



INFRACCIONES TRIBUTARIAS POR INCUMPLIMIENTO DE LA RELACIÓN ELECTRÓNICA OBLIGATORIA CON LA ADMINISTRACIÓN

Ana María DELGADO GARCÍA
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya

Rafael OLIVER CUELLO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
ESERP Business & Law School

RESUMEN: La nueva legislación administrativa básica consagra el principio de preferencia del medio electrónico en las relaciones del ciudadano con la Administración, a la vez que amplía considerablemente el número de supuestos en los que los sujetos deben utilizar obligatoriamente la vía electrónica para dicha relación. La obligación de relacionarse a través de medios electrónicos ha de ser entendida como un deber general que exige a los sujetos obligados a utilizar las herramientas electrónicas puestas a su disposición. Ello implica, por consiguiente, la obligación de presentar cualquier tipo de solicitud o documento a través del registro electrónico de la entidad pública, en este caso, la Administración tributaria.

En los últimos años se han previsto numerosos supuestos de presentación obligatoria telemática de declaraciones tributarias, ampliando considerablemente el número de contribuyentes afectados por esta obligatoriedad. Igualmente, se ha regulado recientemente el Suministro Inmediato de Información, que es obligatorio para un buen número de contribuyentes. Este nuevo sistema de gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido implica la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria.

La obligatoriedad de la utilización del medio electrónico en la relación con la Administración tributaria se ha visto reforzada con la tipificación en la Ley General Tributaria de determinadas infracciones tributarias que sancionan el incumplimiento de esta obligación formal. Así, constituye infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. Asimismo, también se establece la infracción tributaria por el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación.

PALABRAS CLAVE: Impuestos, infracciones, sanciones, declaraciones telemáticas, suministro inmediato de información.



1. LA OBLIGACIÓN DE RELACIONARSE ELECTRÓNICAMENTE CON LA ADMINISTRACIÓN

La aprobación de la nueva legislación administrativa básica, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), ha supuesto dos importantes consecuencias en relación con el marco normativo de la Administración electrónica: por un lado, su regulación ya no se encuentra en una ley especial, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP)¹, sino que se integra en las leyes básicas de las Administraciones públicas; y, por otro lado, la regulación de la Administración electrónica se divide entre el articulado de las dos normas básicas aprobadas, la de procedimiento administrativo común y la de régimen jurídico del sector público.

El nuevo marco normativo de la Administración electrónica supone la consagración de un nuevo principio de preferencia del medio electrónico². Efectivamente, en el caso de la LRJSP, está claramente enunciado para las relaciones interadministrativas en su art. 3.2, que impone, de hecho, ese medio no ya como preferente, sino como exclusivo, aunque debemos entenderlo supeditado a la viabilidad o disponibilidad técnica del medio. Por lo que se refiere a la LPACAP, no existe una norma análoga que proclame un principio general, pero este se puede inferir de una gran cantidad de preceptos de su articulado.

El derecho y la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas se encuentran regulados en el art. 14 LPACAP, que es, como han puesto de relieve algunos autores, probablemente, el precepto de la esta Ley que más comentarios ha generado y que sustituye a la regulación contenida en el art. 6.1 LAECSP³. Hasta la

- 1 En relación con lo dispuesto por esta norma, véase OLIVER CUELLO, R.: “El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 96, 2009, págs. 11 y ss.
- 2 Véanse, al respecto, entre otros, GAMERO CASADO, E.: “Panorámica de la Administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 175, 2016, págs. 15 y ss.; MARTÍN DELGADO, I.: “El impacto de la reforma de la Administración electrónica sobre los derechos de los ciudadanos y el funcionamiento de las Administraciones públicas”, en *La actualización de la Administración electrónica*, Andavira, Santiago de Compostela, 2016, pág. 69 y ss.; SALA SÁNCHEZ, P.: “Reflexiones puntuales sobre algunos aspectos de las nuevas Leyes de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 54, 2016, pág. 27 y ss.; VALERO TORRIJOS, J.: “La reforma de la Administración electrónica, ¿una oportunidad perdida?”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 172, 2015, págs. 14 y ss.; OLIVER CUELLO, R.: “Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2018, págs. 15 y ss.
- 3 Véase DE JUAN CASERO, L.J.; BUSTOS PRETEL, G.; GALLEGO ALCALÁ, J.D.: “Comentarios a los artículos 13 a 28 LPACAP”, en *Comentarios a la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*, Wolters Kluwer, Madrid, 2017, págs. 139-142.



entrada en vigor de la LPACAP, con carácter general, la posibilidad de relacionarse por medios electrónicos con las entidades públicas era un derecho de las personas, físicas y jurídicas, que podían ejercitar o no, e incluso cambiar de criterio en el marco de cada uno de los procedimientos concretos que mantuvieran. No obstante, en relación con determinados colectivos, y en concretos procedimientos, diversos organismos públicos ya habían configurado como obligatoria la relación por medios electrónicos utilizando la habilitación legal que reflejaba con carácter excepcional el art. 27 LAECSP.

