplicaciones que deberán ser tenidos en cuenta por las Administraciones públicas. Asimismo, algunas normas autonómicas como la Ley catalana 29/2010, de 3 de agosto, de uso de los medios electrónicos por el sector público de Cataluña prevé, en el marco del modelo catalán de Administración electrónica, el desarrollo de instrumentos como el Marco de interoperabilidad del sector público de Cataluña o el Catálogo de datos y documentos interoperables en Cataluña, cuya puesta en marcha sin duda va a impactar positivamente en el ejercicio del derecho a no aportar datos y documentos. Otras normas autonómicas han previsto la elaboración de protocolos de interoperabilidad.<sup>30</sup>

Otro instrumento a través del cual se canaliza la cooperación interadministrativa se concreta en la reutilización de las aplicaciones. Al margen de otros aspectos, este mecanismo puede tener un impacto significativo en el desarrollo de la Administración electrónica, en particular en épocas de crisis como la actual, ya que permite que las diferentes Administraciones públicas puedan aprovechar las aplicaciones desarrolladas por otras Administraciones, lo que facilita la extensión de la Administración electrónica. En este sentido, resulta ilustrativa la experiencia del consorcio Administració Oberta de Catalunya, que en los últimos años ha ido desarrollando aplicaciones para el registro electrónico, las notificaciones electrónicas o la sede electrónica y que ha puesto a disposición de las Administraciones públicas catalanas para su reutilización.<sup>31</sup> Otras comunidades autónomas también han pre-

visto la reutilización de determinadas aplicaciones entre las diferentes Administraciones públicas.<sup>32</sup>

## 2.2. El principio de simplificación: la reformulación de los procedimientos administrativos ante el uso de medios electrónicos

El uso de los medios electrónicos puede tener un impacto significativo en la eficacia administrativa, entre otros, a través de la simplificación administrativa que persigue facilitar la reducción de los tiempos y plazos de los procedimientos administrativos para lograr así una mayor eficacia y eficiencia en la actividad administrativa.<sup>33</sup>

Para avanzar en la consecución de este principio, se han previsto diferentes instrumentos. Así, aunque sin carácter básico, la LAECSP prevé que la aplicación de medios electrónicos a la gestión de los procedimientos, procesos y servicios irá siempre precedida de la ejecución de un análisis de rediseño funcional y simplificación del procedimiento, proceso o servicio, en el que se considerarán diferentes aspectos como la supresión o reducción de la documentación requerida a los ciudadanos o la reducción de los plazos y tiempos de respuesta.<sup>34</sup> Mención especial debe hacerse a las obligaciones derivadas de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, que incorpora diferentes medidas para simplificar la actividad administrativa como la ventanilla única.<sup>35</sup>

Algunas normas autonómicas también han previsto instrumentos para facilitar la incorporación de los medios electrónicos en la tramitación del procedimiento administrativo.<sup>36</sup> Por ejemplo, en la Ley catalana 29/2010, de 3 de agosto, se definen diferentes criterios para facilitar la

30. Así, el artículo 35 del Decreto 198/2010, de 2 de diciembre, por el que se regula el desarrollo de la Administración electrónica en la Xunta de Galicia y en las entidades de ella dependientes o el artículo 19 del Decreto 56/2009, de 7 de abril, para el impulso y desarrollo de los medios electrónicos en la Administración de la Generalitat. El artículo 10 del Decreto 165/2010, de 8 de octubre, del Consejo, por el que se establecen medidas de simplificación y de reducción de cargas administrativas en los procedimientos gestionados por la Administración de la Generalitat y su sector público se refiere al respecto como catálogo de servicios de interoperabilidad.

31. Véase <http://www.aoc.cat/>.

32. Véase al respecto el artículo 4.5 del Decreto 19/2011, de 10 de febrero, por el que se regula la utilización de los medios electrónicos en la Administración pública de la Comunidad Autónoma de Canarias o el Decreto vasco 232/2007, de 18 de diciembre, por el que se regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos administrativo.

33. Véase, en general, Cierco Seira (2008).

34. Artículo 33 LAECSP.

35. Véase al respecto Gamero Casado (2010).

36. Véase, asimismo, el artículo 5 del Decreto 19/2011, de 10 de febrero, por el que se regula la utilización de los medios electrónicos en la Administración pública de la Comunidad Autónoma de Canarias

incorporación de los medios electrónicos en la tramitación de los procedimientos administrativos que recogen, en particular, algunos de los instrumentos propios de los procesos de simplificación administrativa y de calidad normativa. Resulta de interés observar que en la normativa catalana se prevé, respecto a los procesos de simplificación, que «la incorporación de los medios electrónicos en la actuación del sector público debe ser el resultado de un proceso documentado de rediseño funcional y de racionalización y de simplificación normativas y administrativas» y se deberán tener en cuenta diferentes criterios previstos en la norma.<sup>37</sup>

### 2.3. El principio de transparencia: las cartas de servicios y la aprobación de programas y aplicaciones

Un aspecto vinculado al ejercicio de los derechos de los ciudadanos es que éstos tengan conocimiento de su existencia y de su alcance. Al respecto, la extensión de las cartas de servicios, además de constituir un instrumento para la mejora de la calidad de la actividad administrativa, como se va a tratar en el próximo epígrafe, resulta un instrumento útil para informar a los ciudadanos sobre sus derechos.

De acuerdo con el artículo 8 del Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, las cartas de servicios «son documentos que constituyen el instrumento a través del cual los órganos, organismos y entidades de la Administración General del Estado informan a los ciudadanos y usuarios sobre los servicios que tienen encomendados, sobre los derechos que les asisten en relación con aquéllos y sobre los compromisos de calidad en su prestación».

La LAECSP no ha previsto explícitamente esta cuestión. En cambio, tanto su desarrollo para la Administración General del Estado como la Ley 3/2010, de 5 de mayo, de

Administración Electrónica de la Comunidad Valenciana sí prevén que todas las sedes electrónicas dispondrán de una carta de servicios de sede electrónica en los términos y condiciones que se prevean de forma reglamentaria.<sup>38</sup>

Ya existen diferentes Administraciones y entidades públicas que han elaborado sus respectivas cartas de servicios públicos electrónicos.<sup>39</sup> El simple recurso al buscador permite observar como en los últimos meses se han ido extendiendo las cartas de servicios electrónicos aprobadas tanto por diferentes órganos y entidades de la Administración General del Estado como por otras Administraciones públicas. Éstas recogen la relación de los servicios prestados así como los compromisos de calidad adquiridos respecto a los mismos y los indicadores para llevar a cabo su seguimiento. En algunos casos, también se informa sobre los mecanismos de subsanación, queja y reclamación.<sup>40</sup>

Desde la perspectiva de la transparencia, las cartas de servicios pueden desarrollar una importante función. Sin embargo, a la vista del desarrollo que está teniendo la Administración electrónica y la diferencia que está surgiendo entre el reconocimiento formal de los derechos y su ejercicio efectivo por parte de los ciudadanos debido a la falta de desarrollo de la Administración electrónica, resulta de interés poder desarrollar otros mecanismos que, con carácter previo, permitan a los ciudadanos conocer el grado de cumplimiento de los diferentes derechos previstos en el ordenamiento jurídico por parte de las diversas Administraciones públicas.

Al respecto, la disposición adicional cuarta de la Ley catalana 29/2010, de 3 de agosto, prevé que «las entidades del sector público, con el objetivo de dar la máxima transparencia y seguridad jurídica posible al proceso de desarrollo del uso de los medios electrónicos en Cataluña, deben informar en su sede electrónica de los derechos y

37. Artículo 15.1 Ley 29/2010, de 3 de agosto. En otras comunidades autónomas, como Galicia o Castilla y León, se prevé la realización de un análisis previo de rediseño funcional y simplificación aunque no se hace referencia a su necesaria documentación.

38. Artículo 36.2. Véase asimismo el artículo 6.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

39. Resulta de interés la *Guía para la elaboración de las cartas de servicios* desarrollada por la Generalitat de Cataluña. Véase en <http://www20.gencat.cat/docs/governacio/Funcio%20Publica/Documents/Modernitzacio%20de%20I%20Administracio/Arxius/guia%20serveis.pdf>.

40. Véase como ejemplo la carta elaborada por la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, disponible en [http://www.boe.es/aeboe/organismo/carta\\_servicios\\_electronicos.php](http://www.boe.es/aeboe/organismo/carta_servicios_electronicos.php).

obligaciones establecidos por la presente ley y la Ley del Estado 11/2007. Asimismo, las entidades del sector público deben informar sobre la previsión para hacer efectivos los derechos y obligaciones mencionados en el marco de sus servicios y prestaciones». En la misma línea, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible ha modificado la LAECSP para incorporar en su disposición final tercera un nuevo apartado que prevé que «las Comunidades Autónomas y las Entidades integradas en la Administración Local en las que no puedan ser ejercidos a partir del 31 de diciembre de 2009 los derechos reconocidos en el artículo 6 de la presente Ley, en relación con la totalidad de los procedimientos y actuaciones de su competencia, deberán aprobar y hacer públicos los programas y calendarios de trabajo precisos para ello, atendiendo a las respectivas previsiones presupuestarias, con mención particularizada de las fases en las que los diversos derechos serán exigibles por los ciudadanos».<sup>41</sup>

Asimismo, algunas normas autonómicas también han previsto la elaboración y difusión de una guía o catálogo de procedimientos y servicios tramitables a través de medios electrónicos,<sup>42</sup> así como inventarios de información administrativa.<sup>43</sup> Estas guías deben mantenerse actualizadas y publicarse en la sede electrónica. A través de este instrumento, los ciudadanos pueden conocer con precisión respecto a qué procedimientos pueden ejercer sus derechos a través de medios electrónicos.

Finalmente, otro instrumento vinculado al principio de transparencia lo constituye la aprobación de programas y aplicaciones. Éste estaba previsto con carácter general en el artículo 45 de la LRJPAC antes de su supresión por la LAECSP, entre otros motivos, por su incumplimiento generalizado. Sin embargo, en la actualidad varias nor-

mas autonómicas mantienen la necesidad de aprobar con carácter previo a su utilización los programas y aplicaciones que se utilicen.<sup>44</sup> Algunas normas han previsto sucesivos como la aprobación de procedimientos y servicios.<sup>45</sup> A través de este procedimiento, se da conocimiento de las características de los diferentes programas y aplicaciones utilizados por las Administraciones públicas en sus relaciones con los ciudadanos.

#### 2.4. El principio de calidad: las cartas de servicios

El principio de calidad exige determinar los estándares con los que las Administraciones públicas desarrollan sus servicios. Desde la perspectiva que estamos valorando, permite concretar cómo se dará cumplimiento a los derechos de los ciudadanos.

Existen diferentes instrumentos a través de los cuales se puede determinar la calidad en la prestación de los servicios públicos electrónicos como las cartas de servicios. Además de la información sobre los servicios a la que se ha hecho referencia en el epígrafe anterior, las cartas de servicios contienen compromisos relativos a los mismos. Como se ha observado, estos compromisos «son el elemento que aporta valor añadido en relación con lo establecido por las normas reguladoras del servicio y porque al fijar metas concretas, públicas y comprometidas, facilitan la mejora continua».<sup>46</sup>

Como ya se ha apuntado, en la actualidad diferentes Administraciones públicas ya han elaborado cartas de servicios específicas para los servicios que prestan a través de medios electrónicos que, además de informar,

41. Modificada por la disposición adicional séptima de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

42. Artículo 20 del Decreto 198/2010, de 2 de diciembre, por el que se regula el desarrollo de la Administración electrónica en la Xunta de Galicia y en las entidades de ella dependientes; artículo 17 del Decreto 236/2010, de 3 de septiembre, de Atención al Ciudadano en la Administración Pública de la Región de Murcia.

43. Artículo 35.4 del Decreto 198/2010, de 2 de diciembre, por el que se regula el desarrollo de la Administración electrónica en la Xunta de Galicia y en las entidades de ella dependientes.

44. Artículo 6 del Decreto 19/2011, de 10 de febrero, por el que se regula la utilización de los medios electrónicos en la Administración pública de la Comunidad Autónoma de Canarias; artículo 10 del Decreto 56/2009, de 7 de abril, para el impulso y desarrollo de los medios electrónicos en la Administración de la Generalitat.

45. Artículo 21.5 del Decreto 198/2010, de 2 de diciembre, por el que se regula el desarrollo de la Administración electrónica en la Xunta de Galicia y en las entidades de ella dependientes; artículo 2 de la Ley Foral 11/2007, de 4 de abril, para la Implantación de la Administración Electrónica en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

46. Merino Estrada (2002), pág. 166.

también incorporan compromisos específicos. Por ejemplo, la carta de servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria indica que la información en Internet se actualizará a diario; los servicios ofrecidos estarán disponibles 24 horas al día, siete días a la semana o los certificados tributarios solicitados por Internet estarán disponibles en el plazo máximo de cinco días.<sup>47</sup>

Además de la información y el compromiso que se derivan de la aprobación de las cartas de servicios, este instrumento constituye un mecanismo eficaz ante el incumplimiento de los compromisos previstos.

## 2.5. El principio de igualdad: el impulso y el fomento del uso de los medios electrónicos en las relaciones entre las Administraciones públicas y los ciudadanos

De acuerdo con la LAECSP, el principio de igualdad tiene por objeto que en ningún caso el uso de medios electrónicos pueda implicar la existencia de restricciones o discriminaciones para los ciudadanos que se relacionen con las Administraciones públicas por medios no electrónicos, tanto respecto al acceso a la prestación de servicios públicos como respecto a cualquier actuación o procedimiento administrativo sin perjuicio de las medidas dirigidas a incentivar la utilización de los medios electrónicos.

A pesar del amplio reconocimiento de este principio que hacen las normas aprobadas sobre Administración electrónica, por lo general no se recogen instrumentos específicos ni para superar la brecha digital ni para facilitar que todos los ciudadanos, independientemente de sus condiciones personales, puedan utilizar los medios elec-

trónicos en sus relaciones con las Administraciones públicas.

Una excepción a lo anterior la encontramos en la Ley catalana 29/2010, de 3 de agosto, de uso de los medios electrónicos en el sector público de Cataluña, que recoge diferentes instrumentos para facilitar el uso de los medios electrónicos en las relaciones entre el sector público y los ciudadanos:<sup>48</sup>

- el desarrollo de telecentros y otros puntos de acceso electrónico a las Administraciones públicas por parte de los ciudadanos,<sup>49</sup>
- la formación dirigida a los ciudadanos así como también al personal al servicio de las Administraciones públicas,<sup>50</sup>
- la asistencia y orientación a los ciudadanos en el uso de los medios electrónicos,<sup>51</sup>
- el fomento de la creación de páginas web y redes ciudadanas por medio de las cuales se difunda información pública.

También se puede apuntar la creación de herramientas multilingües que faciliten la tramitación de los procedimientos administrativos en la lengua escogida por los ciudadanos, como mínimo en las lenguas oficiales, aunque también se prevé facilitar el uso, sin efectos jurídicos, de otras lenguas a fin de favorecer la integración de colectivos de personas inmigradas.<sup>52</sup>

Finalmente, se puede traer a colación la colaboración social para facilitar el uso de los medios electrónicos en las relaciones entre los ciudadanos y las Administraciones públicas.<sup>53</sup>

47. Véase en [http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Otra\\_informacion/CartaServicios\\_C.pdf](http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Otra_informacion/CartaServicios_C.pdf).

48. Al respecto, resulta de interés lo previsto en el artículo 27 de la Ley catalana 29/2010, de 3 de agosto.

49. En la misma línea, el artículo 24 de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas de Cataluña.

50. Entre otros, el artículo 4 del Decreto 19/2011, de 10 de febrero, por el que se regula la utilización de los medios electrónicos en la Administración pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.

51. En el mismo sentido, el artículo 44 de la Ley 2/2010, de 11 de marzo, de Derechos de los Ciudadanos en sus relaciones con la Administración de la Comunidad de Castilla y León y de Gestión Pública.

52. Disposición adicional quinta de la Ley catalana 29/2010, de 3 de agosto.

53. Así está previsto, por ejemplo, en el artículo 92 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Véase al respecto Delgado y Oliver (2003) y (2006).



### 3. Hacia un nuevo estadio de las relaciones entre las Administraciones públicas y los ciudadanos

El reconocimiento de un estatuto jurídico electrónico de los ciudadanos frente a las Administraciones públicas exige la adopción de un conjunto de medidas que permita el efectivo ejercicio de los derechos previstos. Al respecto, debemos recordar que la exposición de motivos de la LAECSP reconoce que «la contrapartida de ese derecho es la obligación de éstas [las Administraciones públicas] de dotarse de los medios y sistemas electrónicos para que ese derecho pueda ejercerse» y ésta es «una de las grandes novedades de la ley».

Ésta es la única manera de poder avanzar definitivamente en el reconocimiento del uso de los medios electrónicos, que debe suponer un nuevo acercamiento de los ciudada-

nos a las Administraciones públicas, a la configuración de unas Administraciones públicas próximas a los ciudadanos y superar un simple reconocimiento formal de unos derechos por parte del ordenamiento jurídico.

Sin embargo, como se ha visto, las normas aprobadas en materia de Administración electrónica no incorporan en términos generales nuevos instrumentos para facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos. Tampoco regulan mecanismos de garantía ante el incumplimiento de las obligaciones que para las Administraciones públicas se derivan de los derechos de los ciudadanos. Con la confianza de que el desarrollo natural de la Administración electrónica permita hacer frente a las expectativas generadas por las diferentes normas, surge la pregunta sobre si los mecanismos de garantía ya existentes permiten dar respuesta a las necesidades que derivan del incumplimiento de los derechos de los ciudadanos ante la Administración electrónica. Pero esto ya será el tema de otro estudio.

---

#### Referencias bibliográficas

- BERNADÍ GIL, X. (2007). *Administracions públiques i Internet. Elements de dret públic electrònic*. Barcelona: Fundació Carles Pi i Sunyer.
- BLASCO DÍAZ, J. L. (2007). «Los derechos de los ciudadanos en su relación electrónica con la Administración». *Revista Española de Derecho Administrativo*. N.º 136.
- CERRILLO MARTÍNEZ, A. (2007). «La regulación de la administración electrónica local: el caso del Ayuntamiento de Barcelona». En: T. FONT I LLOVET (ed.). *Anuario de Gobierno Local. 2006*. Barcelona: Institut de Dret Públic-Fundación Democracia local.
- CERRILLO MARTÍNEZ, A. (2010a). «Cooperación entre Administraciones públicas para el impulso de la Administración electrónica». En: E. GAMERO CASADO; J. VALERO TORRIJOS (ed.). *La Ley de Administración electrónica. Comentario sistemático a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos* (3.ª ed.). Cizur Menor: Thomson-Aranzadi.
- CERRILLO MARTÍNEZ, A. (2010b). «La administración electrónica en el derecho autonómico comparado». *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*. N.º 86 (enero-abril).
- CERRILLO MARTÍNEZ, A. (2010c). «La difusión de información pública a través de medios electrónicos: claroscuros de la ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos». En: L. COTINO; J. VALERO TORRIJOS (ed.). *La ley de administración electrónica*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- CIERCO SEIRA, C. (2008). «Algunas reflexiones sobre la simplificación de los procedimientos administrativos a la luz de los avances de la Administración electrónica». *Revista General de Derecho Administrativo*. N.º 19.



- COTINO HUESO, L. (2004). «Derechos del ciudadano administrado e igualdad ante la implantación de la Administración electrónica». *Revista Vasca de Administración Pública*. N.º 68.
- COTINO HUESO, L. (2010). «Derechos del ciudadano». En: E. GAMERO CASADO; J. VALERO TORRIJOS (ed.). *La Ley de Administración electrónica. Comentario sistemático a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos* (3.ª ed.). Cizur Menor: Thomson-Aranzadi.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2003). «La colaboración social en la gestión tributaria telemática». *Revista de Información Fiscal*. N.º 59.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2006). «Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria» [artículo en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 2. UOC. [Fecha de consulta: abril 2011].  
<[http://www.uoc.edu/idp/2/dt/esp/delgado\\_oliver.pdf](http://www.uoc.edu/idp/2/dt/esp/delgado_oliver.pdf)>
- EMBID IRUJO, A. (1996). *El ciudadano y la administración: (los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la administración según la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*. Madrid: Ministerio de Administraciones Públicas.
- GAMERO CASADO, E. (2010). «Ventanilla única y administración electrónica en la transposición de la directiva de servicios». En: D. J. VICENTE BLANCO; R. RIVERO ORTEGA (ed.). *Impacto de la transposición de la Directiva de Servicios en Castilla y León*. Valladolid: Consejo Económico y Social de Castilla y León.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1992). «Algunas reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común». *Revista Española de Derecho Administrativo*. N.º 75.
- MERINO ESTRADA, V. (2002). «Las cartas de servicios en la Administración local». *Revista Española de Administración Local*. N.º 290.

---

### Cita recomendada

CERRILLO MARTÍNEZ, Agustí (2011). «¿Cómo facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos en la administración electrónica?». En: «Administración electrónica tributaria» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 12, pág. 31-43. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].  
<<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n12-cerrillo/n12-cerrillo>>

ISSN 1699-8154



Los textos publicados en esta revista están –si no se indica lo contrario– bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

---

## Sobre el autor

Agustí Cerrillo Martínez  
acerrillo@uoc.edu

Doctor en Derecho y licenciado en Ciencias Políticas. Profesor agregado de Derecho Administrativo. Director de los Estudios de Derecho y Ciencia Política y del Posgrado de Administración electrónica de la UOC.