Pues bien, la nueva LPACAP mantiene el derecho de las personas a relacionarse por medios electrónicos, pero al mismo tiempo generaliza e impone dicha relación electrónica a todas las personas jurídicas y a los profesionales colegiados, así como a otros colectivos, como se analizará a continuación.

El art. 14.1 LPACAP establece el derecho a relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas. Dispone este precepto que las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con tales Administraciones. El medio elegido por la persona para comunicarse con las Administraciones podrá ser modificado por aquella en cualquier momento.

La diferencia más notoria con la regulación contenida en la anterior LAECSP es que la vigente LPACAP refleja este derecho a la relación electrónica con carácter general, para cualquier trámite y procedimiento, y no considera necesario incorporar de forma pormenorizada la relación de trámites y servicios a los que este derecho puede extenderse, como hacía la LAECSP. Por consiguiente, estamos ante un derecho general, aplicable en cualquier tipo de trámite, para el ejercicio de cualquier derecho u obligación y ante cualquiera de las entidades que tienen la consideración de Administración pública (según el art. 2.3 LPACAP), sin excepción.

Al igual que sucedía con los derechos otorgados en el anterior art. 6 LAECSP, este derecho conlleva una obligación correlativa que recae en todas las entidades públicas: la de disponer de los recursos y herramientas electrónicas necesarias para hacerlo efectivo. Compartimos la opinión de que ello implica un largo camino para todas las Administraciones que debe estar alumbrado por los principios que se contienen en el art. 157 LRJSP y, especialmente, por el principio de reutilización obligatoria de las herramientas públicas disponibles⁴.

4 Destaca la doctrina citada que la obligación de disponer de los medios y recursos electrónicos precisos para el ejercicio del derecho mencionado por los ciudadanos es general. Por lo tanto, la obligación se extiende también a todas las entidades que integran la Administración local e incumbe a todos los ayuntamientos. Ahora bien, hay que tener en cuenta, a este respecto, que según el art. 36.1.g de la Ley de Bases de Régimen Local, es competencia propia de las diputaciones provinciales la prestación de servicios electrónicos a los ayuntamientos de menos de 20.000 habitantes y, aunque resulte muy inconcreta e imprecisa, esta competencia debe dar cobertura, al menos, al derecho de las personas a relacionarse electrónicamente con estos ayuntamientos que consagra el art. 14.1 LPACAP, y que ya disponía la DF 3ª.4 LAECSP, sin límite de población municipal.



Por otra parte, se ha destacado por la doctrina que la anterior LAECSP exceptuaba el derecho a la relación electrónica en los casos en los que por una ley se infringiera que no era posible la utilización del medio electrónico (art. 27.1 LAECSP), mientras que en la vigente LPACAP ya no existe una excepción genérica al derecho a comunicarse electrónicamente con la Administración, de forma que sólo en casos excepcionales la Administración podrá ser presencial o en papel y no electrónica⁵. Estas excepciones a la relación electrónica han de ser expresas o derivarse con cierta claridad de la naturaleza de la relación expresada en la ley.

Otro aspecto importante es que, a diferencia de la legislación anterior, que exigía el consentimiento expreso para que la Administración se relacionase electrónicamente (art. 27.2 LAECSP, en general, y art. 28.1 LAECSP, para las notificaciones), el consentimiento viene a considerarse por defecto. En efecto, el art. 14.1 LPACAP elimina cualquier referencia a la necesidad de consentimiento para la relación electrónica, de forma que el antiguo consentimiento queda ahora transformado en que las personas físicas pueden elegir u optar por el canal de relación. Es decir, por defecto, la relación con la Administración no es presencial, sino electrónica. Lo mismo sucede con las notificaciones, que serán preferentemente electrónicas y, a diferencia de la normativa anterior, el art. 41.1 LPACAP tampoco exige el consentimiento para practicarlas, sino que se podrá optar en cualquier momento por un tipo u otro.