Universitat Oberta de Catalunya  
Estudios de Derecho y Ciencia Política  
Avda. Tibidabo, 39-43  
08035 Barcelona, España

**Monográfico «Administración electrónica tributaria»**

ARTÍCULO

# La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

**Rafael Oliver Cuello**

Fecha de presentación: abril de 2011

Fecha de aceptación: mayo de 2011

Fecha de publicación: julio de 2011

**Resumen**

La regulación de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adecua a la legislación básica y a la normativa de desarrollo sobre Administración electrónica. Incluso, se ofrecen algunos servicios adicionales que no están contemplados entre los que constituyen el contenido mínimo y los servicios a disposición de los ciudadanos previstos en la norma reglamentaria. Se trata de una regulación necesaria para que funcione la Administración electrónica, en especial en el campo tributario y en la Administración estatal, que siempre ha sido pionera en esta materia.

En esta regulación, desempeñan un papel muy importante los principios rectores de la sede electrónica. Se establece por la normativa de forma clara y expresa la obligación de que las sedes electrónicas se sujeten a los principios de publicidad oficial, responsabilidad, calidad, seguridad, disponibilidad, accesibilidad, neutralidad e interoperabilidad. Asimismo, una de las cuestiones más importantes de la regulación de la sede electrónica es el régimen de responsabilidad del titular de la misma. El establecimiento de una sede electrónica conlleva la responsabilidad del titular respecto de la integridad, veracidad y actualización de la información y los servicios a los que pueda accederse a través de la misma.

La identificación de las sedes electrónicas mediante los sistemas de firma electrónica es también una cuestión trascendental en el funcionamiento de dichas sedes y en el de la Administración electrónica, en general. Además, actualmente son cada vez más numerosos los supuestos de actuación administrativa automatizada y, por consiguiente, es necesario regular con claridad los sistemas de firma electrónica en estos casos. En relación con este asunto, hay que destacar la experiencia en el campo tributario, en relación con la expedición de los certificados tributarios, cuando se regula la verificación del contenido, la autenticidad y la validez del certificado por medio del denominado código seguro de verificación.

**Palabras clave**

sede electrónica, Agencia Tributaria, Administración electrónica

**Tema**

Administración electrónica

## Electronic Office of the State Tax Agency

### Abstract

The regulation of the Electronic Office of the State Tax Agency is in line with basic legislation and the rules for development of electronic administration. Some additional services are also offered which are not included in the minimum content or the services at the disposal of the citizens foreseen in the regulatory norms. The regulation is necessary so that electronic administration functions correctly, particularly in the area of tax collection and the State Administration, which has always been pioneering in these matters.

In this regulation, the governing principles of the electronic office have a very important role. Clearly and expressly established is the obligation that the electronic office is subject to the principles of official advertising, responsibility, quality, security, availability, accessibility, neutrality and interoperability. In addition, one of the most important matters of regulation of the electronic office is that of the title holder's responsibility. The establishment of an electronic office carries with it the title holder's responsibility with respect to the integrity, accuracy and updating of the information and services which can be accessed through it.

The identification of electronic offices through systems of digital signatures is also a major factor in their operation and of electronic administration in general. In addition, the number of automatic administrative functions is constantly increasing, so it is necessary to clearly regulate the systems of digital signatures in these cases. In relation to this, it is important to highlight the experience in tax matters concerning the issuing of tax certificates, when checking the content, authenticity and validity of the certificate is regulated through the secure verification code.

### Keywords

electronic office, Tax Agency, electronic administration

### Topic

Electronic administration

## 1. El concepto de sede electrónica

Determina el artículo 10.1 LAECSP que «la sede electrónica es aquella dirección electrónica disponible para los ciudadanos a través de redes de telecomunicaciones cuya titularidad, gestión y administración corresponde a una Administración pública, órgano o entidad administrativa en el ejercicio de sus competencias». <sup>1</sup> La doctrina ha criticado esta definición, pues la sede electrónica no es una dirección electrónica, sino que se accede a la sede a tra-

vés de una dirección electrónica<sup>2</sup> de forma que, en realidad, la sede electrónica es una web o un sitio en Internet (un conjunto de páginas web) de una Administración pública, que permite a los ciudadanos acceder, a través de las redes de telecomunicaciones, a un conjunto de informaciones y servicios puestos a su disposición.<sup>3</sup>

El derecho de los ciudadanos a la relación con las Administraciones públicas por medios electrónicos conlleva la necesidad de establecer una estructura informática y

1. Una dirección electrónica, según las definiciones del anexo de la LAECSP, es un «identificador de un equipo o sistema electrónico desde el que se provee de información o servicios en una red de comunicaciones».
2. Valero Torrijos (2010), págs. 348 y 349.
3. Afirma Cerrillo Martínez (2010, pág. 385) que «la sede electrónica es una nueva figura que introduce la LAECSP en nuestro ordenamiento jurídico llamada a jugar un papel central en las relaciones entre los ciudadanos y las Administraciones públicas a través de medios electrónicos, al ser configurada como la puerta de entrada a las Administraciones públicas, a la información que difunden y los servicios que prestan a través de medios electrónicos».

electrónica que permita el ejercicio de tal derecho de los ciudadanos en el marco de una sencilla interrelación tecnológica. Como acertadamente ha afirmado algún autor, hay que presentar los puntos de acceso electrónico de los ciudadanos a la Administración de forma sencilla, directa y eficaz, de manera que sean un cauce que facilite la relación y permita superar las distintas barreras que, por varios motivos, se suelen establecer.<sup>4</sup>

Por otra parte, en el citado artículo 10.1 LAECSP se hace alusión a que la titularidad de la sede electrónica debe corresponder a una Administración pública, órgano o entidad administrativa. En efecto, así debe ser, entendiendo por tales la Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local, así como las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de las mismas, tal como establece el artículo 2.1.a LAECSP.<sup>5</sup>

También se indica en el citado artículo 10.1 LAECSP que la gestión y administración ha de corresponder, asimismo, a una Administración pública, órgano o entidad administrativa. En realidad, en la práctica, tanto en la gestión como, fundamentalmente, en la administración de la sede electrónica es posible la intervención de personas o entidades privadas. No es infrecuente que el diseño de una web se encargue a profesionales del sector de la prestación de servicios informáticos, así como que la administración o mantenimiento sea llevado a cabo por personal externo a la propia Administración.

En cuanto a la creación de la sede electrónica, se desprende claramente del artículo 10 LAECSP la necesidad de una creación formal de la misma, que no tiene por qué consistir en una disposición normativa, sino que puede ser un simple acto administrativo.<sup>6</sup> Así, el artí-

culo 10.3 LAECSP determina que «cada Administración pública determinará las condiciones e instrumentos de creación de las sedes electrónicas».

En el ámbito de la Administración tributaria estatal, hay que tener presente la Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (RPAEAT de 28 de diciembre de 2009). Según el artículo 2.1 de esta Resolución, «la Agencia Estatal de Administración Tributaria dispone de una sede electrónica principal, correspondiente a la dirección electrónica de referencia <https://www.agenciatributaria.gob.es>, accesible directamente, así como a través del portal de Internet <http://www.agenciatributaria.es>». Esta sede electrónica abarca la totalidad de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), a la cual corresponde su titularidad, y extiende su ámbito de aplicación a todas las actuaciones y procedimientos de su competencia.<sup>7</sup>

Aunque puede parecer superficial e innecesario, a nuestro juicio es acertada la previsión contenida en el artículo 2.2 RPAEAT de 28 de diciembre de 2009, de acuerdo con la cual «la sede electrónica está disponible para todos los ciudadanos de forma gratuita y permanente». En particular, será accesible a través del punto de acceso general de la Administración General del Estado previsto en el artículo 8.2.b LAECSP.

La sede electrónica está muy relacionada con otras dos figuras afines, como son la ventanilla única y el punto de acceso electrónico. En cuanto a la ventanilla única, podemos encontrar una referencia normativa en el artículo 6.3 LAECSP.<sup>8</sup> Se trata de un supuesto de ventanilla única

4. Davara Rodríguez (2010), págs. 80 y 81.

5. Según Martín Delgado (2010, pág. 506), la sede electrónica, aunque sea espacio virtual, mantiene su carácter administrativo, que viene determinado por la conexión que establece la Ley entre sede y ejercicio de competencias, por un lado, y entre sede y titularidad y gestión pública de la misma, por el otro.

6. Valero Torrijos (cit. pág. 355).

7. Explica González García (2009, págs. 108 y 109) cómo se produjo la creación de la Oficina Virtual de la AEAT, precedente inmediato de la actual sede electrónica: «En 1999, se estableció, para las grandes empresas, la obligación de presentar declaraciones mensuales por Internet. Con ello se inicia la construcción de una plataforma cuya funcionalidad excedió con mucho la de un portal de páginas estáticas. [...] Desde su creación, el portal de la AEAT ha experimentado sucesivas transformaciones con sucesivos diseños. En el de 2005 ya aparecía el concepto de Oficina Virtual, que se consolidó con el formato del portal utilizado desde el 30 de octubre de 2006».

8. Redacción según la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

relacionada con las previsiones contenidas en la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, que ha sido parcialmente transpuesta a nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio. Estamos, pues, ante un supuesto de ventanilla única derivado del derecho de los ciudadanos a obtener información a través de medios electrónicos en relación con el establecimiento de actividades de servicio.<sup>9</sup>

Sin embargo, no es el único caso de ventanilla única existente en nuestro ordenamiento. Un ejemplo de ventanilla única tributaria, todavía en una fase inicial, lo podemos encontrar en el caso de la prevista entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Agencia Tributaria de Cataluña. Dispone el primer párrafo del apartado 3 del artículo 204 del Estatuto de Autonomía de Cataluña que «ambas Administraciones tributarias establecerán los mecanismos necesarios que permitan la presentación y recepción en sus respectivas oficinas, de declaraciones y demás documentación con trascendencia tributaria que deban surtir efectos ante la otra Administración, facilitando con ello el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes».

En este sentido, la disposición adicional séptima de la Ley 7/2007, del 17 de julio, de la Agencia Tributaria de Cataluña, que lleva por título «ventanilla única», señala que «a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, se faculta a la Agencia Tributaria de Cataluña para establecer, junto con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los mecanismos a que se refiere el artículo 204.3 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, que deben permitir presentar y recibir en las oficinas de las dos Administraciones las declaraciones y el resto de documentación con trascendencia tributaria que deban producir efectos ante la otra Administración». Para dar cumplimiento a esta previsión normativa, el 17 de diciembre del 2009, se suscribió un Convenio de colaboración entre la AEAT y la Agencia Tributaria de Cataluña para la implantación de la ventanilla única tributaria

y la ejecución de determinados trámites en materia tributaria.

El mecanismo de la ventanilla única es una solución que, a nuestro juicio, debería ser objeto de potenciación en la Administración pública, en general, y en la tributaria, en particular. Como ya hemos señalado en otro lugar,<sup>10</sup> sería deseable la consecución de una ventanilla única tributaria, no sólo electrónica, sino también presencial, que permitiera al ciudadano la presentación de cualquier documento dirigido a una Administración tributaria, sea del ámbito estatal, autonómico o local. En este sentido, en materia de registros electrónicos, se puede constatar cómo se ha avanzado en los últimos años hacia una mayor polivalencia de los registros, pero todavía no se ha conseguido una auténtica ventanilla única electrónica.

La sede electrónica está muy relacionada con otra figura afín, como es el punto de acceso electrónico. A este instrumento se refiere el artículo 8.2.b LAECSP, que dispone que la Administración General del Estado garantizará el acceso de todos los ciudadanos a los servicios electrónicos proporcionados en su ámbito a través de un sistema de varios canales que cuente, al menos, con las oficinas de atención presencial, los servicios de atención telefónica y con los «puntos de acceso electrónico, consistentes en sedes electrónicas creadas y gestionadas por los departamentos y organismos públicos y disponibles para los ciudadanos a través de redes de comunicación. En particular se creará un Punto de acceso general a través del cual los ciudadanos puedan, en sus relaciones con la Administración General del Estado y sus organismos públicos, acceder a toda la información y a los servicios disponibles. Este Punto de acceso general contendrá la relación de servicios a disposición de los ciudadanos y el acceso a los mismos, debiendo mantenerse coordinado, al menos, con los restantes puntos de acceso electrónico de la Administración General del Estado y sus organismos públicos».

Al igual que decíamos en relación con las ventanillas únicas, los puntos de acceso electrónico también pueden ser unas eficaces herramientas de simplificación de la información al ciudadano y de facilitación del acceso a las dis-

9. Véase, al respecto, Oliver Cuello (2009), pág. 41.

10. Véase, al respecto, Oliver Cuello (2011).



tintas sedes electrónicas de una misma Administración pública o bien de varias Administraciones públicas. De esta forma, en especial en este último caso de varias Administraciones públicas, a nuestro juicio, deberían potenciarse los puntos de acceso electrónico como vías para facilitar el acceso de los ciudadanos a las distintas sedes electrónicas.

Por otra parte, en cuanto a las subsedes electrónicas, hay que destacar que el artículo 4.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio (RAECSP) prevé la posibilidad de que se puedan crear una o varias sedes electrónicas derivadas de una sede electrónica principal. Las sedes electrónicas derivadas, o subsedes electrónicas, deberán resultar accesibles desde la dirección electrónica de la sede principal, sin perjuicio de que sea posible el acceso electrónico directo.

Por lo que respecta a la Administración tributaria estatal, el artículo 2.6 RPAEAT, de 28 de diciembre de 2009, establece que, de manera subordinada a la sede electrónica principal de la AEAT, existirán las siguientes subsedes electrónicas, directamente accesibles desde la dirección electrónica de la sede principal: <https://www1.agenciatributaria.gob.es> y <https://www2.agenciatributaria.gob.es>. Este mismo precepto dispone que la creación de nuevas subsedes electrónicas, o su modificación o supresión, se publique a través de la sede electrónica principal de la AEAT.

## 2. Principios rectores y responsabilidad del titular

El artículo 10 LAECSP, además de establecer la necesidad de la creación formal de la sede electrónica, dispone, en su apartado 3, una serie de principios por los que ha de regirse la misma. En efecto, dicho artículo establece la obligación de que las sedes electrónicas se sujeten «a los principios de publicidad oficial, responsabilidad, calidad, seguridad, disponibilidad, accesibilidad, neutralidad e interoperabilidad».

El principio de publicidad se recoge también en el artículo 4.k LAECSP, cuando se proclama el «principio de transparencia y publicidad del procedimiento, por el cual el uso de medios electrónicos debe facilitar la máxima difusión,

publicidad y transparencia de las actuaciones administrativas».

En relación con el principio de calidad, hay que tener en cuenta también que el artículo 6.2.j LAECSP establece el derecho «a la calidad de los servicios públicos prestados por medios electrónicos». La exigencia de calidad de los servicios públicos, en el ámbito administrativo general, puede verse reflejada en alguno de los derechos del artículo 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), así como en alguno de los principios reconocidos por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Respecto al principio de seguridad, hay que tener en cuenta que el artículo 10.4 LAECSP determina que «las sedes electrónicas dispondrán de sistemas que permitan el establecimiento de comunicaciones seguras siempre que sean necesarias». También en este caso hay que relacionar este principio con uno de los derechos reconocidos en la norma legal, en concreto, en el artículo 6.2.i LAECSP, por el que se reconoce el derecho «a la garantía de la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones públicas».

Las sedes electrónicas, como ya se ha señalado, también han de regirse por el principio de disponibilidad. A esta cuestión se refiere, desde una perspectiva general, el artículo 1.2 LAECSP, cuando proclama que «las Administraciones públicas utilizarán las tecnologías de la información de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley, asegurando la disponibilidad, el acceso, la integridad, la autenticidad, la confidencialidad y la conservación de los datos, informaciones y servicios que gestionen en el ejercicio de sus competencias». La disponibilidad de las sedes electrónicas constituye una de las características básicas de las mismas, que las diferencian de las sedes administrativas tradicionales, sometidas a un horario oficial. Precisamente, una de las grandes ventajas de la Administración electrónica, que acerca la Administración al ciudadano, es la posibilidad de acceder a la información y servicios de dicha Administración de forma ininterrumpida a cualquier hora del día, lo que facilita enormemente las gestiones de los ciudadanos y evita las molestias que provoca ceñirse al horario de las oficinas públicas tradicionales.

Otro principio relacionado con el de disponibilidad es el principio de accesibilidad, por el que, según proclama el artículo 10.3 LAECSP, deben regirse las sedes electrónicas. Asimismo, hay que tener presente que el artículo 10.5 LAECSP establece que «la publicación en las sedes electrónicas de informaciones, servicios y transacciones respetará los principios de accesibilidad y usabilidad de acuerdo con las normas establecidas al respecto, estándares abiertos y, en su caso, aquellos otros que sean de uso generalizado por los ciudadanos». Por lo tanto, se trata de superar la denominada brecha digital, independientemente del tipo de dificultad en el acceso a las mencionadas tecnologías que afecte a cada colectivo, de forma que se promueva su plena integración en la sociedad de la información y el conocimiento.

Las sedes electrónicas deben regirse, asimismo, por el principio de neutralidad. A este respecto, hay que señalar que el artículo 4.i LAECSP contempla la formulación del principio de neutralidad tecnológica y de adaptabilidad al progreso de las técnicas y sistemas de comunicaciones electrónicas. Este principio pretende garantizar la independencia en la elección de las alternativas tecnológicas por los ciudadanos y por las Administraciones públicas, así como la libertad de desarrollar e implantar los avances tecnológicos en un ámbito de libre mercado. Para ello, las Administraciones públicas tendrán que utilizar estándares abiertos así como, en su caso y de forma complementaria, estándares que sean de uso generalizado por los ciudadanos. Este principio está muy relacionado con el uso del software libre por parte de las Administraciones públicas y de los ciudadanos, así como de las aplicaciones y sistemas basados en estándares abiertos.<sup>11</sup>

Un principio que también debe regir las sedes electrónicas y que se encuentra muy relacionado con el de neutralidad es el principio de interoperabilidad. De acuerdo con la definición que ofrece la LAECSP de «interoperabilidad», hay que entender que se trata de la «capacidad de los sistemas de información, y por ende de los procedimientos a los que éstos dan soporte, de compartir datos y posibilitar el intercambio de información y conocimiento entre ellos». A estos efectos, se prevén dos instrumentos

de relevancia, el Esquema Nacional de Interoperabilidad y el Esquema Nacional de Seguridad (artículo 42 LAECSP).<sup>12</sup>

Por otra parte, el establecimiento de una sede electrónica, de acuerdo con el artículo 10.2 LAECSP, «conlleva la responsabilidad del titular respecto de la integridad, veracidad y actualización de la información y los servicios a los que pueda accederse a través de la misma». Se trata de una previsión normativa de suma importancia, a nuestro juicio, pues concreta de forma clara el principio de responsabilidad que, como hemos visto, se encuentra entre los que deben regir la actuación de dicha sede electrónica (artículo 10.3 LAECSP). Nos encontramos ante una previsión legal que obliga al titular de la sede a respetar una serie de garantías de gran trascendencia jurídica (integridad, veracidad y actualización de la información).

En relación con la responsabilidad patrimonial de la Administración pública, no hay que olvidar que, tal como establece el artículo 139 LRJPAC, «los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones públicas correspondientes de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, [...] siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos». Se contempla, pues, un sistema de responsabilidad objetiva, pero en el que se excluyen expresamente los perjuicios producidos a causa de fuerza mayor, al tiempo que se matiza que la lesión deberá constituir un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado. Además, el artículo 141.1 LRJPAC limita la responsabilidad a que el perjudicado no tenga el deber jurídico de soportarla.

En el ámbito tributario, como sabemos, el artículo 85.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) proclama el deber de información a los obligados tributarios, un deber que se concreta en esa propia norma y en otras de desarrollo reglamentario en varias actuaciones de información a las que viene obligada la Administración tributaria. Por consiguiente, es perfectamente posible la reclamación de aquellos daños derivados de la prestación del deber de información. Así pues, cuando las actuaciones de información administrativa provoquen

11. Para una análisis más detallado del tema, véase Delgado García y Oliver Cuello (2006).

12. Desarrollan lo previsto en este artículo 42 LAECSP, por un lado, el Real Decreto 3/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Seguridad en el ámbito de la Administración electrónica, y, por el otro, el Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad en el ámbito de la Administración electrónica.

cualquier lesión efectiva en alguno de los bienes o derechos de los obligados tributarios que no tengan la obligación de soportar (siempre que sea evaluable económicamente e individualizable), podrán reclamar su indemnización a la correspondiente Administración tributaria, que podrá ser responsable de la misma tanto a causa de su actuación (ya sea incorrecta o por el simple cambio de criterio) como por su inactividad.<sup>13</sup>

Por lo que se refiere a la regulación de la responsabilidad del titular de la sede electrónica en el caso de la AEAT, hay que destacar que el artículo 2.4 RPAEAT, de 28 de diciembre de 2009, reproduce las previsiones legales y reglamentarias que acabamos de mencionar. Así, se establece en este precepto que «la Agencia Tributaria responderá de la integridad, veracidad y actualización de la información y los servicios relativos a la propia Agencia Tributaria a los que pueda accederse a través de la sede electrónica y, en su caso, de las subsedes, en los términos del artículo 7 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 11 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos». Y se añade a continuación que «los distintos departamentos, servicios y demás órganos de la Agencia Tributaria serán responsables de la gestión de los servicios puestos a disposición de los ciudadanos conforme a lo previsto en la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, así como en el resto de su normativa de organización».