Asimismo, hay que recordar que la LAECSP ya garantizaba la intermodalidad, es decir, la posibilidad de variar de la relación ya iniciada por el canal electrónico o presencial. Y el art. 14. LPACAP, como se ha dicho, mantiene este derecho en general. Y en relación con las notificaciones, el art. 41.1 LPACAP añade que la decisión de cambiar de canal debe hacerse a través de modelos normalizados. Compartimos la opinión de que la Ley sigue siendo excesivamente benévola al permitir al administrado variar de canal presencial o electrónico, pues ello puede generar disfuncionalidades, duplicidades, cargas innecesarias de trabajo administrativo y, sobre todo, usos inadecuados, por ejemplo, con relación a los plazos.

Por otra parte, el art. 14.2 LPACAP regula la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas. A este respecto, se dispone que estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica, quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración y los empleados de las Administraciones públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público.

5 Véase COTINO HUESO, L.: “La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración y sus escasas garantías”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 26, 2018, págs. 5-6. Como apunta este autor, sólo con carácter excepcional puede exigirse la aportación de documentos originales (art. 28.3 LPACAP), y en estos supuestos, si es el caso, en papel (art. 28.4 LPACAP). También excepcionalmente y de manera motivada, se podrá requerir la exhibición del original para su cotejo (art. 28.5 LPACAP). Todo ello estaba regulado de modo más escueto en el art. 35.2 LAECSP.



Además, reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios⁶.

La obligación de relacionarse a través de medios electrónicos debe ser entendida como un deber general que exige a los sujetos obligados a utilizar las herramientas electrónicas puestas a disposición de los ciudadanos por la Administración pública. Ello implica, por un lado, la obligación de presentar cualquier tipo de solicitud o documento a través del registro electrónico de la entidad pública, y, por otro lado, supone la obligación de darse de alta en el sistema de notificación electrónica que la Administración pública tenga establecido o el sistema de comparecencia electrónica en sede, o ambos, conforme a los arts. 41.1 y 43 LPACAP.

A este respecto, es importante destacar que los efectos del incumplimiento de esta obligación de relación por medios electrónicos son, fundamentalmente, dos. En primer lugar, según el art. 68.4 LPACAP, si alguno de los sujetos obligados presenta su solicitud presencialmente, la Administración pública requerirá al interesado para que la subsane a través de su presentación electrónica, en un plazo de diez días, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, previa resolución. Y, en segundo lugar, el art. 43.2 LPACAP establece que cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

En relación con la regulación en la LPACAP de los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas, la doctrina se muestra crítica al respecto.⁷ Se afirma que las nuevas Leyes suponen la consagración definitiva de una tendencia que venía observándose desde 2010: la progresiva transfiguración del derecho

- 6 También están obligadas a relacionarse entre sí utilizando medios electrónicos en cualquier trámite y procedimiento las propias Administraciones públicas, de acuerdo con el art. 3.2 LRJS, lo cual tiene sentido, pues no habría sido coherente exigir la relación por medios electrónicos a las personas jurídicas en general y no establecerla en los mismos términos para las relaciones interadministrativas, desarrolladas por personas jurídico-públicas. Véase, al respecto, DE JUAN CASERO, L.J.; BUSTOS PRETEL, G.; GALLEGU ALCALÁ, J.D.: "Comentarios a los artículos 13 a 28 LPACAP", cit., pág. 144.
- 7 Véase Gamero Casado, E.: "Panorámica de la Administración electrónica...", cit., págs. 18-19. Discrepa radicalmente este autor con la opción legislativa de ampliar de manera tan extraordinaria el universo de sujetos obligados, sobre todo por lo que se refiere a las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica y los empleados públicos. Opina que es evidente que muchísimos de los sujetos que se ven afectados por este régimen carecen todavía en el día de hoy de los medios y de los conocimientos necesarios para entablar relaciones electrónicas, sobre todo en atención al diseño de muchas plataformas de Administración electrónica, que suscitan interminables problemas de usabilidad.



a relacionarse por medios electrónicos en un deber. El art. 14 LPACAP, en este sentido, amplía extraordinariamente el universo de sujetos que, por ministerio de la ley, y por consiguiente, sin necesidad de ninguna otra medida o disposición de desarrollo, se declaran obligados a relacionarse con las Administraciones públicas por medios electrónicos.

En la misma línea, se sostiene que la vía de obligar parece ser una solución más fácil que luchar por una Administración más usable e intuitiva para los administrados reticentes a emplearla⁸. Y, como se afirma, la LPACAP ha dado un importante salto en este arriesgado camino, sin las garantías suficientes para los administrados.