### 3. La identificación de la sede electrónica

En la sede electrónica, según estipula el artículo 10.3 LAECSP, «en todo caso deberá garantizarse la identificación del titular de la sede, así como los medios disponibles para la formulación de sugerencias y quejas». Las sedes electrónicas utilizarán, para identificarse y garantizar una comunicación segura con las mismas, según el artículo 17

LAECSP, «sistemas de firma electrónica basados en certificados de dispositivo seguro o medio equivalente».

Sin duda, la identificación de las sedes electrónicas mediante los sistemas de firma electrónica es una cuestión trascendental en el funcionamiento de dichas sedes y en el de la Administración electrónica, en general. No hay que olvidar, asimismo, que actualmente son cada vez más numerosos los supuestos de actuación administrativa automatizada y, por consiguiente, es necesario regular con claridad los sistemas de firma electrónica en estos casos. A ello se refiere el artículo 18 LAECSP. En su primer apartado, establece que «para la identificación y la autenticación del ejercicio de la competencia en la actuación administrativa automatizada, cada Administración pública podrá determinar los supuestos de utilización de los siguientes sistemas de firma electrónica: a) Sello electrónico de Administración pública, órgano o entidad de derecho público, basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica. b) Código seguro de verificación vinculado a la Administración pública, órgano o entidad y, en su caso, a la persona firmante del documento, permitiéndose en todo caso la comprobación de la integridad del documento mediante el acceso a la sede electrónica correspondiente».

En relación con la actuación administrativa automatizada, en este contexto de implantación y desarrollo de la Administración electrónica, adquieren suma importancia los procesos de toma de decisiones en los que interviene de una forma trascendental la informática. Es lo que algunos autores denominan informática decisional o, lo que es lo mismo, la sustitución de la inteligencia humana por la inteligencia artificial (una aplicación informática) en la toma de decisiones administrativas y que se regula, por primera vez en un texto legal de estas características, en la LGT. Se trata de un fenómeno que ya viene siendo aplicado desde hace tiempo en otros ámbitos privados, como, por ejemplo, en las operaciones bursátiles de transmisión de valores en los mercados secundarios.<sup>14</sup>

13. Véanse al respecto los comentarios realizados por Rovira Ferrer (2011), págs. 344 a 359.

14. Sobre esta materia, véase el apartado titulado «La actuación administrativa automatizada», en Delgado García (2009), pág. 178 y ss.

En relación con este asunto, hay que destacar la experiencia en el campo tributario. En efecto, el artículo 73.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, en relación con la expedición de los certificados tributarios, regula una cuestión interesante y que merece una valoración positiva. Se trata de la verificación del contenido, autenticidad y validez del certificado por medio del denominado código seguro de verificación. En efecto, dispone este precepto que «el contenido, autenticidad y validez del certificado se podrá comprobar mediante conexión con la página web de la Administración tributaria, utilizando para ello el código seguro de verificación que figure en el certificado. Cuando el destinatario del certificado sea una Administración pública, dicha comprobación será obligatoria».

Así pues, estamos en presencia de una manifestación más del empleo de las tecnologías de la información y la comunicación en la aplicación de los tributos, que puede aportar un plus de seguridad, a la vez que permite ahorrar tiempo al obligado y a los terceros, así como desplazamientos innecesarios y acorta los tiempos de respuesta de la Administración, al facilitar una mecanización en los procesos de expedición de los certificados.

En relación con la sede electrónica de la AEAT, el artículo 2.5 RPAEAT, de 28 de diciembre de 2009, no añade nada nuevo a lo previsto con carácter general para la Administración General del Estado, al establecer que «la identificación de la sede electrónica se llevará a cabo mediante certificado de sede, consistente en certificado del servidor donde se aloja la información o cualquier otro certificado de dispositivo seguro o medio equivalente conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre».

## 4. Contenido de la sede electrónica

La LAECSP no establece un contenido mínimo obligatorio de las sedes electrónicas. Sí lo hace, en cambio, el desa-

rollo reglamentario de esta ley. El RAECSP, en el ámbito de la Administración General del Estado, se refiere extensamente al contenido de la sede electrónica. Así, el artículo 4.1 RAECSP dispone que se realizarán a través de sedes electrónicas «todas las actuaciones, procedimientos y servicios que requieran la autenticación de la Administración pública o de los ciudadanos por medios electrónicos».

Y, más concretamente, el artículo 6.1 RAECSP establece que «toda sede electrónica dispondrá del siguiente contenido mínimo: a) Identificación de la sede, así como del órgano u órganos titulares y de los responsables de la gestión y de los servicios puestos a disposición en la misma y, en su caso, de las subsedes de ella derivadas. b) Información necesaria para la correcta utilización de la sede incluyendo el mapa de la sede electrónica o información equivalente, con especificación de la estructura de navegación y las distintas secciones disponibles, así como la relacionada con propiedad intelectual. c) Servicios de asesoramiento electrónico al usuario para la correcta utilización de la sede. d) Sistema de verificación de los certificados de la sede, que estará accesible de forma directa y gratuita. e) Relación de sistemas de firma electrónica que, conforme a lo previsto en este Real Decreto, sean admitidos o utilizados en la sede. f) Normas de creación del registro o registros electrónicos accesibles desde la sede. g) Información relacionada con la protección de datos de carácter personal, incluyendo un enlace con la sede electrónica de la Agencia Española de Protección de Datos».

Asimismo, de acuerdo con el artículo 6.2 RAECSP, «las sedes electrónicas dispondrán de los siguientes servicios a disposición de los ciudadanos: a) Relación de los servicios disponibles en la sede electrónica. b) Carta de servicios y carta de servicios electrónicos. c) Relación de los medios electrónicos a los que se refiere el artículo 27.4 de la Ley 11/2007, de 22 de junio.<sup>15</sup> d) Enlace para la formulación de sugerencias y quejas ante los órganos que en cada caso resulten competentes. e) Acceso, en su caso, al estado de tramitación del expediente. f) En su caso, publicación de los diarios o boletines. g) En su caso, publica-

15. El artículo 27.4 LAECSP establece que «las Administraciones publicarán, en el correspondiente diario oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas».

ción electrónica de actos y comunicaciones que deban publicarse en tablón de anuncios o edictos, indicando el carácter sustitutivo o complementario de la publicación electrónica. h) Verificación de los sellos electrónicos de los órganos u organismos públicos que abarque la sede. i) Comprobación de la autenticidad e integridad de los documentos emitidos por los órganos u organismos públicos que abarca la sede que hayan sido autenticados mediante código seguro de verificación. j) Indicación de la fecha y hora oficial a los efectos previstos en el artículo 26.1 de la Ley 11/2007, de 22 de junio».<sup>16</sup>

Por último, el artículo 6.3 RAECSP establece que los órganos titulares responsables de la sede «podrán además incluir en la misma otros servicios o contenidos, con sujeción a lo previsto en el artículo 10 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y en este Real Decreto». Ahora bien, no será necesario recoger en las subsedes la información y los servicios a los que se refieren los apartados anteriores de este precepto reglamentario cuando ya figuren en la sede de la que aquéllas derivan (artículo 6.4 RAECSP). Finalmente, las sedes electrónicas cuyo titular tenga competencia sobre territorios con régimen de cooficialidad lingüística posibilitarán el acceso a sus contenidos y servicios en las lenguas correspondientes (artículo 6.5 RAECSP).

El artículo 3.1 RPAEAT, de 28 de diciembre de 2009, establece, al respecto, que la sede electrónica de la AEAT «dispondrá del contenido y de los servicios a disposición de los ciudadanos previstos expresamente en el artículo 6 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre». Por lo tanto, se puede afirmar que la regulación de la sede electrónica de la AEAT se adecua a la legislación básica y a la normativa de desarrollo sobre Administración electrónica.

Incluso, se ofrecen algunos servicios adicionales que no están contemplados entre los que constituyen el contenido mínimo y los servicios a disposición de los ciudadanos previstos en la norma reglamentaria, de acuerdo con la previsión del artículo 6.3 RAECSP. A este respecto, el artículo 3.2 RPAEAT, de 28 de diciembre de 2009, deter-

mina que, «además, la sede electrónica de la Agencia Tributaria incluirá el siguiente contenido: a) Acceso a la presente Resolución de creación de la sede electrónica así como a las normas por las que se creen sellos electrónicos, se acuerde la aplicación del sistema de código seguro de verificación o se establezca la obligatoriedad de la comunicación a través de medios electrónicos, todo ello en el ámbito de actuaciones de la Agencia Tributaria. b) Relación de documentos electrónicos normalizados que sean del ámbito del Registro electrónico de la Agencia Tributaria. c) Especificaciones técnicas a las que debe ajustarse la presentación de documentos electrónicos en el Registro electrónico de la Agencia Tributaria. d) Acceso a la información relativa a los procedimientos de adjudicación de la Agencia Tributaria, conforme a las previsiones que sobre el perfil del contratante contiene la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público. e) Convenios que celebre la Agencia Tributaria con otras Administraciones Públicas para el reconocimiento, que puede ser mutuo, de registros electrónicos a que se refiere el apartado séptimo.2 de esta Resolución, o para la creación de sedes compartidas. f) Interrupciones necesarias por razones técnicas indispensables».

Asimismo, de acuerdo con el artículo 3.3 RPAEAT, de 28 de diciembre de 2009, «la sede electrónica de la Agencia Tributaria dispondrá de los siguientes servicios adicionales a disposición de los ciudadanos: a) Información administrativa y tributaria relativa a los derechos y deberes de los ciudadanos. b) Registro electrónico de la Agencia Tributaria, con información detallada del calendario de días inhábiles a efectos de la presentación de documentos electrónicos en el Registro electrónico. c) Acceso a la información sobre actuaciones y procedimientos de contratación pública en los términos de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público. d) Acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas con los efectos propios de la notificación por comparecencia». Por último, hay que tener en cuenta que, según el artículo 2.3 RPAEAT, de 28 de diciembre 2009, «la fecha y hora oficial de la sede electrónica de la Agencia Tributaria corresponde a la de la

16. El artículo 26.1 LAECSP dispone que «los registros electrónicos se registrarán a efectos de cómputo de los plazos imputables tanto a los interesados como a las Administraciones públicas por la fecha y hora oficial de la sede electrónica de acceso, que deberá contar con las medidas de seguridad necesarias para garantizar su integridad y figurar visible».



España peninsular conforme a lo que, en su caso, establezca el Esquema Nacional de Interoperabilidad».

Las informaciones y los servicios que se califican en esta Resolución de la AEAT como adicionales derivan de otras normas diferentes del artículo 6 RAECSP. Su inclusión en el contenido y servicios adicionales ofrecidos por la sede electrónica de la AEAT merece, sin duda, una valoración positiva. Resulta evidente que, cuanta mayor información

y servicios se ofrezcan al ciudadano a través de la sede electrónica, más se acercará la Administración al ciudadano y mayor será la eficacia y eficiencia de la actuación administrativa. Por ello, consideramos que esta relación de informaciones y servicios adicionales de la sede electrónica de la AEAT debería ser permanentemente actualizada y complementada, en el futuro, con nuevos contenidos que enriquezcan y mejoren las funciones de dicha sede electrónica.

## Bibliografía

- CERRILLO MARTÍNEZ, Agustí (2010). «La difusión de información pública a través de medios electrónicos: claroscuros de la Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos». En: *Administración electrónica. La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y los retos jurídicos del e-gobierno en España*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- DAVARA RODRÍGUEZ, Miguel Ángel (2010). «Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos». *La Ley-El Consultor*. Madrid.
- DELGADO GARCÍA, Ana María (2009). «Manifestaciones de la Administración electrónica tributaria». En: *Administración electrónica tributaria*. Barcelona: Bosch.
- DELGADO GARCÍA, Ana María; OLIVER CUELLO, Rafael (2006) «Administración tributaria electrónica y software libre». *Revista de Información Fiscal*. N.º 75.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Ignacio (2009). «De Oficina Virtual a servicios transparentes. La experiencia de la AEAT en la aplicación de la Ley 11/2007». En: *La Administración electrónica y el servicio a los ciudadanos*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- MARTÍN DELGADO, Isaac (2010). «Concepto y régimen jurídico de la sede administrativa electrónica». En: *Administración electrónica. La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y los retos jurídicos del e-gobierno en España*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2009). «El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos». *Revista de Información Fiscal*. N.º 96.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2011). «Régimen jurídico de los certificados tributarios». *Revista Española de Derecho Financiero*. N.º 149.
- ROVIRA FERRER, Irene (2011). *Los deberes de información y asistencia en la sociedad de la información*. Barcelona: Bosch.
- VALERO TORRIJOS, Julián (2010). «Acceso a los servicios y a la información por medios electrónicos». En: *La Ley de Administración Electrónica. Comentario sistemático a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos*. Pamplona: Aranzadi.



### Cita recomendada

OLIVER CUELLO, Rafael (2011). «La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». En: «Administración electrónica tributaria» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 12, pág. 44-54. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n12-oliver/n12-oliver>>

ISSN 1699-8154



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

### Sobre el autor

Rafael Oliver Cuello

[rafael.oliver@upf.edu](mailto:rafael.oliver@upf.edu)

[www.upf.edu/pdi/dret/rafael.oliver](http://www.upf.edu/pdi/dret/rafael.oliver)

Catedrático acreditado de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Pompeu Fabra.

Universitat Pompeu Fabra

Pl. de la Mercè, 10-12

08002 Barcelona, España

## Monográfico «Administración electrónica tributaria»

ARTÍCULO

# La información y la asistencia en la Administración tributaria electrónica: ventajas e inconvenientes de las TIC

Irene Rovira Ferrer

Fecha de presentación: abril de 2011

Fecha de aceptación: mayo de 2011

Fecha de publicación: julio de 2011

### Resumen

Ante la imposibilidad de practicar caso por caso los millones de liquidaciones anuales relativas a las más importantes figuras impositivas, los ciudadanos se encontraron con la responsabilidad de conocer, interpretar y aplicar el complejo, cambiante y, a veces, incluso deficiente ordenamiento tributario, por lo que debía compensarse la reducción de la actividad administrativa con una fuerte prestación de los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios. Por ello, y teniendo en cuenta que la información y la comunicación son la base de estos deberes, parece evidente que constituyen uno de los ámbitos administrativos más susceptible de ser transformado por la incorporación de las tecnologías de la información y la comunicación, de la misma forma que es posible pensar que las consecuencias que ha tenido la incorporación de los nuevos medios en su prestación han comportado un antes y un después.

### Palabras clave

Administración tributaria, TIC, deber de información, deber de asistencia

### Tema

Administración electrónica

## *Information and Help for Electronic Tax Administration: Advantages and Disadvantages of ITC*

### Abstract

*In view of the impossibility of going through, case by case, the millions of annual tax payments concerning the most important taxable activities, citizens are faced with the responsibility of knowing, interpreting and*

*applying the complex, ever-changing and even, at times, deficient tax regulations. This reduction in administrative activity should be compensated for by maximising the responsibilities of informing and assisting taxpayers. For this reason, and taking into account that information and communication are basic obligations, it would seem evident that they constitute one of the administrative areas most susceptible to transformation by the incorporation of Information and Communication Technologies. This in much the same way as it is possible to consider that the consequences of the incorporation of the new media have proved to be a turning point.*

### Keywords

tax administration, ICT, information obligation, help obligation

### Topic

Electronic administration

## Introducción

Desde la aparición de las principales figuras impositivas (especialmente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades), el sistema tradicional de aplicación de los tributos pasó a tener graves problemas operativos, puesto que la Administración tributaria no podía asumir la carga de dictar caso por caso los millones y millones de declaraciones anuales. En consecuencia, apareció la necesidad de requerir activamente la colaboración de los obligados tributarios, de modo que, a través de la generalización de las autoliquidaciones y de numerosos deberes de información, éstos acabaron convirtiéndose en los gestores principales del nuevo sistema.

Sin embargo, este cambio comportó que los ciudadanos se vieran con la obligación de conocer, interpretar y aplicar el complejo, cambiante e incluso a veces deficiente ordenamiento tributario, por lo que la compensación de la reducción de la actividad administrativa con una fuerte prestación de los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios pasó a ser una exigencia ineludible para la propia viabilidad de la aplicación de los tributos.

Así, como señala el artículo 85.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), «la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesi-

ria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones», lo que concreta en mayor medida el artículo 52 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), al contemplar que «la Administración tributaria promoverá y facilitará a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria». Por su parte, el artículo 34.1.a) de la LGT establece como derecho de los obligados tributarios el de «ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias», de modo que la normativa deja claro que la información y la asistencia constituyen tanto un derecho de los administrados como un deber de la Administración tributaria.

No obstante, y aunque el artículo 77 del RGGIT procure aportar un mayor detalle en relación con el deber de asistencia,<sup>1</sup> en ningún caso se detalla la definición completa de su concepto ni del concepto del deber de información (lo mismo que ocurre en relación con los correspondientes derechos a su recepción), de la misma forma que la

1. Al respecto, el mencionado artículo 77 apunta que «la asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones».

normativa no delimita claramente el conjunto de actuaciones que conforman su contenido.

Al respecto, el propio artículo 85.2 de la LGT simplemente señala que, entre otras labores, los deberes de información y asistencia se podrán instrumentalizar a través de las siguientes actuaciones: la publicación de textos actualizados de las normas tributarias y de la doctrina administrativa de mayor trascendencia, las comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria (en concreto, mediante la difusión de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, la facilitación de la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios, las contestaciones a consultas escritas y el suministro, a petición de los interesados, del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas), las actuaciones previas de valoración y, finalmente, la asistencia a los obligados en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Por su parte, además de desarrollar y clasificar dichas actuaciones en función del deber al que pertenecen, los artículos 63 a 78 del RD 1065/2007 añaden como parte del deber de información la contestación a las solicitudes de información presentadas por los obligados tributarios, así como la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y la emisión de certificados tributarios. Al mismo tiempo, en relación con el deber de asistencia, incluyen la elaboración de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos por parte de la Administración tributaria, lo que acompañan de la confección de borradores de declaración y la puesta a disposición de programas informáticos de ayuda para el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Así pues, resulta obvio que, considerando los fundamentos y los motivos que inspiran y justifican la información y la asistencia en la esfera tributaria, pueden incluirse bajo

su concepto una gran cantidad de actuaciones no previstas expresamente por la normativa, las cuales, teniendo en cuenta que se basan en la relación entre la Administración y los ciudadanos y en la transmisión de conocimientos, son claramente susceptibles de ser transformadas y revolucionadas por la incorporación de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC).

En este sentido, sin ir más lejos, es evidente que la incorporación de los nuevos medios y técnicas no sólo permite la reutilización de la información administrativa, sino que también posibilita el acceso inmediato a la misma. De este modo, los obligados tributarios pueden tener un conocimiento instantáneo de los contenidos de los que precisan, de la misma forma que la Administración puede actuar de forma coordinada y homogeneizar sus criterios, reducir sus errores y ahorrar gran cantidad de esfuerzos en su actividad.

Asimismo, aparte de permitir un acceso ininterrumpido a determinadas labores y servicios de información y asistencia y de evitar colas y desplazamientos innecesarios, las TIC habilitan a los obligados tributarios para acceder de forma autónoma a las prestaciones electrónicas, por no hablar de las mejoras que comportan en la propia gestión de las prestaciones tradicionales basadas, por ejemplo, en la posibilidad de dar horas para combatir el tradicional colapso en las oficinas administrativas (especialmente durante las campañas de la renta).

Así pues, no hace falta incidir mucho más para observar que las TIC son susceptibles de revolucionar la prestación de los deberes de información y asistencia, ya sea mejorando y perfeccionando las labores y servicios ya existentes o permitiendo la creación de nuevas actuaciones. Por ello, no es de extrañar que la Administración tributaria haya invertido grandes esfuerzos en su incorporación general y, en especial, en este ámbito, lo que demuestran claramente los diferentes premios meritorios tanto nacionales como internacionales que ha recibido al respecto.<sup>2</sup>

2. A modo de ejemplo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), ha sido galardonada con el Premio a la Excelencia en las Tecnologías de la Información (2000), el premio e-Government Good Practice otorgado por la Comisión Europea (2001), el Premio a la Calidad en la Administración General del Estado (2001), el Premio a la Calidad en la Administración General del Estado (2002), el Premio a la Calidad y a las Mejores Prácticas en la Administración General del Estado (2003), el Premio a la Colaboración y Servicios Públicos Electrónicos entre Administraciones Públicas (2003), el premio e-Europe for e-Government otorgado por la Comisión Europea (2003), el premio Computer World Honors en Laureate 2004, categoría Finance, Insurance & Real State y con el premio TECNIMAP a las mejores prácticas de las Administraciones Públicas en materia de Administración Electrónica (2004).

## 1. La introducción de las TIC en los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria

Consciente de la relevancia del correcto cumplimiento de los deberes de información y asistencia y del gran potencial al respecto de las TIC, la Administración tributaria ha convertido la incorporación de los nuevos medios y técnicas en su prestación en uno de los principales retos administrativos, lo que puede observarse claramente del análisis de los planes anuales de objetivos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Así, y aunque la asistencia y la mejora de las relaciones con los ciudadanos ha constituido el gran pilar de la Agencia Tributaria desde que entró en funcionamiento en el año 1992 (destacan como fines constantes la ampliación de la oferta de servicios y la potenciación de la asistencia al ciudadano en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones), la creación de nuevas actuaciones ha dejado de ser su reto fundamental en este extremo, y es que, a consecuencia de su excelente trabajo previo, la actividad administrativa ha pasado a centrarse en maximizar las ventajas que ofrece el uso de las TIC y en perfeccionar y mejorar las actuaciones ya existentes.