Así, en cuanto a la reserva de norma reglamentaria para establecer la obligación de relación electrónica por parte de la Administración (art. 14.3 LPACAP), recuerda la doctrina que la naturaleza reglamentaria de una norma no proviene de la forma a través de la cual se adopta (decreto, orden, ordenanza, etc.), sino de la naturaleza del contenido y del procedimiento de aprobación según la legislación correspondiente. Se entiende con acierto, pues, que convocatorias de subvenciones, contrataciones o concursos, entre otros, no son reglamentos que puedan imponer la relación electrónica⁹.

Y sobre los requisitos materiales que deben darse para que la Administración establezca la imposición de la vía electrónica, se sostiene que habrá de cumplirse con los requisitos y límites fijados en el art. 14.3 LPACAP, es decir, colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios. Ahora bien, compartimos la opinión de que tales requisitos y garantías para poder obligar son pocos y ahora, con la nueva LPACAP, ya ni se parte de la existencia de un derecho a la relación presencial con la Administración, lo cual obviamente aún suaviza la visión de estas exigencias¹⁰.

8 Véase COTINO HUESO, L.: “La obligación de relacionarse electrónicamente...”, cit., págs. 6-8.

9 Por ello, considera el autor citado que deben evitarse remisiones en blanco que permitan que la obligación de relación electrónica la establezcan actos u otros instrumentos de la Administración. El reglamento tiene que hacer referencia a un procedimiento concreto o, en su caso, a un conjunto de procedimientos bien determinado por su naturaleza, a colectivos a los que va dirigido y a otros elementos definitorios. Sobre esta base, concluye este autor que puede ser razonable y admisible que el reglamento remita a una resolución administrativa que fije ya de modo concreto la obligación de relación electrónica en un procedimiento determinado.

10 Ante la imposición de la relación electrónica con la Administración, el autor citado sostiene que hay que apostar por una mejora regulatoria y garantías específicas que acrediten o aseguren que los obligados a la concreta relación electrónica tienen acceso efectivo a los medios electrónicos. De lo contrario, podrá considerarse la existencia de discriminaciones o indefensiones en la concreta relación administrativa.



1.1. Las declaraciones tributarias telemáticas obligatorias

Como regla general, la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática es voluntaria, aunque en determinados supuestos y para determinados obligados tributarios la utilización de la vía telemática es obligatoria¹¹.

Según el art. 98.4 LGT, en el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

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

Ahora bien, en los últimos años se ha previsto algún nuevo supuesto de presentación obligatoria telemática de declaraciones tributarias que amplía considerablemente el número de contribuyentes afectados por esta obligatoriedad. Con lo cual, la misma está adquiriendo un importante alcance. En uso de la habilitación contenida en el citado art. 98.4 LGT, el primer caso de obligatoriedad de la vía telemática en la presentación de declaraciones tributarias para sujetos pasivos que no sean grandes empresas, es el del modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. En este caso, la presentación debe realizarse por todos los obligados tributarios por medios telemáticos: tanto personas físicas como jurídicas.

Asimismo, es obligatoria la presentación por vía electrónica de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, de acuerdo con lo previsto por la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Por otra parte, la presentación telemática de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), modelo 200, tiene carácter obligatorio para los sujetos pasivos adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión

11 Véase OLIVER CUELLO, R.: “La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 18, 2014, págs. 82 y ss.



de Grandes Empresas, así como para todos los sujetos pasivos que tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada. Además, la presentación telemática de la declaración del IS en régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales, modelo 220, correspondientes a la Administración del Estado, tiene carácter obligatorio en todo caso.

Asimismo, hay que hacer referencia a los supuestos de presentación telemática obligatoria en el ámbito del IVA. La presentación del modelo 303 de autoliquidación del IVA es obligatoria por vía telemática a través de Internet para las Administraciones públicas, aquellos obligados tributarios adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de la Unidades de Gestión de Grandes Empresas, los obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, y las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada. La presentación del modelo 303 de autoliquidación del IVA también es obligatoria por vía telemática a través de Internet para las Administraciones públicas.

1.2. La utilización obligatoria del registro electrónico

Como ya se ha comentado, la obligación de relacionarse a través de medios electrónicos debe ser entendida como un deber general que exige a los sujetos obligados a utilizar las herramientas electrónicas puestas a disposición de los ciudadanos por la Administración pública correspondiente. Ello implica, por consiguiente, la obligación de presentar cualquier tipo de solicitud o documento a través del registro electrónico de la entidad pública, en este caso, la Administración tributaria.

A este respecto, el art. 16.1 LPACAP dispone que cada Administración dispondrá de un Registro Electrónico General, en el que se hará el correspondiente asiento de todo documento que sea presentado o que se reciba en cualquier órgano administrativo, organismo público o entidad vinculado o dependiente a éstos. También se podrán anotar en el mismo, la salida de los documentos oficiales dirigidos a otros órganos o particulares.