Sin ir más lejos, así se refleja también en los propios compromisos de las cartas de servicios de la Agencia, donde aparecen como propósitos generales el de asumir la fijación de algunos plazos medios para la prestación de determinadas actuaciones (como ocurre en el envío por correo de las etiquetas identificativas, que se establece en una semana), la previsión de medidas para mejorar el acceso tanto físico como en las webs de las personas con discapacidades o la potenciación de servicios basados simplemente en la comodidad de los obligados tributarios (como la instauración de sistemas automáticos de gestión de tiempos de espera en las oficinas administrativas).<sup>3</sup>

Sin embargo, téngase en cuenta que dicha preocupación por la mejora de las prestaciones de información y asistencia no sólo trae causa de los buenos resultados obtenidos, sino también del crecimiento de la responsabilidad administrativa que ha conllevado el aumento de las prestaciones ofrecidas. Así, los supuestos en los que la Administración puede verse obligada a responder por los daños y perjuicios generados (ya sea a causa de un incumplimiento o de un cumplimiento incorrecto de los deberes) también han aumentado de modo exponencial, por lo que el perfeccionamiento de tales labores y servicios, aparte de ser necesario para el buen funcionamiento del sistema, también es imprescindible para la propia viabilidad de la Administración.

De todos modos, debe destacarse que, a pesar de la fuerte implicación administrativa, la incorporación de las TIC en la Administración tributaria es de carácter potestativo, ya que, si bien el artículo 6.1 de la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP), instauró indirectamente la obligación de tecnificación administrativa, en la esfera tributaria prevalece su carácter voluntario con base en el carácter especial del artículo 96 de la LGT.<sup>4</sup> Así, el artículo 96.1 de la LGT establece únicamente que «la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias», de la misma forma que el apartado 2 limita su uso por parte de los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones a que «sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria».

No obstante, cierto es que, en cumplimiento de dicha promoción, muchas de las disposiciones que regulan los deberes de información y asistencia prevén su prestación de forma electrónica (como es el caso, entre otros, de las publicaciones relacionadas con la normativa tributaria y de las de contestaciones a consultas tributarias y resoluciones económico-administrativas de mayor trascenden-

3. A modo de ejemplo, la carta de servicios de la Agencia Tributaria del año 2011 establece como retos principales al respecto el ofrecimiento de una atención personalizada, la especialización necesaria de su personal y la claridad, la precisión y la comprensión de toda su información.
4. Véase un análisis detallado sobre la aplicación de la LAECSP en el ámbito tributario en Oliver Cuello (2009b), págs. 53 a 62. Asimismo, para un mayor desarrollo sobre la existencia de este concreto derecho en el mismo ámbito, véase Oliver Cuello (2009a); y, en relación con los demás derechos vinculados, Delgado García y Oliver Cuello (2010), págs. 923 a 927.

cia -apartados 1 y 4 del artículo 86 de la LGT-, de la contestación a las solicitudes de información tributaria - artículo 63.3 del RD 1065/2007- o de la presentación de consultas tributarias escritas -artículo 66.5 del RD 1065/2007-, del mismo modo que, de forma inédita, el artículo 78 del RD 1065/2007 prevé el uso de las TIC en el deber de asistencia con carácter general. En este sentido, el segundo apartado del mencionado precepto señala que «la asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias se podrá ofrecer también por vía telemática», supuesto en el que será la Administración tributaria quien determine «para cada caso, en función de los medios disponibles y del estado de la tecnología aplicable, el alcance de esa asistencia y la forma y requisitos para su prestación».

Asimismo, el apartado 3 apunta que «el uso de estos medios deberá procurar alcanzar al mayor número de obligados tributarios», por lo que «los servicios ofrecidos por vía telemática, en su caso, se ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los previstos en este artículo siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles». Así pues, y aunque en ningún caso se exija o se prohíba la utilización de alguna vía o medio determinado, sí que se incide en la necesidad de evitar cualquier tipo de discriminación de índole tecnológica, asegurando, de este modo, el acceso universal a las diferentes prestaciones.

Sin embargo, y aunque, con la excepción de las actuaciones que encuentran su esencia en los medios electrónicos, todas las prestaciones se siguen ofreciendo por las vías tradicionales, la Administración tributaria ha procurado crear una multiplataforma de acceso a los diferentes servicios y trámites en línea conciente de que no todos los obligados tributarios están familiarizados con los mismos medios y técnicas, de modo que permite que los ciudadanos puedan elegir la forma de participación que les resulte más fácil, cómoda y adecuada con el fin de potenciar su uso. De este modo, en el campo de la información y la asistencia, se han puesto en funcionamiento cuatro subvías electrónicas que, a su vez, permiten la utilización

de diferentes dispositivos y que se concretan en la vía audiovisual, la vía telefónica, la vía de la televisión digital terrestre (en la que se justifica su enumeración independiente dado que, además de ser un medio de comunicación audiovisual, posibilita el acceso a Internet y un conjunto de servicios especiales, -aunque en la actualidad se encuentran suspendidos-) y la vía de Internet (si bien, en esencia, la posibilidad de su uso no deja de ser otra labor de asistencia encaminada a facilitar la actuación de los ciudadanos).

De hecho, esta tendencia multicanal era la única forma de aprovechar al máximo los grandes beneficios y ventajas que ofrece el uso de las TIC, de la misma forma que no deja de ser una medida para procurar combatir los lamentables efectos que todavía provoca la brecha digital (lo que, aparte de ser un presupuesto ineludible para el asentamiento definitivo de la Administración electrónica, ha pasado a formar parte del propio deber de asistencia, en tanto que el uso de los nuevos medios no deja de ser una forma de facilitar y simplificar el cumplimiento de los deberes y el ejercicio de los derechos de carácter tributario).

Así pues, puede afirmarse que en este campo la actuación de la Administración tributaria también se ha convertido en un punto de referencia, y es que, además de haber implementado el uso de las TIC en la mayor parte de sus prestaciones de información y asistencia (lo que constata la completitud y el desarrollo del portal virtual de la Agencia y, en especial, de su sede electrónica),<sup>5</sup> no ha dejado de velar por potenciar su uso e impulsar la inclusión digital.

Asimismo, puede incluso señalarse que ha centrado su actuación en los tres grandes pilares sobre los que Valencia Alonso entendía que debía descansar el adecuado apoyo tecnológico en los deberes aquí estudiados (hacer llegar al obligado tributario información clara sobre el objeto y la forma de cumplimentar sus obligaciones fiscales, permitir entablar los trámites necesarios para llevarlas a cabo con las mínimas molestias posibles y facilitar

5. Entre otros, así lo destaca López Geta (1996, pág. 44), quien señala que «para quienes por razón de la actividad profesional tenemos ocasión de conocer algunos de los “increíbles” avances de la técnica en materia de comunicaciones y tratamiento de la información, constituye un motivo de satisfacción comprobar que la Administración tributaria los utiliza eficazmente al servicio de la gestión de los tributos, comprensiva ésta de los aspectos antes destacados: verificación y control, e información y asistencia al contribuyente».



en especial la presentación de declaraciones),<sup>6</sup> de la misma forma que, partiendo de las tres fases de tecnificación de las Administraciones que distingue Cano García (ofrecer información a través de los nuevos medios, permitir su utilización por parte de los ciudadanos para dirigirse a las Administraciones y posibilitar la interacción electrónica), puede constatarse que la prestación de los deberes de información y asistencia se encuentra ya en la más avanzada.<sup>7</sup>

No obstante, procede acabar este punto haciendo una especial referencia a las fuertes desigualdades en términos de implementación y desarrollo que se observan entre los medios y técnicas incorporados en los distintos niveles administrativos, ya que, si bien es cierto que la implicación y la inversión de las diferentes Administraciones autonómicas y locales ha aumentado considerablemente (en especial por lo que respecta a los servicios de información y asistencia), el catálogo de labores y servicios que se ofrece y su calidad diverge en gran medida.<sup>8</sup>

Por ello, a pesar de que la actuación de la Administración estatal sea un referente y de que la mayor parte de Administraciones tributarias tengan presencia en Internet (ya sea de forma directa o, en el caso de las Administraciones locales, a través de los portales de las delegaciones o de las Administraciones autonómicas), es evidente que se debe trabajar para paliar el fuerte desequilibrio territorial existente, y es que hace falta la adopción de una estrategia conjunta para poder avanzar coordinadamente y dotar a los deberes de información y asistencia de la eficacia que merecen. Sin lugar a dudas, ésta es la única forma de poder conseguir la plena igualdad de posibilidades para todos los obligados tributarios, y es que, además de rentabilizar los altos costes que genera este proceso de adaptación, supone la única forma de valorar globalmente los resultados obtenidos y de perfeccionar las diferentes iniciativas.

## 2. Ventajas de introducir las TIC en el seno de los deberes de información y asistencia

Como pone claramente de manifiesto García de Castro, «es evidente el potencial de las TIC en relación con los principales fines de los deberes de información y asistencia: garantizar la efectiva aplicación del sistema tributario potenciando la lucha contra el fraude fiscal y facilitar al contribuyente el cumplimiento adecuado de sus obligaciones». En este sentido, como prosigue, son muchas las ventajas de su uso en comparación con otros medios, tanto en relación con los ciudadanos como por lo que respecta a la Administración.<sup>9</sup>

Así, como ya se venía apuntando, resulta obvio que la mayor aportación a los obligados tributarios del empleo de las TIC en los deberes de información y asistencia es una mayor comodidad, tanto a la hora de solicitar como en el momento de recibir las diferentes labores que conforman su contenido. Asimismo, además de poder acceder a las mismas desde cualquier lugar del mundo con conexión a Internet, les permite el ahorro de colas y desplazamientos innecesarios, al tiempo que les ofrece un servicio ininterrumpido y unos niveles sin precedentes de atención a sus demandas. De igual modo, aparte del mayor catálogo de servicios del que disponen, los nuevos medios y técnicas les permiten disfrutar del perfeccionamiento de las actuaciones tradicionales y constatar, por ejemplo, la mejora de los tiempos de espera de respuesta de algunas prestaciones.

Esta disminución de los tiempos se debe principalmente a la mejor gestión que también comporta el empleo de las TIC, dado que, además de permitir beneficios como la solitud de cita previa, ofrece las ventajas de contar con la informatización de toda la información administrativa. De este modo, no sólo se consigue el poder reutilizar contenidos y el acceso inmediato a la información requerida (tanto por parte de los obligados tributarios como del pro-

6. Valencia Alonso (1994, págs. 121 y 122).

7. Cano García (2009, pág. 249).

8. Al respecto, véase un análisis de la incorporación de las TIC en las diferentes Administraciones autonómicas y en las principales Administraciones locales en Vega (2009, págs. 297 a 336).

9. García de Castro (2009, pág. 264).

pio personal administrativo), sino que también se disminuye el riesgo de error en las diferentes actuaciones y se garantiza la homogenización de los criterios administrativos.

De igual forma, en relación directa con la Administración, dichas mejoras también se deben al aumento de coordinación e interconexión que se ha conseguido, cuyo máximo exponente se manifiesta en la creación del programa INFORMA. Así, aparte de los múltiples beneficios que genera dicha aplicación en relación con los ciudadanos (como el acceso inmediato, ininterrumpido y detallado a la información que pueda resultarles de interés), su elaboración ha sido clave en términos de eficiencia y calidad en toda la actividad de la Administración. De hecho, su buen funcionamiento es una muestra más de los grandes beneficios de la actuación conjunta y de la esperada ventanilla única, en tanto que, además de ser la vía más efectiva para superar los déficits de formación del personal administrativo (ya sea propio o externo), es la única fórmula para simplificar y maximizar la eficacia del sistema tributario en general (y más teniendo en cuenta las características de nuestro complejo escenario competencial).

Otro de los grandes beneficios derivados de las TIC en el desarrollo de la actividad administrativa ha sido la rebaja de los costes tanto económicos como medioambientales (cuyo potencial puede observarse en el simple ahorro que se obtendría con la sustitución completa de los envíos tradicionales por los electrónicos), de la misma forma que deben destacarse las ventajas inherentes a la potenciación del soporte escrito (dado que, aparte de permitir la reutilización de informaciones, ha posibilitado la reducción de la gran problemática que genera a efectos de prueba el soporte oral).

Además, otra de las mejoras que se debe subrayar ha sido la ampliación del objeto de algunas actuaciones ya existentes, como es el caso, por ejemplo, de las publicaciones de las contestaciones a consultas tributarias o de las resoluciones económico-administrativas. En estos casos, las TIC han permitido acabar con su limitación a los textos de mayor trascendencia y repercusión, y es que los diferentes sistemas de búsqueda existentes, al simplificar, agilizar y perfeccionar el acceso a la información relevante, permiten disponer de un fondo de datos mucho mayor.

Por su parte, otra de las grandes posibilidades que han aportado los nuevos medios y técnicas ha sido la posibilidad de realizar trámites electrónicamente, lo que no sólo ha conllevado la simplificación y agilización de muchas actuaciones y procedimientos, sino que también ha permitido el ofrecimiento de una mayor comodidad y la guía detallada de cada paso durante su realización. De igual modo, la informatización de toda la información ha conseguido minorar los deberes formales de los obligados tributarios tras la asunción administrativa de algunos de los comportamientos que se les exigían, como es el caso de la tramitación de datos entre Administraciones en sustitución de la aportación de certificados tributarios o el poder no aportar informaciones que ya obren en poder de la Administración tributaria actuante. De esta forma, no sólo se consigue facilitar aún más la actuación de los obligados tributarios, sino que, además de aminorar la presión fiscal indirecta (que es la principal finalidad de los deberes aquí estudiados), también se propician las ventajas derivadas de la propia integración y cooperación administrativa tanto a efectos de eficacia como de control fiscal.

Finalmente, debe resaltarse que el hecho de que los ciudadanos puedan acceder de forma autónoma a muchas de las prestaciones de información y asistencia (ya sea porque se encuentran disponibles en línea o porque se prestan de forma automatizada) también ha permitido que se pueda prescindir de parte de la actuación del personal administrativo, lo que, aparte de la consecuente reducción de costes y de paliar la problemática generada por la escasa formación del personal externo, ha posibilitado el refuerzo de las actuaciones de información y asistencia que resultan de más relevancia. Así, es evidente que la actuación de los obligados tributarios que cuenta con una mayor presión fiscal indirecta es la elaboración de autoliquidaciones y declaraciones, de modo que, gracias a este hecho y a las inéditas posibilidades de gestión de la información que posibilitan las TIC, han aparecido nuevas labores y servicios destinados a paliar los costes indirectos de dicha actividad.

En esta línea, no sólo han aparecido programas informáticos de ayuda o la posibilidad de que la Administración envíe los datos fiscales que posee de los obligados tributarios a sus titulares (datos que envía ya clasificados y cualificados), sino que incluso se ha llegado al punto de que la Administración tributaria envía directamente borradores de autoliquidaciones para que los obligados a

presentarlas simplemente los puedan confirmar (aunque, de momento, esto sólo ocurre en el caso del IRPF). De esta forma, lejos de vivir un retroceso al sistema tradicional de aplicación de los tributos, se ha dado un paso más hacia una nueva Administración eminentemente asistencial, donde la responsabilidad de la gestión de los tributos sigue recayendo en los obligados tributarios, pero su carga se encuentra compensada más que nunca.<sup>10</sup>

Así pues, en definitiva, las TIC han permitido que los obligados tributarios vean simplificadas sus actuaciones y cuenten con una mayor información y asistencia, que, aparte de ser mucho más accesible, es mucho más completa y de mayor calidad. Por su parte, la Administración se ve beneficiada con un mayor y más correcto cumplimiento de los diferentes deberes tributarios, lo que reduce sus posteriores actuaciones de comprobación e inspección y aminora considerablemente los costes de su actividad. De igual modo, su adecuado cumplimiento no deja de ser una clara muestra de la calidad de la actuación administrativa, lo que mejora, en gran medida, la buena imagen de la Administración y aumenta la confianza de los ciudadanos en la misma (a la vez que fomenta la concienciación sobre la necesidad de su colaboración). Por último, todo ello se completa con un mayor control fiscal (que deriva de la mejor gestión de la información interna) y con una mayor presión en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (dado que la Administración puede hacer saber a los obligados tributarios que dispone de parte de sus datos personales), lo que permite reducir los índices de fraude y mejorar, en definitiva, el buen funcionamiento del sistema.

### 3. Inconvenientes de introducir las TIC en el seno de los deberes de información y asistencia

Si bien es cierto que, en términos generales, puede valorarse la incorporación de las TIC en el seno de la Administración tributaria de forma altamente positiva, no pueden obviarse algunos inconvenientes que también se han planteado o, cuando menos, algunas dificultades que aún están pendientes de superar (y es que de su desaparición

depende que los mencionados deberes puedan dotarse realmente de la eficacia que merecen).

Así, fruto de los elevados costes que supone la introducción de las TIC en cualquier ámbito administrativo, el primer problema al que ha tenido que hacer frente la Administración y que todavía se encuentra presente es el gran desequilibrio en términos de desarrollo que se observa entre los diferentes niveles administrativos e incluso entre las propias Administraciones autonómicas y locales, puesto que, más allá de la propia inversión técnica inicial y de que a la larga comporten un gran ahorro de dinero, su incorporación implica cargar con los costes de actualización y mantenimiento de todos los recursos y aplicaciones y la necesidad de formar a todo el personal administrativo. Asimismo, además de conllevar una fuerte apuesta por la difusión de su existencia y la potenciación de su uso por parte de la ciudadanía, su empleo comporta la modificación y adaptación de los diferentes procedimientos y trámites administrativos, del mismo modo que, a su vez, requiere grandes esfuerzos para elaborar toda la información necesaria (dado que, a fin de cuentas, las TIC aportan un nuevo canal de relación con la Administración).

Así pues, ésta ha sido la principal causa que ha provocado los fuertes desniveles que se constatan entre las diferentes Administraciones, y es que, evidentemente, no todas cuentan con las mismas disponibilidades presupuestarias ni con las mismas prioridades. En consecuencia, y aunque muchas Administraciones locales se sirvan de los recursos y técnicas de sus Administraciones autonómicas o diputaciones provinciales para aumentar sus prestaciones electrónicas, existe una gran variabilidad entre las labores y los servicios de información y asistencia disponibles, lo que entraña un claro perjuicio a la igualdad de los derechos de los obligados tributarios.

Además, tampoco debe olvidarse que todo este proceso de modernización también requiere la compleja elaboración de una normativa adecuada, cuyo desarrollo, a pesar de ser un referente en el ámbito tributario, no siempre ha estado a la altura. En este sentido, la falta de conocimientos y experiencias previas y la diferente disponibilidad de recursos han dado lugar a conceptos jurídicos indetermi-

10. En la misma línea, véase Delgado García y Oliver Cuello (2004, pág. 37).

nados y a disposiciones programáticas y, lógicamente, facultativas, lo que, además de fomentar dicha desigualdad en las prestaciones de información y asistencia, dificulta en gran medida su exigencia en cuanto a deberes y, aún más, en cuanto a derechos de los obligados tributarios (puesto que es evidente que, si una Administración no está obligada a realizar una actuación, no se le puede requerir).

Así, y aunque dicha problemática acerca de la configuración real de los derechos y deberes de información y asistencia ya se encontraba presente con anterioridad a la aparición de las TIC, bien es cierto que, tras la incorporación de las mismas, se ha agravado considerablemente, por lo que ahora más que nunca conviene reformar la normativa que los regula dado que es la clave para su plena eficacia.

Por otra parte, también deben ponerse de manifiesto los conflictos que generan las eventuales dificultades técnicas de compatibilidad e interoperabilidad de algunas aplicaciones, y es que aún son muchas las prestaciones administrativas que sólo admiten determinados sistemas operativos y restringen así su carácter general. Asimismo, y a pesar de que la Administración tributaria cuenta con las técnicas más avanzadas, debe seguir trabajando para avanzar al mismo ritmo que el desarrollo tecnológico, ya que, si bien se han obtenido grandes avances, el índice de atención de todas las demandas de los obligados tributarios aún no es del cien por cien (en especial durante las campañas de la renta y fundamentalmente en relación con los diferentes servicios telefónicos).

Para finalizar, el último de los grandes problemas que limita la plena eficacia de los deberes de información y asistencia y los beneficios derivados de la utilización de las TIC es la denominada brecha digital (la falta de generalización del uso de los nuevos medios y técnicas por parte de la ciudadanía), lo que no sólo puede derivar en graves discriminaciones si no se adoptan vías de actuación paralelas, sino que también incluye la potenciación de la inclusión digital como parte de los deberes aquí estudiados. En este sentido, es evidente que, si la utiliza-

ción de las TIC facilita el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos de los obligados tributarios, el propio ofrecimiento de dicha posibilidad y, por supuesto, su fomento quedan abarcados por los fundamentos y la esencia que inspiran y justifican los deberes de información y asistencia, por lo que obviar tales labores no sólo vulneraría su correcta prestación, sino que también perjudicaría seriamente la eficacia de la gran cantidad de actuaciones informativas y asistenciales que se ofrecen de forma electrónica. Así pues, aunque la eliminación completa de la brecha digital sea un reto aún lejano, constituye el último eslabón para conseguir unos derechos y deberes de información y asistencia plenamente operantes, de la misma forma que resulta ineludible para la propia eficacia del sistema y para el máximo respeto a los derechos de los obligados tributarios.<sup>11</sup>

## Conclusiones

Como se ha podido observar, los deberes de información y asistencia ocupan en la actualidad un lugar fundamental en el buen funcionamiento del sistema tributario, dado que su adecuada prestación resulta imprescindible para que los principales gestores del procedimiento de aplicación de los tributos (los obligados tributarios) puedan actuar de forma correcta.