Los documentos que los interesados dirijan a los órganos de las Administraciones públicas, según estipula el art. 16.4 LPACAP, podrán presentarse en el registro electrónico de la Administración u organismo al que se dirijan, así como en los restantes registros electrónicos de cualquiera de los sujetos a los que se refiere el art. 2.1 LPACAP, es decir, la Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas, las entidades que integran la Administración local y el sector público institucional¹².

12 En relación con este tema, se ha comentado por algún autor que el legislador muestra un intento por mejorar la situación de los ciudadanos declarando que podrán presentar sus escritos al registro electrónico de cualquier Administración, lo cual constituye una doble ampliación respecto al régimen anterior: por un lado, el art. 24 LAECSP solo admitía presentar los escritos en el registro electrónico de la misma Administración a la que se dirigían; y por otro, en el art. 38.4 de la LRJPAC de 1992



Asimismo, se establece en el art. 16.4 LPACAP que los registros electrónicos de todas y cada una de las Administraciones, deberán ser plenamente interoperables, de modo que se garantice su compatibilidad informática e interconexión, así como la transmisión telemática de los asientos registrales y de los documentos que se presenten en cualquiera de los registros.

Por otra parte, los documentos presentados de manera presencial ante las Administraciones públicas, según el art. 16.5 LPACAP, deberán ser digitalizados, de acuerdo con lo previsto en el art. 27 LPACAP, por la oficina de asistencia en materia de registros en la que hayan sido presentados para su incorporación al expediente administrativo electrónico, devolviéndose los originales al interesado, sin perjuicio de aquellos supuestos en que la norma determine la custodia por la Administración de los documentos presentados o resulte obligatoria la presentación de objetos o de documentos en un soporte específico no susceptibles de digitalización.

Hay que tener en cuenta también que, de acuerdo con el art. 31.2 LPACAP, el registro electrónico permitirá la presentación de documentos todos los días del año durante las veinticuatro horas. A los efectos del cómputo de plazo fijado en días hábiles, y en lo que se refiere al cumplimiento de plazos por los interesados, la presentación en un día inhábil se entenderá realizada en la primera hora del primer día hábil siguiente salvo que una norma permita expresamente la recepción en día inhábil. Los documentos se considerarán presentados por el orden de hora efectiva en el que lo fueron en el día inhábil. Los documentos presentados en el día inhábil se reputarán anteriores, según el mismo orden, a los que lo fueran el primer día hábil posterior.

La obligación de relacionarse a través de medios electrónicos contenida en el art. 14 LPACAP, como ya se ha comentado, supone el deber de darse de alta en el sistema de notificación electrónica que la Administración pública tenga establecido o el sistema de comparecencia electrónica en sede, o ambos, conforme a los arts. 41.1 y 43 LPACAP. La LGT vigente no regula esta cuestión, a diferencia de la LGT de 1963, que dedicaba a esta materia su art. 105.8, introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre. Por lo tanto, a falta de regulación expresa en la LGT, la normativa aplicable son los arts. 41 y 43 LPACAP.

no se incluían todas las entidades locales, sino tan solo las diputaciones provinciales y los municipios de gran población. Ahora bien, según esta opinión, se trata de una nueva muestra de la irrealidad e inocencia subyacente en la vigente LPACAP, que parece descansar en la convicción de que por el mero hecho de afirmar una cosa ya se logrará que suceda realmente. Véase GAMERO CASADO, E.: “Panorámica de la Administración electrónica...”, cit., pág. 22. Sobre la regulación del régimen anterior, véase OLIVER CUELLO, R.: “Los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2011, págs. 79 y ss.



Como ya se ha señalado, el art. 41.1 LPACAP establece que las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía¹³.

Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos emitidos por la administración, pero no para la práctica de notificaciones. En relación con el aviso de notificación, efectivamente, tal como dispone el art. 41.6 LPACAP, con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que este haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

Se establece, por otra parte, en el art. 41.3 LPACAP que, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará por el medio señalado al efecto por aquel. Esta notificación será electrónica en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la administración.

Además, hay que tener en cuenta que la LPACAP dedica un artículo, el 43, a la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos en el que se incluye la regulación básica de la utilización de los medios electrónicos para la práctica de las notificaciones. Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la administración u organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada administración u organismo. A estos efectos, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

Es importante destacar que las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido. Ahora bien, cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

Asimismo, se entenderá cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos con la puesta a disposición de la notificación en la

13 Véase DELGADO GARCÍA, A.M.: “Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 118, 2017, págs. 35 y ss.



sede electrónica de la Administración u organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única¹⁴.

1.3. El Suministro Inmediato de Información

El Suministro Inmediato de Información (SII) es el nuevo sistema de gestión del IVA, que supone un importante avance en la Administración electrónica en el ámbito tributario, así como una intensificación del uso de las tecnologías de la información en las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente¹⁵.

Este nuevo sistema de gestión del IVA implica la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro prácticamente inmediato de los registros de facturación. Los contribuyentes deben remitir a la Administración tributaria los detalles sobre la facturación por vía electrónica, y con esta información se van configurando, casi en tiempo real, los libros registro del tributo.

Los sujetos pasivos acogidos al SII están obligados a llevar a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, los libros registro de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

Es importante aclarar que, mediante este nuevo sistema de gestión del IVA, no se está estableciendo la obligación de enviar las facturas a la AEAT, pues lo que se debe remitir son los campos de los registros de facturación que se concretan en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT.

En cuanto a la normativa aplicable a este nuevo sistema de gestión del IVA, hay que tener en cuenta, en primer lugar, que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, introdujo cambios en el art. 29, dedicado a las obligaciones tributarias formales, disponiendo en el apartado tercero, en relación con los libros registro, la

14 En cuanto a las notificaciones electrónicas obligatorias, este supuesto, en el ámbito tributario, ha sido desarrollado mediante el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que regula las notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En relación con la práctica de las notificaciones electrónicas obligatorias, dispone el art. 6.1 del RD 1363/2010 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, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la AEAT, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado.

15 Véase DELGADO GARCÍA, A.M.: “La regulación del Suministro Inmediato de Información”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2017, págs. 101 y ss.



posibilidad de que a través de norma reglamentaria se regulara la obligación de llevanza de los mismos a través de medios telemáticos. Asimismo, se modificó el art. 200 para tipificar como infracción tributaria el retraso en la obligación de la llevanza de los libros registro y suministro a través de la sede electrónica de la AEAT. Ambos preceptos, según la DF 12ª LGT, han entrado en vigor el 1 de enero de 2017.

El desarrollo reglamentario del SII se contiene fundamentalmente en el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según los arts. 62.6 y 71.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, el SII es obligatorio para los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural: grandes empresas (facturación superior a 6.010.121,04 euros en el año anterior), grupos de IVA e inscritos en el REDEME (registro de devolución mensual del IVA). Igualmente, lo podrán utilizar de forma voluntaria quienes ejerzan la opción a través de la correspondiente declaración censal.

2. INFRACCIONES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FORMALES

La Administración tributaria puede imponer directamente sanciones en el caso de que se cometan infracciones tributarias. En este caso, es la propia Administración quien aprecia la existencia de la infracción y decide cuál es la sanción aplicable al caso, siguiendo un procedimiento administrativo. Sin embargo, todo este proceso es controlable por los tribunales, en la jurisdicción contencioso-administrativa.

El texto fundamental en materia sancionadora tributaria es la LGT, que regula la potestad sancionadora en los arts. 178 a 212. En tales preceptos, la LGT no solo regula las infracciones y sanciones, así como el procedimiento sancionador, sino también los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria (legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia de sanciones e irretroactividad, según el art. 178 LGT). La norma reglamentaria de desarrollo de la LGT en esta materia es el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST)¹⁶.

En el ámbito sancionador tributario, se admite la consideración de sujetos infractores a las personas jurídicas (art. 181.1 LGT). Así pues, responden de la sanción, aunque el dolo o la culpa deberán apreciarse en las personas físicas que las representan o compo-

16 Véase, al respecto, el apartado “Los tipos infractores y sus sanciones” en DELGADO GARCÍA, A.M.: *Las consecuencias de la falta de pago de los tributos*, Aranzadi, Pamplona, 2017, págs. 169 y ss.



nen. En cualquier caso, al margen de la consideración de las personas jurídicas como sujetos infractores en materia tributaria, pueden ser declarados responsables, subsidiarios o solidarios, según los casos, las personas físicas y administradores que hayan participado por acción u omisión en los hechos constitutivos del ilícito (arts. 42.1.a y 43.1.a LGT).

Hay que tener en cuenta que el art. 179 LGT, en su apartado 2, recoge una enumeración de supuestos en los que se excluye la responsabilidad. No obstante, se trata más bien de supuestos en los que no se ha producido el tipo de la infracción porque sin culpabilidad no existe infracción, más que de supuestos en los que se excluye la responsabilidad. Entre estos supuestos, se excluye la responsabilidad cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. A estos efectos, se considera que se ha puesto la diligencia necesaria, entre otros casos, cuando se produzca una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración para el cumplimiento de obligaciones tributarias (art. 179.2.e LGT).