Al respecto, aparte de los grandes esfuerzos que ha invertido la Administración para aumentar y mejorar las diferentes actuaciones ofrecidas, los beneficios y ventajas derivados del uso de las TIC han resultado cruciales para dotar a estos deberes de una eficacia sin precedentes, puesto que la aplicación de dichas técnicas no sólo ha permitido perfeccionar las labores y servicios ya existentes, sino que ha posibilitado la aparición de nuevos recursos y actuaciones. Asimismo, además de permitir la reutilización y la interconexión de informaciones, su incorporación ha posibilitado que los propios obligados tributarios accedan de forma autónoma a las diferentes prestaciones de forma ininterrumpida, lo que disminuye, en consecuencia, los costes generados y permite centrar al personal administrativo en aquellas tareas de más rele-

11. Véase un análisis más detallado sobre el estado actual de los deberes de información y asistencia y del impacto que ha tenido en ellos la incorporación de las TIC en Rovira Ferrer (2011).

vancia (principalmente en la elaboración de comunicaciones, declaraciones o autoliquidaciones).

Así pues, no es de extrañar que la labor de la Administración tributaria al respecto se haya convertido en todo un referente tanto nacional como internacional, si bien aún se observan algunos impedimentos y dificultades que frenan la plena eficacia de los mencionados deberes.

Por ello, sin dejar de mejorar la prestación de las diferentes actuaciones y de potenciar aquellas que revistan de un mayor interés, la Administración debe poner el acento en seguir incorporando las tecnologías de vanguardia y en procurar equilibrar su introducción en los diferentes niveles administrativos, lo que únicamente podrá conseguir con la apuesta por una estrategia coordinada basada en la interacción y el avance común.

---

## Bibliografía

- CANO GARCÍA, J. (2009). «Aspectos generales de la Administración electrónica tributaria estatal». En: *Administración Electrónica Tributaria*. Barcelona: Bosch.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2004). *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2010). «Fiscalidad en Internet». En: *Principios de Derecho de la Sociedad de la Información*. Pamplona: Aranzadi.
- GARCÍA DE CASTRO, G. (2009). «Las TIC aplicadas a la gestión tributaria en la AEAT». En: *Administración Electrónica Tributaria*. Barcelona: Bosch.
- LÓPEZ GETA, J. M. (1996). «Información y asistencia al contribuyente. Breve crónica de los importantes avances registrados». *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. Año 12, n.º 1. [Fecha de consulta: 08/03/11].  
<<https://www.agenciatributaria.gob.es/>>
- OLIVER CUELLO, R. (2009a). «El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos». *Revista de Información Fiscal*. N.º 96
- OLIVER CUELLO, R. (2009b). «La regulación de la Administración Electrónica Tributaria». En: *Administración Electrónica Tributaria*. Barcelona: Bosch.
- ROVIRA FERRER, I. (2011). *Los deberes de información y asistencia en la sociedad de la información*. Barcelona: Bosch.
- VALENCIA ALONSO, F. (1994). «Apoyo tecnológico a la función de asistencia e información al contribuyente». En: *Factores de éxito para la Administración del sistema tributario*. XXVIII Asamblea General del CIAT. Madrid: IEF.
- VEGA, A. (2009). «Administración electrónica tributaria en el ámbito autonómico y local». En: *Administración Electrónica Tributaria*. Barcelona: Bosch.

---

### Cita recomendada

ROVIRA FERRER, Irene (2011). «La información y la asistencia en la Administración tributaria electrónica: ventajas e inconvenientes de las TIC». En: «Administración electrónica tributaria» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 12, pág. 55-65. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n12-rovira/n12-rovira>>

ISSN 1699-8154



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

---

### Sobre la autora

Irene Rovira Ferrer

[iroviraf@uoc.edu](mailto:iroviraf@uoc.edu)

Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

Universitat Oberta de Catalunya  
 Estudios de Derecho y Ciencia Política  
 Avda. Tibidabo, 39-43  
 08035 Barcelona, España



## Monográfico «Administración electrónica tributaria»

ARTÍCULO

# Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos

Ana María Delgado García

Fecha de presentación: abril de 2011

Fecha de aceptación: mayo de 2011

Fecha de publicación: julio de 2011

### Resumen

En el ámbito tributario, en línea con la obligatoriedad de la presentación telemática de algunas declaraciones (cuestión en la que la Administración tributaria ha sido pionera), se prevé la obligatoriedad de la práctica de notificaciones por vía electrónica en determinados supuestos y para determinados sujetos, a través de la dirección electrónica habilitada. Se trata, en principio, de una medida positiva para la eficacia de la Administración, que pretende agilizar los trámites administrativos y ahorrar costes; si bien es preciso analizar con detalle si la regulación de esta materia se rodea de las suficientes garantías jurídicas para no lesionar los derechos de los obligados tributarios.

### Palabras clave

notificaciones, comunicaciones, medios electrónicos, dirección electrónica habilitada

### Tema

Administración electrónica

## *Tax notifications obligatorily carried out online*

### Abstract

*In line with the obligation to submit certain tax returns online (in which the Tax Administration has been a pioneer), the obligation to send notifications online is foreseen in specific cases and for specific subjects, through the authorised email address. This, in principle, is a positive move for the efficiency of the Administration, which aims to streamline administrative procedures and save costs, but it is also important to analyse, in detail, if the regulation comes with sufficient legal guarantees so that the rights of the taxpayer are not affected.*

### Keywords

*notifications, communications, electronic media, authorised email address*

### Topic

*Electronic administration*

## Introducción

Las notificaciones electrónicas tributarias cumplen las mismas funciones que las notificaciones practicadas por otros medios, aunque presentan alguna especialidad en cuanto a su régimen jurídico, como, por ejemplo, en materia de rechazo. Ahora bien, la utilización de medios electrónicos en este ámbito, en comparación con el resto de medios de notificación, presenta numerosas ventajas en especial para la Administración, dado que facilita y agiliza la práctica de las notificaciones, de forma que no sólo dota de mayor eficacia al funcionamiento de la Administración y a la comunicación con el obligado tributario, sino que también permite un mayor control en la práctica de las notificaciones que puede ayudar a minorar la gran conflictividad existente en este ámbito. Así, no hay que olvidar que son muchos los actos que se deben notificar a numerosos obligados tributarios en un sistema de gestión en masa y en poco tiempo. Además, supone una mayor comodidad y flexibilidad, así como un menor coste no sólo de tiempo sino también de recursos de todo tipo (económicos, humanos y materiales, sobre todo de papel).<sup>1</sup>

La práctica de las notificaciones tributarias por medios electrónicos requiere, como norma general, que el obligado tributario haya señalado este medio concreto de notificación (bien indicándolo o bien consintiéndolo a propuesta del correspondiente órgano administrativo). No obstante, con carácter general, para el obligado tributario el sistema de notificaciones electrónicas puede resultar poco atractivo, en primer lugar, porque debe disponer de una cuenta de correo electrónico exclusiva para notificaciones (que podrá ser común para todas las Administraciones), pero que será diferente de las cuentas que utilice habitualmente. Y, en segundo lugar, porque se ve obligado a consultarla de forma habitual (una vez como mínimo cada diez días), dado que, transcurridos diez días desde la puesta a disposición de la notificación sin que se

acceda a su contenido, se entiende practicada la notificación.

Ahora bien, en línea con la obligatoriedad de la presentación telemática de algunas declaraciones tributarias, se prevé la obligatoriedad de la práctica de notificaciones por vía electrónica, a través de dirección electrónica habilitada, en determinados supuestos y para determinados sujetos. Se trata, en principio, de una medida positiva para la eficacia de la Administración y que supondrá un impulso para la práctica de las notificaciones tributarias por medios electrónicos.

### 1. La regulación tributaria de las notificaciones electrónicas obligatorias

En el ámbito de la aplicación de los tributos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en su artículo 109, se remite a las previsiones contenidas en las normas administrativas generales en cuanto al régimen de las notificaciones tributarias, sin perjuicio de las especialidades reguladas en la propia LGT (artículos 110 a 112). De un análisis detallado de estos preceptos, se observa que la LGT no regula la práctica de las notificaciones electrónicas.<sup>2</sup> Así, en relación con las notificaciones electrónicas tributarias, hay que acudir a las disposiciones de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (que deroga el artículo 59.3 de la Ley 30/1992).<sup>3</sup>

La mencionada regulación legal de las notificaciones tributarias ha sido desarrollada a través del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en

1. Para examinar la respuesta que ha tenido la ciudadanía en relación con su utilización, véase Rovira Ferrer (2009), págs. 227 y 228.
2. Si bien, en su artículo 112, en la redacción dada por el artículo 45 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, contempla la posibilidad de realizar la publicación de los anuncios para la práctica de la notificación por comparecencia a través de la sede electrónica. No obstante, este precepto se refiere, de hecho, no a la práctica por medios electrónicos de la notificación, sino a la práctica por vía electrónica de los anuncios para que comparezca el obligado tributario (o su representante) y sea notificado personalmente.
3. Conviene mencionar que la Ley 11/2007 tampoco define qué se entiende por notificaciones electrónicas. En cuanto a la aplicación de dicha Ley al ámbito tributario, véase Oliver Cuello (2009), págs. 21 a 23.

adelante, RGGIT). Esta norma dedica tres preceptos a las notificaciones (artículos 114 a 115 bis). El último de ellos, introducido por el RD 1/2010, de 8 de enero, se refiere a las notificaciones en la dirección electrónica y ha sido desarrollado mediante el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

Por su parte, la Ley 11/2007 no introduce en materia de notificaciones novedades significativas y, en cambio, mantiene algunas deficiencias respecto de la regulación anterior en materia de notificaciones electrónicas. En concreto, hay que tener en cuenta sus artículos 27 y 28, en relación con lo dispuesto en el artículo 59.1 de la Ley 30/1992. Ambos preceptos de la Ley 11/2007, a diferencia del derogado artículo 59.3 de dicha Ley 30/1992, no efectúan una referencia expresa al desarrollo reglamentario de este medio de notificación.<sup>4</sup>

No obstante, las previsiones de la Ley 11/2007 en este punto han sido objeto de desarrollo por medio del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre (que deroga el RD 263/1996, de 16 de febrero, que regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado), cuyo artículo 38 regula la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de tales notificaciones. Dicho sistema, desarrollado por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada, está

a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto cuando tal notificación tiene carácter voluntario como obligatorio.

Conforme al artículo 27.6 de la Ley 11/2007, reglamentariamente se puede imponer la interacción electrónica, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.<sup>5</sup> Precisamente, en el desarrollo de este precepto, el artículo 32 del mencionado RD 1671/2009 prevé que a través de orden ministerial puede establecerse la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes. Esta obligatoriedad comprende también la práctica de notificaciones electrónicas y la utilización de registros electrónicos. En consecuencia, en estos casos, los ciudadanos no gozan del derecho a elegir el medio, electrónico o no electrónico, de notificación.

Centrándonos en el ámbito tributario, el RD 1363/2010 regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, en desarrollo de lo preceptuado en el artículo 115 bis RGGIT, a través del sistema de dirección electrónica habilitada (que sustituye al servicio de notificaciones telemáticas seguras practicadas a través de la dirección electrónica única).

4. Asimismo, cabe destacar la diferencia terminológica existente entre el derogado artículo 59.3 de la Ley 30/1992 y el artículo 28 de la Ley 11/2007. Así, en tanto que el primero hace referencia a medios telemáticos de notificación, el segundo lo hace a medios electrónicos; si bien, como acertadamente señala Oliver Cuello (2011, págs. 132 y 133), parece más acertado referirse a los medios telemáticos.
5. A este respecto, Cotino Hueso (2010, pág. 223) considera que podrían haberse regulado de forma más precisa los presupuestos y garantías para la imposición de la interacción electrónica. Sobre el alcance subjetivo de este precepto legal, existen diferentes posturas doctrinales. Así, para Valero Torrijos (2007, pág. 54), las personas jurídicas se incluyen sin limitación alguna en orden a la imposición de los medios electrónicos en sus comunicaciones con las Administraciones, a diferencia de lo previsto para las personas físicas, a quienes resultan de aplicación las circunstancias de la capacidad económica o técnica, la dedicación profesional u otros motivos acreditados. En cambio, Martínez Gutiérrez (2009, págs. 247-248) considera que también en el caso de las personas jurídicas deben tenerse en cuenta tales circunstancias. A este respecto, Gamero Casado (2010, págs. 102 y 103) considera que hay que analizar caso por caso para enjuiciar la concurrencia del presupuesto de hecho, operación que debe articularse necesariamente por medio de un juicio de proporcionalidad. Y, en opinión de Rego Blanco (2010, pág. 569), «la determinación de los interesados por alusión a grupos o colectivos ha de llevarse a cabo bajo la orientación de no provocar efectos discriminatorios».

En particular, el artículo 115 bis RGGIT, en su apartado 1, contiene una habilitación específica a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios. Dicha dirección, como indica este precepto, debe reunir «los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos».

En el apartado 4, señala que «en el ámbito de competencias del Estado, mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria estatal». Y añade que «en todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia».

No obstante, como se ha señalado, a pesar de esta habilitación para el desarrollo mediante orden ministerial de estos supuestos, finalmente, se ha optado por su regulación a través de real decreto, el mencionado RD 1363/2010, dada la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa; lo cual merece un juicio positivo.

Por último, conviene destacar que, según precisa el artículo 2 del RD 1363/2010, la AEAT practicará las notificaciones electrónicas a través de la adhesión al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril. Esto ayuda a reducir los costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones tributarias formales, al permitir a los contribuyentes utilizar un único sistema de recepción de todas las notificaciones administrativas, incluidas las tributarias. En consecuencia, se deja sin contenido a la previsión del apartado segundo del artículo 115 bis RGGIT sobre la necesidad de publicación oficial del acuerdo de asignación de la dirección electrónica tributaria y del transcurso de un mes desde dicha publicación para poder iniciar la práctica de notificaciones electrónicas.

## 2. Ámbito objetivo de aplicación

El ámbito objetivo de aplicación de las notificaciones electrónicas obligatorias se contiene de forma genérica en el artículo 1 del RD 1363/2010, cuando señala que el objeto de esta norma reglamentaria es «establecer los supuestos en que las personas y entidades que se detallan en el artículo 4 están obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de sus competencias». De forma más precisa, el artículo 3.1 del RD 1363/2010 se refiere a las notificaciones efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria «en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada».

Por consiguiente, quedan fuera de su ámbito de aplicación las notificaciones efectuadas en materia de las reclamaciones económico-administrativas, que se practican conforme a lo previsto en la LGT y en el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa. Por este motivo, el artículo 3.4.c) del RD 1363/2010 las excluye del sistema de notificación en la dirección electrónica habilitada.

Ahora bien, debe completarse esta previsión general contenida en el artículo 3.1 con la existencia de supuestos en los que se habilita a la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria a utilizar medios no electrónicos y, por otro lado, de supuestos de exclusión del medio electrónico.

A los primeros hace referencia el apartado 2 del artículo 3 mencionado y a través de ellos se faculta a la propia AEAT a utilizar medios no electrónicos en las notificaciones y comunicaciones. En particular, se trata de los siguientes supuestos; en primer lugar, cuando se realicen con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado tributario o su representante en las oficinas de la AEAT y solicite que se realice en ese momento la comunicación o notificación personal. Este supuesto, que supone una reducción de la presión fiscal indirecta y una celeridad en la actuación administrativa, halla su justificación en el principio de economía y eficacia y no supone menoscabo alguno a los derechos del obligado tributario, ya que es él

quien en su comparecencia solicita la notificación personal. En segundo lugar, cuando resulten incompatibles con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia (como en los supuestos en los que el procedimiento inspector debe iniciarse mediante personación del inspector en la oficina o local del obligado tributario). Y, en último lugar, cuando hayan sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega con antelación a la fecha en la que la AEAT tenga constancia de la comunicación al obligado tributario de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Es posible realizar las siguientes observaciones a la regulación de estos tres supuestos. La primera de ellas está relacionada con que la decisión de prescindir del medio electrónico depende en exclusiva o acaba dependiendo de la propia AEAT. En efecto, en el segundo y tercer supuestos claramente la opción por el medio electrónico queda en manos de la Administración; en tanto que en el primer supuesto, si bien es cierto que, de entrada, corresponde al obligado tributario o a su representante solicitar la notificación personal, el artículo 3.2.a, in fine, del RD 1363/2010 precisa que «esta opción no corresponderá al obligado tributario cuando concurren las circunstancias previstas en la letra b) siguiente»; esto es, cuando resulte incompatible con la inmediatez o celeridad requeridas por la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

En definitiva, la mayoría de los casos en los que la decisión queda en manos administrativas se reconducen a la existencia, a juicio de la Administración tributaria, de incompatibilidad con la inmediatez o celeridad requeridas para garantizar la eficacia de la actuación administrativa. Teniendo en cuenta estas consideraciones, sería deseable, a nuestro juicio, que, cuando la Administración decide no utilizar los medios electrónicos para la práctica de las notificaciones cuando, en principio, la vía electrónica es obligatoria, fuera exigible una motivación, para no generar inseguridad jurídica.

Y la segunda de las observaciones radica en el hecho de que es posible que se llegue a producir en los tres supuestos una notificación por medios electrónicos y no electrónicos. Para solventar el problema que provocaría esta situación en orden a determinar cuál es la notificación determinante de los efectos del acto notificado y, en consecuencia, a partir de qué momento se entienden producidos, el propio artículo 3.3 del RD 1363/2010, en línea con

lo dispuesto en el artículo 36.4 del RD 1671/2009, señala que «se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada».

Pasando a los supuestos de exclusión de la utilización de medios electrónicos para la práctica de las notificaciones a los que hacíamos referencia antes, el artículo 3.4 del RD 1363/2010 señala que, en ningún caso, se podrán practicar notificaciones en la dirección electrónica habilitada en los siguientes casos: cuando el acto que notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico; cuando deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado o en otro lugar señalado al efecto por la normativa o en cualquier otra forma no electrónica; cuando se efectúen en el seno de las reclamaciones económico-administrativas; cuando contengan medios de pago a favor de los obligados (como es el caso de los cheques); cuando se dirijan a entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios electrónicos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito; cuando se dirijan a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la AEAT, en el desarrollo del servicio de colaboración; cuando se dirijan a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la AEAT y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes; y, por último, cuando deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la AEAT.

Por último, hay que mencionar que el sistema de notificación obligatoria en la dirección electrónica habilitada solamente procede en los procedimientos iniciados de oficio respecto de los sujetos para quienes se impone el medio electrónico en sus comunicaciones con la Administración tributaria, en virtud de lo señalado en el apartado quinto del artículo 3 del RD 1363/2010. Por consiguiente, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, conforme a las previsiones del artículo 110.1 LGT, el obligado tributario puede elegir como lugar preferente para la práctica de notificaciones bien la dirección electrónica habilitada o bien cualquier otro medio; pero, en cualquier caso, la elección del concreto medio de notificación le corresponde a él. Esto significa que, para los sujetos com-



prendidos en el ámbito de aplicación obligatorio de las notificaciones electrónicas, las notificaciones que les practique la AEAT podrán ser realizadas en diferentes lugares (y a través de diferentes medios) en función de si el procedimiento se inicia de oficio o a instancia de parte; de modo que el canal electrónico no es el único medio/lugar para la práctica de las notificaciones de la AEAT dirigidas a tales obligados tributarios.

Ahora bien, a los efectos de garantizar la práctica de la notificación y ante la posible existencia de circunstancias que dificulten o imposibiliten la actuación administrativa, el artículo 3.5 de referencia preceptúa que «cuando, tras dos intentos, no sea posible efectuar la notificación en el lugar señalado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquél no la tuviere o éste no actuase por medio de representante». Nótese que en estos casos se faculta a la AEAT a practicar la notificación en la dirección electrónica del representante o del interesado en vez de acudir a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 LGT; lo cual merece una valoración positiva.

### 3. Ámbito subjetivo de aplicación

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de aplicación de las notificaciones tributarias electrónicas obligatorias, está delimitado en el apartado 1 del artículo 115.bis RGGIT y concretado en el artículo 4 del citado RD 1363/2010. En efecto, señala el apartado primero del artículo 115.bis RGGIT que «cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física». Y continúa señalado que «asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos».

De acuerdo con el apartado primero del mencionado artículo 4 del RD 1363/2010, están obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones practicadas por la AEAT las siguientes personas jurídicas

cuyo NIF comience por la letra A, B, N, W, U o V: las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, las uniones temporales de empresas, las agrupaciones de interés económico, las agrupaciones de interés económico europeas, los fondos de pensiones, los fondos de capital riesgo, los fondos de inversiones, los fondos de titulización de activos, los fondos de regularización del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de garantía de inversiones.

A estas personas jurídicas hay que añadir, en virtud de lo previsto en el apartado segundo de este mismo precepto, aquellas en las que, con independencia de su personalidad o forma jurídica, concurre alguna de las siguientes circunstancias: que estén inscritas en el Registro de Grandes Empresas; que tributen por el régimen de consolidación fiscal del impuesto sobre sociedades; que tributen por el régimen especial del grupo de entidades del impuesto sobre el valor añadido (IVA); que estén inscritas en el Registro de Devolución Mensual del IVA (en este supuesto, se incluyen los empresarios o profesionales personas físicas), o que dispongan de una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT para la presentación de declaraciones aduaneras a través del sistema de transmisión electrónica de datos (EDI).