Tampoco hay que olvidar que el art. 179.3 LGT establece que “los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas”¹⁷.

Las infracciones tributarias (art. 184.1 LGT) pueden ser calificadas de tres maneras: como leves, graves o muy graves, conforme a lo dispuesto en los arts. 191 a 206 LGT. Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en el RGRST y conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción. Cabe destacar que, cuando se trate de infracciones consistentes en el incumplimiento de obligaciones formales, como es el caso de las conductas que nos ocupan, se considera que existe una infracción por cada incumplimiento.

Finalmente, no hay que olvidar que el art. 188.3 LGT dispone que si se paga totalmente la sanción en periodo voluntario, procede la reducción de un 25%. En este caso, el contribuyente no debe recurrir ni la liquidación ni la sanción. En caso contrario, se pierde el derecho a su aplicación.

17 El art. 2 RGRST dispone, a estos efectos, que “se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador”. Y el art. 15.7 RGRST establece que “a efectos de lo dispuesto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se incurrirá en responsabilidad por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria incumpliendo la obligación de utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando posteriormente se produzca la presentación por dichos medios, sin requerimiento previo en el sentido del artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o inicio de procedimiento sancionador”.



2.1. El incumplimiento de la presentación electrónica obligatoria de declaraciones u otros documentos

La infracción por el incumplimiento de la presentación electrónica obligatoria de declaraciones u otros documentos se introdujo en la LGT por medio de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que modificó los apartados 1, 2, 4 y 5 del art. 199 LGT. Posteriormente, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vuelve a modificar los apartados 1, 2, 4, 5 y 7 del art. 199 LGT, básicamente para reducir el importe de la sanción de 1.500 euros a 250 euros.

En efecto, dispone en la actualidad el art. 199.1 LGT que “constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes”.

Según el apartado 2 del citado art. 199 LGT, “si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros”.

Por otra parte, tal como establece el apartado 4 del art. 199 LGT, “tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias (...) la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros”.

Ahora bien, de acuerdo con el apartado 5 del art. 199 LGT, “tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias (...) la sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros”.



Hay que tener en cuenta al respecto que la sanción a la que se refieren los apartados 4 y 5 de este art. 199 LGT se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias¹⁸.

Finalmente, dispone el apartado 7 del art. 199 LGT que “tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras (...) si se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros”.

2.2. El retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT

La infracción por el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT se introdujo en la LGT por medio de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que modifica los apartados 1 y 3 del art. 200 LGT.

Así, de acuerdo con el art. 200.1 LGT, “constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras: (...) g) El retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente”. La infracción prevista en este artículo será grave.

Según establece el apartado 3 del art. 200 LGT, “el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros”.

Compartimos las críticas formuladas por parte de la doctrina en relación con ciertas cuestiones que se suscitan en este nuevo tipo infractor y su correspondiente sanción.¹⁹ Por un lado, el tipo infractor tiene como consecuencia la nueva redacción del

18 El art. 187.1.a LGT, en relación con la comisión repetida de infracciones tributarias, dispone que “se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. A estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título.”

19 Véanse los detallados comentarios que se realizan al respecto en LONGÁS LAFUENTE, A.: “Suministro Inmediato de Información en la gestión de los libros del IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 408 y 409, 2017.



art. 29.3 LGT, que establece la posibilidad de que a través de norma reglamentaria se regule la obligación de llevanza de los libros registro a través de medios telemáticos. Pero este precepto no se refiere exactamente a que tengan que llevarse a través de la sede electrónica de la AEAT, lo que sí viene recogido en la norma reglamentaria. Por lo tanto, podrían darse problemas de legalidad, debido a la configuración de un tipo infractor por referencia a una norma reglamentaria.

Por otra parte, en el art. 200.1.g LGT se alude exclusivamente al retraso en la “obligación” de llevar los libros electrónicamente a través de la sede electrónica de la AEAT, por lo que se plantean dudas sobre si la infracción pueden cometerla quienes se hayan acogido al sistema del SII de forma voluntaria.

Asimismo, en el citado art. 200.1.g LGT no se distingue en función del retraso en la aportación de la información, de forma que será suficiente el retraso de un día para que pueda considerarse cometida la infracción. Esto supone un elevado nivel de exigencia para los empresarios o profesionales acogidos al sistema del SII, en el cumplimiento de obligaciones formales, que no sustantivas, y que pueden implicar una cierta desproporción²⁰.

Otra de las cuestiones controvertidas tiene que ver con una cierta discordancia entre el tipo infractor, que se refiere a la llevanza de los libros registro, mientras que la sanción se impone con multa por cada factura objeto de registro. En este sentido, no hay que olvidar que existen anotaciones en los libros registro que no tienen como fundamento una factura, como en el caso del libro registro de bienes de inversión o el de determinadas operaciones intracomunitarias²¹.

Asimismo, en el art. 200.3 LGT se hace referencia a un mínimo trimestral, lo cual podría plantear dudas en cuanto a saber si las infracciones se cometerán por el incumplimiento trimestral de la obligación. A este respecto, el art. 16.3.b RGRST dispone que “procederá la multa proporcional del 0,5 por ciento del importe de la factura prevista en el artículo 200.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los retrasos relativos a los Libros Registro de facturas expedidas y facturas recibidas. Dicho porcentaje se aplicará sobre el importe total que corresponda a cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, recargos repercutidos y soportados, así como las compensaciones percibidas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, deriven de la operación”.

20 El art. 16.3.a RGRST dispone, al respecto, que “se entenderá por retraso el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación”.

21 Sobre este particular, el art. 16.3.c RGRST establece que “procederá la multa pecuniaria fija de 150 euros por registro en los retrasos relativos a los libros registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias”.



Por su parte, aclara este precepto reglamentario que “en el caso de los registros de facturación que se correspondan con operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará como importe total: 1) En el supuesto de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, el relativo a la misma, con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago que corresponda. 2) En el supuesto de que se trate únicamente del registro relativo al cobro o pago correspondiente, el que se refiera a la magnitud monetaria a informar de acuerdo con el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Para la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural”.

3. CONCLUSIONES

Las consecuencias del incumplimiento de la presentación electrónica obligatoria de declaraciones u otros documentos, mediante la tipificación de las infracciones tributarias previstas a tal efecto, son, en nuestra opinión, excesivamente gravosas para el contribuyente, sobre todo, para aquellos contribuyentes que no cuentan con una capacidad técnica y económica suficiente para afrontar estas obligaciones formales. Para conseguir el objetivo de la generalización de la relación electrónica del contribuyente con la Administración tributaria, consideramos que potenciar la vía represiva no es el camino más adecuado, sino que los esfuerzos deberían centrarse en incrementar la información y asistencia al contribuyente, para acercar la Administración al ciudadano, mediante el empleo de las tecnologías de la información.

Respecto a la infracción por el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, la implantación de este nuevo sistema de gestión del impuesto supone un evidente aumento de la carga administrativa de los empresarios y profesionales acogidos al SII. En este sentido, el régimen sancionador establecido, a nuestro juicio, implica un elevado nivel de exigencia en el cumplimiento de obligaciones formales. Todo ello puede suscitar dudas en cuanto al cumplimiento del principio de proporcionalidad. Asimismo, este aumento de la carga administrativa del empresario y profesional puede ir en contra de la necesaria simplificación y reducción de los deberes formales, que suponen ya para el sujeto pasivo un elevado esfuerzo económico y de dedicación de recursos humanos.



BIBLIOGRAFÍA

- COTINO HUESO, L.: “La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración y sus escasas garantías”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 26, 2018.
- DE JUAN CASERO, L.J.; Bustos Pretel, G.; Gallego Alcalá, J.D.: “Comentarios a los artículos 13 a 28 LPACAP”, en *Comentarios a la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*, Wolters Kluwer, Madrid, 2017.
- DELGADO GARCÍA, A.M.: “Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 118, 2017.
- DELGADO GARCÍA, A.M.: “La regulación del Suministro Inmediato de Información”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2017.
- GAMERO CASADO, E.: “Panorámica de la Administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 175, 2016.
- LONGÁS LAFUENTE, A.: “Suministro Inmediato de Información en la gestión de los libros del IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 408 y 409, 2017.
- MARTÍN DELGADO, I.: “El impacto de la reforma de la Administración electrónica sobre los derechos de los ciudadanos y el funcionamiento de las Administraciones públicas”, en *La actualización de la Administración electrónica*, Andavira, Santiago de Compostela, 2016.
- OLIVER CUELLO, R.: “La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 18, 2014.
- OLIVER CUELLO, R.: “Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2018.
- SALA SÁNCHEZ, P.: “Reflexiones puntuales sobre algunos aspectos de las nuevas Leyes de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 54, 2016.
- VALERO TORRIJOS, J.: “La reforma de la Administración electrónica, ¿una oportunidad perdida?”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 172, 2015.