A estas disposiciones reglamentarias, pueden realizarse las siguientes observaciones. En primer lugar, no se recoge ningún requisito para la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas que deban cumplir las personas jurídicas, a diferencia de la previsión aplicable a las personas físicas sobre su pertenencia a ciertos colectivos que «tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos», en función de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados.<sup>6</sup>

En segundo lugar, en conexión con el punto anterior, en el caso de las sociedades mercantiles (anónimas y de responsabilidad limitada) se considera que, con independencia de su dimensión, disponen de medios tecnológicos suficientes para su inclusión en este sistema de notificación electrónica obligatoria.<sup>7</sup> A este respecto, justifica el preámbulo del RD 1363/2010 esta inclusión en el hecho de



que «estas entidades ya están hoy obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que tales entidades cuentan hoy con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos. A todas esas entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pudiera exigirles la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Por otra parte, hoy en día existe un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y no han de encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada».<sup>8</sup> En efecto, estas sociedades deben presentar obligatoriamente la declaración del impuesto de sociedades y otras declaraciones periódicas a través de medios telemáticos.

#### 4. Inclusión y exclusión del sistema

Otras cuestiones que deben ser analizadas y que están relacionadas con el ámbito subjetivo de aplicación del sistema de notificación obligatoria a través de medios electrónicos son las de la inclusión y la exclusión de los obligados tributarios de dicho sistema, teniendo en cuenta que la dirección electrónica tiene una vigencia indefinida y que los obligados tributarios no pueden darse de baja del sistema.

Al procedimiento de inclusión de los obligados en este sistema se dedica el artículo 5 del RD 1363/2010. Según este precepto reglamentario, la AEAT debe notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a través de medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 LGT, si bien no prevé un plazo determinado para la notificación de la inclusión. Ahora bien, en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios, la notificación de la inclusión se puede realizar, por razones de economía procesal, junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.<sup>9</sup>

Por otra parte, no se prevé en el artículo 5 del RD 1363/2010 un plazo para que el sistema produzca sus efectos a partir de la comunicación de la inclusión; por lo que, una vez producida la inclusión, la Administración podría practicar notificaciones por esta vía de forma inmediata. Para facilitar el conocimiento de dicha inclusión a los obligados tributarios, se prevé que adicionalmente la AEAT incorpore tales comunicaciones en su sede electrónica a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del RD 1671/2009.<sup>10</sup> En estos casos, el artículo 5.3 del RD 1363/2010 prevé que, si se practica la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

6. En relación con esta cuestión, el Dictamen del Consejo de Estado 1858/2009, de 17 de septiembre, sobre el Proyecto de Real Decreto de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos, indica que esta exigencia de la garantía en el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos debe extenderse también a las personas jurídicas.
7. El Dictamen del Consejo de Estado 1815/2010, de 30 de septiembre, sobre el RD 1363/2010, aconsejaba la incorporación de criterios objetivos (como el volumen de negocio o el número de empleados) para excluir de su ámbito de aplicación a aquellos obligados tributarios que carecieran de la necesaria capacidad económica o técnica, dedicación profesional o de otros elementos objetivos que impidieran garantizar su acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos requeridos.
8. Sin embargo, en este punto, opina Moreno González (2011, pág. 17) que «no puede descartarse que, especialmente cuando se trata de pequeñas y medianas empresas constituidas en forma societaria, puedan surgir casos en que por alguna o algunas de las razones apuntadas no se encuentre garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, impidiendo la práctica de la notificación».
9. Sobre el contenido de esta comunicación, véase López Lubián y Caballo Mingo (2011, pág. 34).
10. En relación con la sede electrónica de la AEAT, véase la Resolución de 28 de diciembre de 2008 por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la AEAT.

Por lo que respecta a la exclusión de dicho sistema, el artículo 4.3 del RD 1363/2010 dispone que el «obligado será excluido del sistema de dirección electrónica habilitada cuando dejaren de concurrir en él las circunstancias que determinaron su inclusión en el mismo, siempre que así lo solicite expresamente, por medio de solicitud específica presentada por medios electrónicos en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». Aunque no se indica expresamente en este precepto cuando se refiere a la solicitud, se deduce de la regulación que efectúa, a continuación, de la resolución de dicha solicitud, que el obligado tributario debe señalar en dicha solicitud un lugar para la práctica de las posteriores notificaciones.

La resolución de dicha solicitud debe llevarse a cabo en el plazo de un mes desde su presentación. Ahora bien, si transcurrido dicho plazo no se hubiera resuelto expresamente la solicitud, debe entenderse que «a partir del vencimiento de dicho plazo, el obligado deja de estar incluido en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Esta exclusión por la falta de resolución en plazo tendrá la misma eficacia que si se hubiera dictado resolución estimatoria en plazo. Lo anterior no será obstáculo para que, si siguen concurriendo las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria pueda notificar al obligado su nueva inclusión en dicho sistema conforme al artículo 5».

Si la resolución es estimatoria, debe figurar la fecha a partir de la cual es efectiva la exclusión del sistema y se debe notificar en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la dirección electrónica habilitada de uno u otro. La fecha de efectividad de la exclusión no puede exceder de un mes desde la fecha en la que se hubiere dictado la resolución. En consecuencia, es posible que el obligado tributario reciba alguna notificación en su dirección electrónica habilitada desde que se dicta la resolución estimatoria hasta que se hace efectiva la exclusión del sistema de notificación electrónica obligatoria.<sup>11</sup>

Mientras que, si la resolución es denegatoria, por entenderse que no han dejado de cumplirse las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada, debe notificarse dicha resolución en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, deberá ponerse en el plazo de un mes a disposición del obligado en la dirección electrónica habilitada de uno u otro.

## 5. La práctica de las notificaciones

A la práctica de este tipo de notificaciones se dedica el artículo 6 del RD 1363/2010. En concreto, dispone, en el apartado 1, que, una vez que se produce la inclusión en el sistema, el acceso a las mismas se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se identifica mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado. Esta última previsión da cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 115 bis, apartado tercero, que dispone que «la práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia».

En concreto, el obligado tributario accede a la dirección electrónica habilitada a través del Punto de Acceso General de la Administración General del Estado (<http://notificaciones.O6O.es>), a través de la sede electrónica de la AEAT (<http://www.agenciatributaria.gob.es>) o a través de la sede del prestador del servicio de la dirección electrónica (<http://www.correos.es>) y se puede acceder siempre al contenido de las notificaciones (pendientes de notificación o ya practicadas), por comparecencia electrónica en la sede electrónica de la AEAT.

11. Por ello, como acertadamente pone de relieve Moreno González (cit. pág. 23), «la resolución debería advertir expresamente este extremo y precisar a partir de qué fecha concreta se hará efectiva la exclusión».

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

Cuando se trata de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, en virtud de lo señalado en el artículo 6.2 del RD 1363/2010, el acceso lo pueden hacer con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de Apoderamientos de la AEAT. Las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización (apartado 4 del mencionado artículo 6).

Asimismo, el acceso a la dirección electrónica habilitada puede realizarse, además de por el obligado tributario, por un tercero que disponga de un poder expreso para la recepción de notificaciones telemáticas de la AEAT. Así, dispone el artículo 6.3 del RD 1363/2010 que «en el caso de otorgamiento de poder, debidamente inscrito en el Registro antes mencionado, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica».

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

Respecto a la forma de acreditación del poder, se puede otorgar el poder mediante comparecencia personal del poderdante en las oficinas de la AEAT presentando el

oportuno formulario o entregando el poder otorgado mediante documento público o privado con firma notarialmente legitimada o bien cumplimentando el formulario correspondiente en la sede electrónica de la AEAT.

Por otro lado, interesa poner de relieve algunas cuestiones específicas que deben tenerse en cuenta en el caso del apoderamiento para recibir notificaciones electrónicas: solamente se puede apoderar a una persona (física o jurídica) de forma simultánea; para que produzca efectos el apoderamiento, se necesita la aceptación del apoderado, acreditada mediante comparecencia, documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia en la sede electrónica de la AEAT; los efectos derivados del apoderamiento se producen a partir del momento de su incorporación en el Registro de Apoderamientos; es preciso que en el apoderamiento conste de forma expresa que comprende la recepción de notificaciones electrónicas y la fecha de vigencia del apoderamiento e implica el consentimiento del poderdante a la utilización de medios electrónicos para la práctica de notificaciones por parte de la AEAT; tras el cumplimiento de los requisitos anteriores, las notificaciones se practicarán al representante preferentemente de forma electrónica, salvo en el caso de los sujetos a quienes se aplica la notificación electrónica obligatoriamente, a quienes se practicarán las notificaciones por el canal electrónico; y, en último extremo, cabe la renuncia al apoderamiento en cualquier momento a través de la sede electrónica de la AEAT (produciéndose, en este caso, la baja del Registro de forma automatizada) y también su revocación a través de los mismos medios que existen para su otorgamiento (lo que produce efectos a partir de su comunicación fehaciente a la Administración).

Por último, el artículo 6.5 del RD 1363/2010 señala que la AEAT «certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada. Esta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido».

## Bibliografía

- COTINO HUESO, Lorenzo (2010). «El derecho a relacionarse electrónicamente con las Administraciones y el estatuto del ciudadano e-administrado en la Ley 11/2007 y la normativa de desarrollo». En: *La Ley de Administración Electrónica*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- GAMERO CASADO, Eduardo (2010). «Comunicaciones y notificaciones electrónicas». *Cuadernos de Derecho Local*. N.º 22.
- LÓPEZ LUBIÁN, Juan Ignacio; CABALLO MINGO, Gaspar (2011). «El sistema de notificación de las actuaciones tributarias a través de la dirección electrónica habilitada: análisis del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre». *Revista de Contabilidad y Tributación*. N.º 335.
- MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Rubén (2009). *Administración pública electrónica*. Madrid: Civitas.
- MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2011). «Notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT y los derechos y garantías de los obligados tributarios». *Revista Interactiva Actualidad*. N.º 9.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2009). «El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos». *Revista de Información Fiscal*. N.º 96.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2011). «Régimen jurídico de los certificados tributarios». *Revista Española de Derecho Financiero*. N.º 149.
- REGO BLANCO, María Dolores (2010). «Registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas». En: *La Ley de Administración Electrónica*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- ROVIRA FERRER, Irene (2009). «La Administración electrónica tributaria: implantación y respuesta ciudadana». En: A. M.<sup>a</sup> Delgado; R. Oliver (coord). *Administración electrónica tributaria*. Barcelona: Bosch.
- VALERO TORRIJOS, Julián (2007). *El régimen jurídico de la e-Administración*. Granada: Comares.

## Cita recomendada

DELGADO GARCÍA, Ana María (2011). «Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos». En: «Administración electrónica tributaria» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 12, págs. 66-76. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n12-delgado/n12-delgado>>

ISSN 1699-8154



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

---

### Sobre la autora

Ana María Delgado García  
[adelgadoga@uoc.edu](mailto:adelgadoga@uoc.edu)

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

Universitat Oberta de Catalunya  
Estudios de Derecho y Ciencia Política  
Avda. Tibidabo, 39-43  
08035 Barcelona, España

## Monográfico «Administración electrónica tributaria»

ARTÍCULO

# La interposición de reclamaciones económico-administrativas a través de Internet

Juan Calvo Vérguez

Fecha de presentación: enero de 2011

Fecha de aceptación: febrero de 2011

Fecha de publicación: julio de 2011

### Resumen

El presente artículo tiene por objeto analizar, dentro del marco de la llamada Administración tributaria electrónica, y a resultas de la progresiva implantación de las TIC en el ámbito del ordenamiento jurídico-tributario, las principales cuestiones que suscita la interposición de reclamaciones y recursos a través de Internet. A tal efecto, y tras un análisis de la evolución experimentada por la regulación aplicable en esta materia, se analizan las principales etapas del procedimiento que ha de seguirse de cara a la presentación de dichos recursos y reclamaciones, con especial atención a la regulación implantada por la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre.

### Palabras clave

Internet, administración tributaria electrónica, recursos tributarios, reclamaciones económico-administrativas, obligado tributario

### Tema

Administración electrónica

## *Lodging economic-administrative complaints on the Internet*

### Abstract

*The aim of this article is to analyse, within the framework of the so-called electronic tax Administration, and as a result of the progressive implantation of ICT in the field of juridical taxation legislation, the main questions raised with lodging complaints and appeals online. With this aim in view, and after an analysis of the evolution of the regulations applicable in this matter, the main stages of the procedure which must be followed for the presentation of a complaint or appeal are analysed, paying particular attention to the regulation in force of the Orden EHA/2784/2009, 8 October.*

### Keywords

*Internet, electronic tax administration, tax appeals, economic-administrative complaints, taxpayer*



**Topic***Electronic administration*

## Introducción

La tecnología actual permite interponer una reclamación económico-administrativa o un recurso contencioso-administrativo a través de Internet e incluso se puede desarrollar telemáticamente todo el procedimiento hasta su resolución.

Las ventajas derivadas de la interposición de estas reclamaciones telemáticas contra las decisiones de la Administración de Hacienda son indudables. El obligado tributario, en lugar de acudir a Hacienda para presentar un escrito de reclamación, accede al portal de Internet del organismo y, desde él, procede a tramitar aquélla con el consiguiente ahorro de tiempo y de dinero que origina, tanto para el administrado como para la propia Administración.

Ahora bien, a pesar del importante papel que pueden llegar a desempeñar las nuevas tecnologías en la resolución por la Administración de Hacienda de las reclamaciones económico-administrativas y por la Administración de Justicia de los recursos contencioso-administrativos presentados contra los actos de Hacienda, quizás sea en el ámbito de esta última (la Administración de Justicia) donde menos han llegado a proyectarse los avances tecnológicos. Precisamente por ello, la implantación de las nuevas tecnologías en aquélla se presenta como una fórmula apropiada para agilizar su funcionamiento habitual.

Ya en su momento, la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), en su redacción originaria, dejó abierta la posibilidad de utilizar los medios electrónicos en el desarrollo de su actividad interna y externa, siempre y cuando se cumpliesen un conjunto de requisitos técnicos y legales de seguridad, compatibilidad y creación de un registro telemático, entre otros. Con posterioridad,

esta línea de actuación fue continuada por la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en la que se aludía igualmente a la presentación de escritos y documentos y a la realización de actos de notificación por medios electrónicos y telemáticos, asimismo se exigía la concurrencia de varios requisitos de seguridad y voluntariedad.<sup>1</sup>

Por su parte, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, facultó a la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda la prestación de aquellos servicios técnicos, administrativos y de seguridad que fuesen solicitados, tanto por los órganos jurisdiccionales (al amparo de los procedimientos previstos en la LOPJ y en sus normas de desarrollo), como por las partes y demás intervinientes en el proceso del que se trate, de acuerdo con las reglas generales de postulación existentes al respecto y en relación con los actos de comunicación procesal susceptibles de practicarse a través de técnicas y medios electrónicos, telemáticos e informáticos.

Dentro del marco administrativo, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común contempla, con carácter general, la posibilidad de que las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones públicas se presenten en los registros, en las oficinas de correos, en los consulados y en las embajadas, por lo que al respecto el artículo 45 precisa que «las Administraciones Públicas impulsarán el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos y, cuando sea compatible, los ciudadanos podrán relacionarse con dichas Administraciones a través de dichos medios, con respeto de las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento».<sup>2</sup> Este precepto fue objeto de desarrollo a través del Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la

1. Así, por ejemplo, los ministerios de Justicia y de Ciencia y Tecnología (actual Ministerio de Ciencia e Innovación) alcanzaron en su día varios acuerdos destinados a informatizar e interconectar a través de Internet los juzgados y tribunales, así como las fiscalías, colegios de abogados, procuradores y demás operadores jurídicos que actúan en nuestro país. Esta interconexión de juzgados y tribunales posibilita, entre otras actuaciones, hacer instantáneas distintas tareas de comunicación.

utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado.

## 1. Análisis de la evolución experimentada por la regulación aplicable

Por lo que respecta al ámbito específico de la Administración tributaria, y sobre la base de lo antes indicado, la utilización de la vía telemática en la presentación de recursos y otras solicitudes fue objeto de regulación mediante Resolución de la Dirección General de la AEAT de 11 de diciembre de 2001, que extendió su ámbito de aplicación al recurso de reposición, a la solicitud de ingresos indebidos y a la rectificación de errores materiales o aritméticos. En consecuencia, y de conformidad con lo previsto en la citada Resolución, pueden presentarse telemáticamente el recurso de reposición, las solicitudes de devolución de ingresos indebidos y de rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones y las solicitudes de iniciación del procedimiento de rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos.

Nótese que la citada Resolución se refiere únicamente al trámite de la presentación del recurso y es el único trámite adaptado a su presentación en un registro electrónico. Sin embargo, nada se dispone en relación con el resto de los trámites del procedimiento de reclamación (caso, por

ejemplo, de las notificaciones, del trámite de audiencia,<sup>3</sup> de las pruebas solicitadas o de la resolución).

Por su parte, la Resolución de 19 de octubre de 2005 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación por vía telemática del recurso de reposición y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros, amplió el marco de actuación de la colaboración social en la aplicación de los tributos y estableció los supuestos y condiciones en los que las personas y entidades incluidas en el ámbito de la colaboración social pueden presentar, por medios telemáticos y en representación de terceros, recursos de reposición contra los actos dictados por la AEAT susceptibles de reclamación económico-administrativa.

¿Quiénes se hallan facultados para llevar a cabo estas presentaciones? Además del sujeto pasivo o, en su caso, del responsable tributario, cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión o el representante de cualquiera de los anteriores.

En este último caso, es decir tratándose de actuaciones llevadas a cabo por los representantes, conviene tener presente lo ya señalado en relación con la Resolución de 20 de junio de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 18 de enero de 2005, que regula el registro y

2. No obstante, debe precisarse que el procedimiento administrativo se halla supeditado a la existencia de un conjunto de garantías mínimas que han de servir para asegurar la realidad de los contenidos, así como la autenticidad y conservación de los documentos, la fecha de su creación y presentación y la identidad de sus autores. Véase en este sentido Delgado García y Oliver Cuello (2004), pág. 132, así como Delgado García y Oliver Cuello (2006), pág. 22 y ss.
3. En el caso específico de la audiencia de los interesados nos hallamos, como es sabido, ante un trámite habitual en cualquier procedimiento de reclamación que se lleve a cabo. Y dado que, incluso en aquellos supuestos en los que las partes actúan a través de representantes legales, la concurrencia a la audiencia suele ser personal (ya sea de las partes o de sus representantes), resulta difícil imaginar la realización de dicho trámite a través de la Red. A esta circunstancia se refiere Angulo Cascán (2004), pág. 244, en los siguientes términos: «¿Cómo conciliar la ventaja de coste y tiempo que significa no tener que desplazarse a otro lugar con la necesidad de la concurrencia personal? Podría entenderse que no se exige la presencia física, sino la participación de las partes o de su representante a fin de tener la seguridad en que interviene la parte en el conflicto y que tiene poder de negociación. Así abriríamos la posibilidad de intervención por medio de instrumentos como el correo electrónico, el chat o la video-conferencia. Sin embargo, una interpretación demasiado amplia podría llevarnos a considerar al fax como medio de intervención personal. Creemos que esta última opción no se podría aplicar, porque con el correo electrónico, video-conferencia o chat puede apelarse a claves o a alguna forma de firma electrónica que permitan reconocer al interlocutor sin interrumpir el diálogo; sin embargo sabemos que su envío es rápido y se puede estampar una firma digital a fin de probar la autenticidad del texto y su veracidad. En cambio el fax, como un medio de transmisión analógico, presenta deficiencias, como su poca claridad, que no siempre es manuscrito (para poder reconocer al autor por la caligrafía) o que muestre en todos los casos el remitente correcto».

gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de incapacitados para la realización de trámites y actuaciones en materia tributaria por Internet.<sup>4</sup>

Como ya hemos analizado, a través de la citada Resolución se modificó la inmediatamente anterior, con fecha de 18 de enero de 2005, lo que permitió que quienes quieran actuar a través de representante por Internet puedan optar por el modelo inicialmente establecido, al delimitar la extensión del poder que otorgan mediante la elección singular de cada uno de los trámites a los que quieren que se extienda, o por el que, a través de esta Resolución, se habilita, lo que permite otorgar poder a un tercero con carácter general y, en concreto, para todos aquellos trámites que, de conformidad con la normativa vigente, exigen su acreditación mediante cualquier medio válido en

derecho que deje constancia fidedigna o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente. Y, en el supuesto de que se optase por esta segunda posibilidad, la extensión del apoderamiento a nuevos trámites cuya ejecución por Internet se vaya habilitando sucesivamente no exigiría el otorgamiento de nuevos poderes de manera que, una vez otorgado el referido poder para todos los trámites que requieran mención expresa (como sucede con los del artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), la consulta de datos personales y la recepción de notificaciones se extendería a la ejecución de todos los trámites cuya realización por Internet estuviese habilitada o se habilitase en el futuro, salvo aquellos que se excluyeran expresamente al incorporarse al catálogo de trámites para los que se puede apoderar.<sup>5</sup>

4. Ya en su día, con la finalidad de paliar las dificultades de acreditar la representación con la que actúa quien lo hace a través de Internet e impulsar la actuación ante la Administración pública en representación de terceros por vía telemática, la Resolución de 16 de febrero de 2004, del director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria creó un Registro de Apoderamientos basado en una aplicación informática que permite inscribir los poderes otorgados por los ciudadanos y empresas para la ejecución de determinados trámites y actuaciones que, en materia tributaria, pueden llevarse a cabo por Internet a través de la página web de la Agencia Tributaria. Posteriormente, dicha Resolución fue modificada por la de 18 de enero de 2005, que introdujo una serie de modificaciones de mejora y amplió el ámbito del Registro de Apoderamientos, al aumentar los instrumentos que ofrece la Administración tributaria a los administrados para su actuación a través de Internet. Ambas resoluciones establecieron un sistema de apoderamiento especial con mención expresa de cada trámite concreto al que el poderdante desee que se extienda el apoderamiento, de entre los habilitados para ser realizados por Internet. Este sistema implica que, cuando progresivamente se vayan habilitando nuevos trámites para su realización a través de Internet, quienes quieran extender el apoderamiento otorgado a tales trámites tienen que otorgar sucesivos nuevos apoderamientos. Y ello fue precisamente lo que motivó que se demandase la posibilidad de otorgar un apoderamiento que pudiera extenderse a la totalidad de los trámites cuya ejecución por Internet se fuese habilitando. Véase a este respecto Parra Benítez (2007), pág. 13 y ss.
5. En cualquier caso, la extensión del apoderamiento a los mismos requerirá que se haga referencia expresa a ellos. Éste es el caso de la consulta de datos personales y de la recepción de notificaciones. Respecto de ellos no existe regulación positiva sobre la forma de acreditar la representación, si bien no son actos de mero trámite y puede concluirse la necesidad de que la representación se acredite, en ambos casos, por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente, que debe constar de forma expresa. Lo cierto es que en la actualidad el otorgamiento de un apoderamiento que se extienda a la totalidad de los trámites del artículo 46.2 de la LGT, así como a la consulta de datos personales y a la recepción de notificaciones, permitiría al representante llevar a cabo la totalidad de los trámites habilitados para su ejecución por Internet. No obstante, puede llegar a darse el caso de que se habilite para su ejecución por Internet y se incorpore al catálogo de trámites para los que se permite apoderar alguno que, sin estar comprendido en ninguno de los previstos en el citado artículo 46.2 ni en la consulta de datos personales o en la recepción de notificaciones, la extensión del poder a la realización de tal trámite requiera mención expresa. En este último caso, una vez que se produzca la incorporación del mismo al catálogo de trámites, habría de hacerse constar esta circunstancia en la página web de la Agencia en la que se publique la habilitación, de forma que quienes quieran extender el apoderamiento a ese trámite deban mencionarlo expresamente en el documento de apoderamiento.

## 2. Fases del procedimiento de presentación de recursos y reclamaciones económico-administrativas a través de Internet

Varios son los aspectos que caracterizan el procedimiento de presentación telemática de estos recursos.<sup>6</sup> Ante todo el solicitante o, en su defecto, su representante, ha de ponerse en comunicación con la Agencia Tributaria a través de su página web, donde seleccionará la opción «Recursos y reclamaciones».<sup>7</sup> Acto seguido, debe seleccionarse el tipo de solicitud que se desee presentar, sin ser obligatoria la calificación.<sup>8</sup> Y, a continuación, se selecciona el tipo de acto o la actuación entre los que se muestren en función del tipo de solicitud seleccionada.<sup>9</sup>

En todos aquellos casos en los que se desee aportar documentación anexa a la solicitud, el interesado o su representante puede hacerlo en cualquiera de los registros a los que se refiere la normativa administrativa. No obstante, debe hacerse mención en dicha documentación del código electrónico de validación devuelto por la Agencia Tributaria.

Una vez introducidos el conjunto de datos que correspondan, y habiendo sido estos validados por la aplicación informática, se muestra el escrito de presentación de la

solicitud. Si no fuera así, deben indicarse los errores en los que el interesado ha incurrido, en aras de que éste o su representante puedan proceder a su subsanación.

El siguiente paso consiste en seleccionar un certificado de usuario X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, que habrá de estar previamente instalado en el ordenador para poder así generar la firma digital. En efecto, tanto el interesado solicitante como, en su caso, su representante, han de disponer de un número de identificación fiscal (NIF); pero, además, quien presente el recurso o la solicitud deberá tener instalado en su navegador el referido certificado de usuario expedido al amparo de la normativa tributaria, posteriormente se procederá a transmitir a la Agencia Tributaria el escrito de presentación de la solicitud con la firma digital. Si el solicitante es una persona física, el certificado de usuario requerido es el certificado del propio solicitante o el de su representante voluntario; y, si se trata de una persona jurídica, se requiere certificado expedido a su nombre o el de otros representantes voluntarios.<sup>10</sup>

Al aceptarse la solicitud, la Agencia devolverá en pantalla al solicitante el escrito de presentación de la solicitud validado con el correspondiente código electrónico de dieciséis caracteres y hará constar igualmente la fecha y hora de presentación.<sup>11</sup>

Por último, el solicitante o, en su caso, su representante, deberá proceder a imprimir y conservar el escrito de

6. A este respecto nos remitimos, con carácter general, a nuestro trabajo Calvo Vérguez (2009), pág. 37 y ss.

7. A continuación, debe procederse a seleccionar la opción «Recursos de reposición y otras solicitudes/ Presentación de solicitudes», dentro de la cual constan una serie de instrucciones generales destinadas a la cumplimentación de la solicitud.

8. Dependiendo de la opción que se elija, habrán de cumplimentarse los datos incluidos en el formulario que aparecerá en la pantalla del ordenador y se podrán incorporar las alegaciones a través de la recuperación de un fichero en formato HTML o bien creándolo en el mismo instante de la interposición. Las opciones existentes son «recurso de reposición», «solicitud de devolución de ingresos indebidos», «rectificación de autoliquidaciones», «procedimiento de rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos» y «otras solicitudes sin calificar».

9. Las opciones existentes en esta fase, atendiendo al tipo de solicitud seleccionada, son «liquidaciones provisionales», «liquidaciones derivadas de actas», «sanciones tributarias», «recargo fuera de plazo», «liquidaciones de intereses», «providencia de apremio», «otras liquidaciones practicadas por la Administración» y «autoliquidaciones».

10. ¿Cabe la posibilidad de que un contribuyente sin certificado de usuario pueda designar a otro que sí lo tenga como representante voluntario? Parece claro que sí y esto es lo que sucede en el caso de los asesores fiscales que actúan como representantes de sus clientes.

11. En el hipotético caso de que la solicitud hubiese sido presentada a través de representante voluntario, tanto en el ámbito de las personas físicas como jurídicas, la aplicación debe hacer constar, mediante un mensaje, la necesidad de que en el plazo de los diez días siguientes a la presentación de la solicitud se acredite la representación a favor de aquél. Y, si no se atiende dicho mensaje, se efectuarían los requerimientos que procediesen por los cauces ordinarios. Por otra parte, también cabe la posibilidad de acreditar a través de Internet el otorgamiento, aceptación y revocación de la representación en la tramitación de recursos.

presentación de la solicitud una vez aceptado y validado con el correspondiente código electrónico.<sup>12</sup>

En todo caso, los plazos de los que se dispone para presentar estos recursos son los mismos que los que se aplican cuando el recurso en cuestión se presenta en papel por correo tradicional. Por otra parte, conviene precisar que todos los documentos electrónicos enviados a la Agencia Tributaria han de registrarse y dejar constancia en cada uno de los asientos que se practiquen, al menos, de los siguientes datos: número de registro; epígrafe expresivo de la naturaleza del documento; fecha y hora de la presentación; identificación del interesado y, en su caso, de su representante, e identificación del órgano al que se dirija el documento electrónico del que se trate.<sup>13</sup>

### 3. Contenido de la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre

En su día fue dictada a este respecto la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, por la que se regula la interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas y se desarrolla parcialmente la disposición adicional decimosexta de la LGT sobre utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas, en virtud de la cual se autorizó la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas, se incluyeron varias especificaciones y dispuso en su apartado cuarto que el ministro de Hacienda regulará los aspectos necesarios para la implantación de estas medidas y creará los registros telemáticos que procedan. Téngase presente además que la disposición adicional tercera del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, prevé la posibilidad de que la remisión de los expedientes administrativos previstos en el citado Reglamento se efectúe mediante la puesta a disposición del expediente electrónico. Y, como es sabido, la

Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, promueve la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos por la Administración pública, al establecer un marco de actuación con unos plazos de adaptación.

Al amparo de dicho marco a través de la citada Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, se inició un proceso de adaptación progresiva de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas a la utilización de medios electrónicos y telemáticos destinado a facilitar la actuación de los ciudadanos y a mejorar la operatividad de las Administraciones intervinientes. En este sentido, se trata de una Orden con un carácter transitorio (teniendo en cuenta lo dispuesto en la citada Ley 11/2007) y de carácter parcial, ya que sólo se aplica a la interposición telemática de las reclamaciones e incidentes de ejecución, a la consulta del estado de tramitación y a la remisión del expediente administrativo del acto reclamado en vía económico-administrativa, para el que se utiliza la denominación *expediente de origen*, que permite diferenciarlo claramente del posterior expediente de la reclamación económico-administrativa.

El artículo 1 de la citada Orden regula el objeto y ámbito de aplicación de la misma. Sus artículos 2 a 5 se refieren a la presentación telemática de las reclamaciones económico-administrativas que, como se ha indicado, se establece únicamente para los escritos de interposición de las reclamaciones, así como de los incidentes de ejecución, pero siempre con carácter opcional para los interesados. Por su parte, el artículo 6 de la Orden permite que el expediente administrativo del acto reclamado pueda formarse en formato electrónico y remitirse al Tribunal Económico-Administrativo utilizando algunos de los medios electrónicos o telemáticos previstos en los apartados 3 a 5 del citado precepto.

El artículo 7 regula la remisión al Tribunal Económico-Administrativo de la reclamación cuando haya sido presentada telemáticamente. Esta remisión ha de efectuarse

12. La consulta de la presentación realizada puede efectuarse en este caso seleccionando el certificado de usuario correspondiente a través de la opción «Consulta de presentación de solicitudes». Esta opción permite, además, obtener de nuevo el escrito de presentación tal y como se mostró cuando fue presentada la solicitud. Así las cosas, en caso de pérdida del documento cabría la posibilidad de volver a obtenerlo acudiendo a la citada opción.

13. Una vez registrados dichos documentos, se cursan sin dilación a los órganos administrativos competentes a través de medios informáticos.



igualmente de la forma prevista en el artículo 6 para el expediente de origen y se procede a aclarar que, dado el carácter parcial de la Orden, el resto de las actuaciones del procedimiento económico-administrativo seguirán tramitándose en papel, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo pueda utilizar el formato electrónico.

Por último, el artículo 8 permite al reclamante consultar telemáticamente el estado de tramitación. La disposición adicional posibilita que el expediente administrativo del acto reclamado (expediente de origen) se pueda remitir

en formato electrónico al Tribunal Económico-Administrativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6, aunque la reclamación haya sido presentada en papel. Y la disposición transitoria hacía referencia a las especificaciones técnicas recogidas en el anexo II de la Orden, que presentaron un carácter transitorio, ya que debían ajustarse al desarrollo reglamentario de la Ley 11/2007 (articulado a través del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre), así como a los criterios que se determinasen en el Esquema Nacional de Interoperabilidad previsto en el artículo 42 de dicha Ley.

## Bibliografía

- ANGULO CASCÁN, A. (2004). *La Administración fiscal electrónica*. Madrid: Marcial Pons.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2009). «La realización de apoderamientos y de notificaciones tributarias y la interposición de recursos económico-administrativos a través de Internet». *Gaceta Fiscal*. N.º 288.
- DELGADO GARCÍA, A. M.ª; OLIVER CUELLO, R. (2004). *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- DELGADO GARCÍA, A. M.ª; OLIVER CUELLO, R. (2006). «Administración electrónica tributaria y software libre». *Revista de Información Fiscal*. N.º 75.
- PARRA BENÍTEZ, F. (2007). «La Administración electrónica». *Tribuna Fiscal*. N.º 204.

## Cita recomendada

CALVO VÉRGEZ, Juan (2011). «La interposición de reclamaciones económico-administrativas a través de Internet». En: «Administración electrónica tributaria» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 12, pág. 77-84. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n12-calvo/n12-calvo>>

ISSN 1699-8154



Los textos publicados en esta revista están –si no se indica lo contrario– bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

## Sobre el autor

Juan Calvo Vérguez  
 jucaver@unex.es

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. Es autor de una extensa obra bibliográfica que incluye numerosas monografías, artículos doctrinales y comentarios de jurisprudencia sobre muy diversas líneas de investigación, relativas a temas tales como la reserva de ley tributaria, la financiación autonómica, el régimen fiscal de la empresa familiar, la tributación de las



operaciones inmobiliarias en la imposición directa e indirecta, el régimen fiscal de los planes de pensiones y de las mutualidades de previsión social, la tributación de las instituciones de inversión colectiva en la imposición directa, la aplicación del IVA a las entidades sin fines de lucro, la devolución de ingresos tributarios indebidos, la declaración de nulidad de los actos tributarios, el régimen fiscal del comercio electrónico, la aplicación de la deducción por I+D+i en el impuesto sobre sociedades, la tributación de las operaciones de aumento y disminución de capital en el impuesto sobre operaciones societarias, entre otros.

Universidad de Extremadura  
Facultad de Derecho de Cáceres  
Avda. de la Universidad, s/n  
10003 Cáceres, España

## Monográfico «Administración electrónica tributaria»

### ARTÍCULO

# La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura

Juan Jesús Martos García

---

Fecha de presentación: marzo de 2011

Fecha de aceptación: abril de 2011

Fecha de publicación: julio de 2011

#### Resumen

Desde la aprobación de la Directiva 2001/115/CE, la normativa comunitaria regula la factura transmitida y conservada digitalmente, al establecer como requisito genérico para su aceptación que se garantice la integridad del contenido y la autenticidad de origen. La aprobación de la Directiva 2010/45/UE, que tendrá que ser transpuesta antes del 1 de enero del 2013, modifica el marco jurídico de la factura electrónica, al afectar directamente a esta exigencia, lo que sin duda implicará una reforma de nuestra normativa interna.

#### Palabras clave

factura electrónica, factura telemática, firma electrónica, Directiva 2010/45/UE, Directiva 2006/112/CE

#### Tema

Administración electrónica

### *The Integrity of the Content and the Authenticity of Origin of the Invoice when Transmitted or Made Available*

#### Abstract

Since the approval of the 2001/115/CE Law, electronic transmission and conservation of invoices is legally regulated by the EU, establishing, as a general requirement for its acceptance, that the integrity of the content and the authenticity of the origin are guaranteed. The approval of the 2010/45/EU Law, which must be applied by all member states by 1 January 2013, modifies the legal framework of the electronic bill, directly affecting this requirement, which will almost certainly imply a reform of our internal Spanish regulations.

**Keywords***electronic invoice, online invoice, digital signature, Directive 2010/45/EU, Directive 2006/112/CE***Topic***Electronic administration*

## Introducción

Desde la aprobación de la Directiva 2001/115/CE, la normativa comunitaria regula la factura transmitida y conservada digitalmente y establece como requisito genérico para su aceptación que se garantice la integridad del contenido y la autenticidad de origen en su transmisión y puesta a disposición. Desde entonces, convive una regulación para la factura en papel y otra, específica, para la factura electrónica.

La aprobación de la Directiva 2010/45/UE, que tendrá que ser transpuesta antes del 1 de enero del 2013, modifica el marco jurídico de la factura electrónica, al afectar directamente a esta exigencia, lo que sin duda implicará una reforma de nuestra normativa interna.

A lo largo de este breve comentario, ofrecemos cómo ha evolucionado el cumplimiento de esta exigencia en la normativa europea y, por lo tanto, hacia donde se dirige la regulación estatal de la factura transmitida por la vía electrónica.

### 1. La integridad del contenido y la autenticidad del origen en la Directiva 2001/115/CE

Cuando la factura se emite en papel, la normativa comunitaria no ha requerido tradicionalmente que se utilicen

fórmulas que garanticen la integridad del contenido y la autenticidad del origen. Incluso parece alejarse de este requerimiento, al establecer el artículo 229 de la Directiva 2006/112/CE que los Estados miembros no exigirán que las facturas (en papel) estén firmadas.

Pero en el ámbito de la facturación, como en cualquier otro, el papel tuvo que empezar a convivir con los documentos electrónicos. La Comisión Europea detectó una falta de armonización normativa en materia de facturación<sup>1</sup> y constató la necesidad de un marco europeo que regulase la factura electrónica, que le otorgara plena validez.<sup>2</sup> Ese marco jurídico vino de la mano de la Directiva 2001/115/CE.

Además de la información requerida a cualquier factura para que sea aceptada como tal, la Directiva 2001/115/CE estableció que los Estados miembros debían aceptar las facturas transmitidas por vía electrónica, a condición de que en su transmisión se garantizase la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, considerando satisfechos estos requisitos cuando se utilice alguno de los siguientes sistemas:<sup>3</sup>

- a) Una firma electrónica avanzada, tal y como la define el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE sobre firma electrónica.
- b) Un sistema de intercambio EDI, tal y como se define en la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio de datos, cuando el acuerdo relativo a este

1. La falta de armonización en el ámbito de la facturación fue denunciada en el informe de la Comisión Europea COM(97) 618 final, de 24 de noviembre. Como expresaba en la propuesta de Directiva COM(2000) 650 final, este hecho provocaba efectos perniciosos para la economía europea al obstaculizar el buen funcionamiento del mercado interior. Perjudicaba a las empresas que operaban en distintas jurisdicciones comunitarias, al lastrar su competitividad, frenaba el desarrollo intracomunitario del comercio electrónico y, por último, dificultaba a las Administraciones su tarea de control.
2. Véase la directriz sexta de la Comunicación COM(98) 374 final, Comercio electrónico y fiscalidad indirecta.
3. Posteriormente recogido en el artículo 233.1 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción previa a la Directiva 2010/45/UE.

intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad de origen y la integridad de los datos.

El legislador comunitario permitió que aquellos Estados que así lo desearan pudiesen exigir una firma electrónica avanzada creada por un dispositivo seguro de creación de firma, así como un certificado electrónico reconocido. Con ello, facultó a los Estados miembros para endurecer los requisitos de validez de la factura telemática, de manera que éstos pudiesen obligar a los sujetos pasivos a utilizar una firma electrónica reconocida, según la terminología empleada por la Ley 59/2003. Sin embargo, esta facultad para endurecer los requisitos de validez quedó limitada, al prever la Directiva 2001/115/CE que «los Estados no podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio ninguna otra obligación o formalidad relativa a la utilización de un sistema de transmisión de facturas por medios electrónicos».<sup>4</sup>

Sin embargo, junto con esta facultad de endurecimiento de los requisitos de validez de la factura electrónica, la Directiva 2001/115/CE también contempló que «las facturas podrán transmitirse por vía electrónica mediante otros métodos, a reserva de su aceptación por el o los Estados miembros de que ese trate».<sup>5</sup> De este modo, los Estados podían aprobar normativas internas que proclamasen la validez de la factura electrónica transmitida o puesta a disposición del destinatario, sin necesidad de utilizar alguna de las dos técnicas (firma electrónica avanzada y sistemas EDI) expuestas en la propia directiva.

El fundamento de esta última previsión fue doble. Por un lado, tenía presente el principio de neutralidad tecnológica, de manera que dejaba la puerta abierta a aceptar nuevos instrumentos técnicos que surgiesen en el futuro y que garantizasen la integridad y la autenticidad de los documentos electrónicos. Pero sobre todo, conscientes de la situación previa tan dispar entre los Estados miembros y de la posición defendida por algunos que abogaban por no exigir mecanismos técnicos adicionales a la factura electrónica, este precepto ofrecía cobertura jurídica a aquellos

Estados que desearan implantar un régimen mucho más flexible y aceptaba como factura la mera transmisión de archivos electrónicos (en pdf o en cualquier formato) sin necesidad de que incorporasen una firma electrónica avanzada.<sup>6</sup> Así, en los Países Bajos, el Reino Unido o Bélgica, las facturas electrónicas recibidas por sus empresarios o profesionales han seguido siendo válidas fiscalmente como justificante del gasto y de las deducciones aplicadas sin necesidad de que incorporen firma electrónica avanzada o se transmitan en un sistema EDI.

A tenor de lo anterior se entiende que la definición prevista en la Directiva 2001/115/CE de factura electrónica la considerara «una transmisión o puesta a disposición del destinatario y la conservación efectuadas por medio de equipos electrónicos de tratamiento (incluida la comprensión numérica) y almacenamiento de datos, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos».<sup>7</sup> La nota más interesante de esta definición es que recogía situaciones como la simple puesta a disposición del destinatario de las facturas, lo que, siempre que el Estado miembro lo hubiese previsto, podrá validar situaciones en las que el vendedor las alojase en un sitio web al que sus clientes puedan acceder con una clave, sin necesidad de envío.<sup>8</sup>

Por lo tanto, la Directiva 2001/115/CE configuró un escenario en el que los requisitos para proclamar la validez de la factura electrónica aún podían variar sensiblemente de un Estado miembro a otro y esa falta de armonización seguía provocando problemas en las transacciones intracomunitarias.

Por un lado, los empresarios establecidos en estos Estados flexibles que realizasen operaciones con operadores localizados en otros Estados miembros con una normativa en materia de facturación electrónica más severa, tendrían que ajustarse a la normativa del lugar de destino para que el destinatario pudiese disponer de una factura válida que le permitiese ejercer el derecho a la deducción.<sup>9</sup> En efecto, la factura debía cumplir con los requisitos exigibles en el Estado del destinatario, pero al seguir

4. Actualmente, artículo 234 de la Directiva 2006/112/CE.

5. Párrafo final del artículo 233.1 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción previa a la Directiva 2010/45/UE.

6. Joostens, Cambien y Lejeune (2002).

7. Artículo 22.3.e) de la Sexta Directiva IVA, trasladada de la definición de la Comunicación de la Comisión Europea COM(2000) 650 final.

8. Joostens, Cambien y Lejeune (2002).

9. Martos García (2005a).

conviviendo normativas ciertamente dispares entre sí, se planteaban problemas evidentes en este tipo de transacciones internacionales. Si el Estado del emisor otorga validez a la factura transmitida por correo electrónico como mero archivo pdf y en el Estado del destinatario se exigía firma electrónica reconocida, el formato electrónico de la factura sería posiblemente descartado entre los operadores por las dificultades que encontraría el primero para ajustarse a la normativa del Estado del segundo.

Por otro lado, entre los propios Estados miembros que exijan una firma electrónica avanzada, podía haber distintos grados de seguridad (firma electrónica reconocida o mera firma electrónica avanzada),<sup>10</sup> lo que igualmente podía provocar dificultades similares.

## 2. La integridad del contenido y la autenticidad del origen en el Real Decreto 1496/2003 y en su normativa de desarrollo

El artículo 18.3 del Real Decreto 1496/2003 contempla los dos sistemas dispuestos en la normativa comunitaria para garantizar la integridad del contenido y la autenticidad de origen de la factura telemática –signada con firma electrónica o transmitida en el marco de un sistema de intercambio de datos EDI– y haciendo uso de la facultad que otorgaba la Directiva,<sup>11</sup> también acepta cualquier otro que igualmente garantice estos requisitos mediante los elementos propuestos a este fin por el contribuyente, una vez que sean autorizados por la Administración tributaria.

Lo más llamativo es que, para garantizar la integridad del contenido y la autenticidad de origen, el Estado español ejerció la facultad prevista en la normativa comunitaria de manera que el artículo 18.1 del Real Decreto 1496/2003 endureció los requisitos de validez de la factura electró-

nica y exigió a los sujetos pasivos que utilizasen una firma electrónica reconocida.

Incluso fue un paso más allá y, a tenor de la regulación establecida en la Orden Ministerial 3134/2002, de 5 de diciembre, y en la Resolución del director general de la AEAT 2/2003, de 14 febrero, durante unos años sólo otorgó validez a aquellas facturas telemáticas signadas con firmas electrónicas reconocidas basadas en un certificado reconocido admitido por la AEAT y quedaron expuestos en su web los prestadores de servicios de certificación admitidos para emitirlos.<sup>12</sup>

Ya manifestamos en anteriores trabajos nuestra posición crítica con la exigencia adicional de que los certificados reconocidos fuesen aceptados previamente por la AEAT cuando se trataba de expedir una factura electrónica.<sup>13</sup> En primer lugar, indicamos que no resultaba acorde con el espíritu desregulador y armonizador que había inspirado la Directiva 2001/115/CE, máxime si se tenía en cuenta que la propia norma disponía que «los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio ninguna otra formalidad relativa a la utilización de un sistema de transmisión de facturas por medios electrónicos». Una interpretación literal de este último precepto podría poner en duda la validez de esta exigencia adicional, en la medida en que podrían suponer una extralimitación del Estado español en la transposición del derecho comunitario; y es que la Directiva 2001/115/CE esperaba que todos los Estados miembros aceptasen aquellas facturas que incorporasen una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y creada por un dispositivo seguro de creación de firma (firma electrónica reconocida) para evitar a las empresas que operen internacionalmente problemas relacionados con la aceptación fiscal de sus facturas telemáticas en otros Estados.

En segundo lugar, esta exigencia adicional vino a dificultar el desarrollo de la facturación electrónica, en especial en los

10. Sobre concepto, naturaleza jurídica y tipos de firma electrónica, puede consultarse Martos García (2005a). Para profundizar en los riesgos derivados del uso de la firma electrónica, consúltese el capítulo III de nuestra monografía Defraudación fiscal y nuevas tecnologías, Thomson-Aranzadi, 2007.

11. Párrafo final del artículo 233.1 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción previa a la Directiva 2010/45/UE.

12. En relación con la admisión de certificados reconocidos por la AEAT, según la Orden HAC/1181/2003 son válidos los certificados recogidos en el portal web de la AEAT.

13. Martos García (2005a).

casos en los que el emisor se trate de un operador no establecido. En estos casos, éste debía contar con un certificado reconocido, admitido genéricamente por la AEAT. Para poder contar con este tipo de certificado, resulta fundamental que, previamente a su concesión, el solicitante acredite su identidad, personándose físicamente en alguna oficina autorizada. Este hecho evita que terceros malintencionados puedan suplantar la personalidad de aquél y firmar telemáticamente en su nombre. Este requisito de acreditación presencial de la identidad, que en el ámbito nacional puede ser fácilmente salvable, puede convertirse en un obstáculo infranqueable cuando el escenario es planetario; y es que exige que las autoridades de certificación tengan oficinas de acreditación diseminadas por todo el planeta para que los no residentes puedan cumplir con este trámite con cierta facilidad. De no ser así, éstos deberían viajar a España o, en su caso, desplazarse hasta las embajadas o consulados<sup>14</sup> exclusivamente con la finalidad de acreditarse y poder obtener su certificado reconocido, lo que sin duda restaba operatividad al sistema.

El Ministerio de Economía y Hacienda se mostró sensible a estas críticas cuando aprobó la Orden EHA/962/2007 y, en línea con nuestra posición y a través del artículo 4, acabó con esta exigencia adicional. Eliminó la necesidad de que el certificado reconocido fuese aceptado por la AEAT, al admitir cualquier factura que haya sido signada con una firma electrónica reconocida e igualar los requisitos exigibles a cualquier factura electrónica, con independencia de su lugar de procedencia.

Por otro lado, en ese año se aprobaron otras normas con incidencia en la regulación de los requisitos exigibles a la factura electrónica para que sea aceptada por parte de la Administración General del Estado y de los organismos públicos vinculados a ella, en el ámbito de la contratación administrativa o cuando, expedida entre particulares, se presente telemáticamente ante tales Administraciones públicas en el

curso de cualquier procedimiento administrativo. En concreto la Orden 2971/2007, en su artículo 5, declara que, en estos casos, se entenderán cumplidos los requisitos de integridad del contenido y autenticidad del origen de la factura electrónica cuando haya sido signada mediante firma electrónica avanzada, contrariando lo dispuesto en el artículo 18.1.a) del Reglamento 1496/2003, sobre facturación, que exige firma electrónica reconocida.

La principal diferencia, aunque no es la única, entre la firma electrónica reconocida y la firma electrónica avanzada radica en el rigor con el que se comprueba la identidad del titular de la firma. Ambas modalidades de firma están basadas en técnicas criptográficas de clave pública y llevan un certificado electrónico. Sin embargo, cuando la identidad se comprueba de forma rigurosa, verificando presencialmente los datos alegados por el solicitante, normalmente estaremos ante un certificado reconocido y una firma electrónica reconocida, mientras que si esta exigencia no se cumple, se trataría de una firma electrónica avanzada.

De este modo, podemos afirmar que el Ejecutivo, a través de esta orden, rebaja el grado de exigencia requerido para identificar al titular de la firma cuando la factura electrónica se utiliza en el ámbito de la Administración General del Estado y de sus organismos autónomos, ya sea en el marco de un proceso de contratación administrativa o bien, en el seno de otro procedimiento, como podría ser en la justificación de la aplicación de una subvención. Con ello, dio síntomas de un cambio de criterio en relación con los requisitos exigibles a la factura electrónica.

La normativa no establece en el ámbito general una exigencia en relación con el formato en el que debe emitirse una factura electrónica. Éste es libre, si bien es recomendable utilizar un formato de fichero estándar y de uso extendido,<sup>15</sup> compatible con el software del destinatario, que le permita abrir fácilmente el fichero, facilitar la integración del

14. Martos García (2005a): «conscientes de este problema, algunas entidades certificadoras que expiden certificados admitidos por las AEAT, como la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, han alcanzado acuerdos con el Estado español para que los consulados que tiene en otros países sirvan como oficina de acreditación».

15. Cuando se habla de formato, se puede hacer referencia a varios aspectos diferentes. Por un lado, está la estructura del fichero que soporta el contenido legal de la factura. En este sentido, no existe un formato único para la factura electrónica y se pueden usar XML, PDF, HTML, DOC, XLS, JPEG o TXT, entre otros. También se usa la palabra formato para referirnos a la estructura de la firma. Igual que en el caso anterior, no existe un formato único, puede usarse PKCS7, XadES y PDF, entre otros.

La Agencia Tributaria, por ejemplo, usa XML con una estructura determinada, dado por el estándar XadES, conocida como formato Facturae (antes conocida como formato AEAT-CCI). Por último, tanto el contenido de la factura como la firma vienen en un único fichero, normalmente con extensión .fir.



contenido en los procesos de gestión y verificar la identidad del emisor y la integridad de la factura, al validar la firma electrónica.

En este sentido, y como excepción a la libertad de formato, la Orden 2971/2007 reguló unos estándares y condiciones técnicas uniformes en la emisión y remisión de facturas a la Administración General del Estado y a los organismos públicos vinculados a ella. Estableció que el formato obligatorio en estos casos sería el facturae, cuyos elementos principales se presentan en el anexo de esta orden, donde se encarga a la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información y a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos publicar y mantener actualizado el formato y garantizar la accesibilidad, integridad y no alteración del formato incluido en la página web [www.facturae.es](http://www.facturae.es).

En línea con este planteamiento, el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio ha desarrollado la aplicación Gestión de Facturación Electrónica, que permite la generación de facturas electrónicas con formato facturae de una manera cómoda y sencilla. Realizado con software abierto, se trata de un programa especialmente dirigido a pymes, micropymes y trabajadores autónomos, a los que permitirá dar solución a problemas derivados del almacenamiento de facturas en papel.<sup>16</sup> Todo ello se enmarca dentro del mandato dado al Gobierno por la Ley 56/2007 de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información para que promueva el empleo de la factura electrónica en el sector privado, en especial con relación a las pequeñas y medianas empresas, reiterado en la disposición adicional novena de la Ley 30/2007, sobre la contratación pública, donde se ordena la gratuidad de los servicios de apoyo que se establezcan para empresas que no rebasen un determinado umbral de facturación, pendiente de concretar; y realmente, a través de esta web y de los instrumentos que ofrece se está logrando

que la utilización del formato facturae se vaya extendiendo progresivamente a las Administraciones autonómicas<sup>17</sup> y al sector privado.

### 3. La integridad del contenido y la autenticidad del origen en la Directiva 2010/45/UE

Como venimos manifestando, la Directiva 2001/115/CE estableció una desigualdad de trato entre la factura electrónica y la factura en papel, al apartarse del principio de neutralidad inicialmente defendido con ímpetu desde las instituciones comunitarias como principio rector de la tributación del comercio electrónico y de la nueva modalidad de facturación electrónica. Resultaba paradójico que el artículo 229 de la Directiva 2006/112/CE<sup>18</sup> estableciese que no se pueda requerir el empleo de la firma manuscrita para que la factura en papel sea aceptada, mientras que en el artículo 233 de esta misma directiva<sup>19</sup> señalase como requisito de validez de la factura electrónica que se garantizase la autenticidad del origen y la integridad del contenido, al considerar satisfechos estos requisitos cuando se utilice una firma electrónica avanzada y quedar a elección de los Estados establecer la exigencia adicional de que tuviese la condición de reconocida.<sup>20</sup>

La exigencia de firma electrónica reconocida o de sistemas EDI en las transmisiones electrónicas de facturas aporta un grado de seguridad muy elevado.<sup>21</sup> Con esta exigencia, se estaría dificultando notablemente la contabilización de ciertas facturas electrónicas falsas; nos referimos a aquellas que no diesen reflejo a una operación subyacente y en las que no se contase con la colaboración del supuesto emisor, que desconocería por completo su existencia. Sin embargo, al exigir que moda-

16. Véase [www.facturae.es](http://www.facturae.es).

17. Algunas comunidades autónomas que lo han implantado son Cataluña (e-fact), el País Vasco, la Comunidad Valenciana (Ge-factura), La Rioja y Castilla-La Mancha.

18. Anterior artículo 22.3.b) Sexta Directiva IVA.

19. Anterior artículo 22.3.c) Sexta Directiva (IVA).

20. Martos García (2005a).

21. Martos García (2007, págs. 182 a 184). Como hemos apuntado en otros trabajos, advertir que la firma electrónica reconocida es una garantía de presunción de identidad de su titular, pero que no evita de forma definitiva, aunque sí dificulta significativamente supuestos de suplantación de identidad y de fraude.

lidad tradicional en papel no incorpore firma, seguiría estando abierta la puerta del fraude a través de la contabilización de facturas falsas, lo que difumina las supuestas ventajas de la utilización de la factura electrónica en la lucha contra el fraude.

Por lo tanto, creemos que la normativa previa a la Directiva 2010/45/CE sobre facturación resultaba discriminatoria y difícilmente comprensible. Establecía unos requisitos exigentes para garantizar la integridad del contenido y la autoría en el caso de que el formato de la factura elegido fuese electrónico pero, sin embargo, se despreocupa por completo de establecer mecanismos equivalentes cuando la factura se emitía en papel y, en consecuencia, nos hemos mostrado partidarios de eliminar la desigualdad de trato entre ambas modalidades, al establecer los mismos requisitos de validez en ambas, o en las dos modalidades se exige firma o no se debe exigir en ninguna.<sup>22</sup>

La nueva directiva corrige parcialmente esta situación al reformar el artículo 233 de la Directiva 2006/112/CE, acercar el trato dado a la factura en papel y la factura electrónica y exigir en ambos casos que se garantice la integridad del contenido y la autenticidad del origen, pero sin que tenga que utilizarse inexorablemente un sistema de firma electrónica o EDI, admitiendo otros sistemas basados en el control interno que llevan a cabo las propias empresas. En concreto, indica que «podrá realizarse mediante controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios».

En ese sentido, como ha manifestado la Comisión Europea, «los Estados miembros ya no podrán aplicar requisitos adicionales, como, por ejemplo, insistir en que las facturas electrónicas se sustenten en firmas electrónicas avanzadas o EDI. Estas soluciones tecnológicas pasarán a ser opciones a las que las empresas podrán recurrir para garantizar la “autenticidad del origen” y la “integridad del contenido” de las facturas electrónicas, del mismo modo que podrán recurrir a controles de gestión».<sup>23</sup>

En relación con este punto, no hay mayor aclaración en la directiva, ni tampoco en la propia comunicación de la Comisión. Cabe suponer que se está refiriendo a controles internos que impiden que se contabilice una factura recibida. Es probable que muchas empresas sigan un protocolo de actuación antes de efectuar el pago de la misma, que debe venir fijado por el establecimiento de controles que comprueben que los bienes o servicios han sido previamente solicitados y se han recibido correctamente. Nos referimos a controles como la existencia de una orden de pedido previa, de un contrato o de un albarán recibido previamente del proveedor; o de un albarán o factura entregada por la empresa de transporte que identifique al remitente/proveedor del envío. A través de estos controles, el destinatario identifica la operación -proveedor, objeto y precio-, verifica que la mercancía o servicio recibido coincide con el solicitado y, si es así, la acepta y ordena el pago. En estos casos, exigir que la factura viniese signada mediante firma electrónica avanzada o reconocida no le aportaría un beneficio adicional al destinatario que quiere ejercer su derecho a la deducción. Al contrario, supondría una complejidad adicional.

Por el contrario, con esta exigencia se simplificaba el control administrativo en la lucha contra el fraude fiscal. Con esta nueva normativa, en algunas operaciones este control administrativo puede llevarse a cabo por otras vías, como el cotejo de la factura con un movimiento bancario de pago o con una nota o factura de la empresa de transporte, además de preguntándole directamente al emisor de la misma. Ahora bien, no todas las operaciones podrían ser objeto de estas técnicas de control. Piénsese en operaciones con pago en efectivo, donde no interviniese una empresa logística -bien porque se tratase de un servicio o bien porque el adquirente retirase directamente la mercancía- o bien aquellas en las que el emisor, en la fecha de la comprobación, hubiese cesado en su actividad.

Por lo tanto, podemos decir que en la nueva reforma se ha acercado el trato entre ambos formatos y se ha hecho no exigiendo en ambos la utilización de una firma,

22. Martos García (2006), pág 353.

23. Comunicación de la Comisión COM(2010) 712 final, titulada «Aprovechar en Europa las ventajas de la facturación electrónica», de 2 de diciembre, dirigida al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, pág. 8.

como habíamos sugerido en anteriores trabajos,<sup>24</sup> sino más al contrario, eliminando esta exigencia en el plano electrónico, por lo que con ello se prima la reducción de costes de gestión para las empresas frente a la mejora del control administrativo.

No obstante, aún existe una notable diferencia entre ambas modalidades de facturación, dado que, para poder expedir facturas electrónicamente, la directiva sigue estableciendo la necesaria aceptación por parte del destinatario, exigencia que no está presente en relación con la factura en papel.<sup>25</sup>

La nueva directiva desoye la recomendación efectuada en el informe que la Comisión Europea, según el cual la aceptación por parte del destinatario de la emisión de la factura electrónica apenas aporta valor a efectos del control administrativo, por lo que debía ser eliminada. Al mantener este requerimiento, se está reconociendo implícitamente que todavía es excesivamente prematuro obligar a todos a recibir en este formato la factura y se da un poco más de tiempo a empresas y ciudadanos para que se adapten a este nuevo escenario digital.

La directiva se refiere exclusivamente a la necesidad de consentimiento por parte del destinatario. Nada dice del emisor. En el ámbito comunitario, no hay ninguna disposición que obligue al emisor a transmitir la factura en

formato electrónico, a petición del destinatario. Sin embargo, en el plano nacional se cuenta con un plan aprobado en la ley de la contratación pública para implantar de forma obligatoria la factura electrónica en la contratación con el sector público estatal. Como hemos apuntado, el calendario previsto en un inicio se ha incumplido, posiblemente a la espera de ver cómo quedaba el nuevo marco comunitario de la factura electrónica.

En este sentido, fuentes administrativas apuntan que, tras el periodo de transposición de la Directiva 2010/45/UE (1 de enero del 2013), la legislación española reflejará la posibilidad de que puedan enviarse facturas electrónicas entre empresas sin ningún requisito formal, si bien probablemente se mantengan los mismos requisitos que existen en la actualidad cuando el destinatario sea una Administración pública.<sup>26</sup> Entendemos esta referencia en relación con el mantenimiento de la firma electrónica avanzada en el marco de la contratación pública estatal.

Sin embargo, creemos que por motivos de control se seguirá manteniendo la exigencia general, tanto para el emisor como para el destinatario, de ofrecer un acceso completo a los datos de la factura electrónica, que permita su visualización, búsqueda selectiva, copia o descarga en línea e impresión.

## Bibliografía

- DELGADO GARCÍA, A. M.<sup>a</sup>; OLIVER CUELLO, R. (2002). «La fiscalidad en el comercio electrónico». *Revista Información Fiscal*. N.º 1.
- ECHEVARRÍA ZUBELDIA, G. (2010). «La nueva Directiva de facturación: problemas y oportunidades». *Carta Tributaria*. N.º 15.
- HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F.; VALENTE, P. (2000a). «El IVA en el comercio electrónico». *Revista Euroamericana de Estudios tributarios*. N.º 6.
- HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F.; VALENTE, P. (2000b). *La fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: CISS.
- ILLESCAS ORTIZ, R. (2001). *Derecho de la contratación electrónica*. Madrid: Civitas.

24. Martos García (2005a): «notemos que este hecho puede realizarse mediante una firma manuscrita sobre la factura, pero también partiendo de la emisión de una factura electrónica signada digitalmente que posteriormente expedimos en papel, incorporando una marca de autenticación».

25. Véase «New invoicing directive 2010/45/EU. Effective from 1 January 2013. Consequences for businesses».

26. Inza (2010).

- INZA, J. (2010). *La factura electrónica* [en línea]. Versión 2010. Manuales Plan Avanza. Madrid: Red.es / Asimelec.  
 <<http://www.lafacturaelectronica.es>>
- JOOSTENS, M.; CAMBIEN, J. M.; LEJEUNE I. (2002). «The New Invoicing Directive: nec plus ultra or Non-Harmonization Institutionalized?». *European Taxation*. Vol. 42, n.º 5.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2005a). «La factura telemática en el ordenamiento tributario». *Revista de Información Fiscal*. N.º 71.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2005b). «La firma electrónica en el ordenamiento tributario». *Revista de la facultad de Derecho de la Universidad de Granada*. 3.ª época, n.º 8.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2007). *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*. Cizur Menor, Navarra: Thomson-Aranzadi.
- MORENO NAVARRETE, M. A. (1999). *Contratos electrónicos*. Madrid: Marcial Pons.
- «New invoicing directive 2010/45/EU. Effective from 1 January 2013. Consequences for businesses» [en línea]. *Flash News*. Price Waterhouse Coopers, 24 september 2010.  
 <<http://www.pwc.com/lu/en/tax-consulting/docs/pwc-tax-111010.pdf>>
- OLIVER CUELLO, R. (1998). «Aspectos tributarios de las facturas telemáticas». En: *Encuentro sobre Informática y Derecho. 1997-98*. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi.
- PERALES VISCASILLAS, P. (1997). «La factura electrónica». *Actualidad Informática Aranzadi*. N.º 24.
- SÁNCHEZ GALLARDO, J.; SÁNCHEZ ESTÉVEZ, J. (2005). *Dossier Práctico Facturación*. Madrid: Francis Lefebvre.

### Cita recomendada

- MARTOS GARCÍA, Juan Jesús (2011). «La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura». En: «Administración electrónica tributaria» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 12, pág. 85-94. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].  
 <<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n12-martos/n12-martos>>  
 ISSN 1699-8154



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

---

## Sobre el autor

Juan Jesús Martos García  
[jjmartos@ugr.es](mailto:jjmartos@ugr.es)

Profesor Contratado Doctor. Universidad de Granada.

Universidad de Granada  
Avda. del Hospicio, s/n  
18071 Granada, España

