



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

**FACULTAD DE DERECHO
PROGRAMA DE DOCTORADO
“ESTADO DE DERECHO Y GOBERNANZA GLOBAL”**

**LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS Y SUS
DEFECTOS DESDE LA PERSPECTIVA
JURISPRUDENCIAL**

Autora: Lic. Eva María Getino Calama

Director: Prof. Dr. José Antonio Chamorro y Zarza

SALAMANCA 2020



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

**FACULTAD DE DERECHO
PROGRAMA DE DOCTORADO
“ESTADO DE DERECHO Y GOBERNANZA GLOBAL”**

**LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS Y SUS
DEFECTOS DESDE LA PERSPECTIVA
JURISPRUDENCIAL**

SALAMANCA 2020

Tesis Doctoral presentada por la Lic. Eva María Getino Calama bajo la dirección del Prof. Dr. José Antonio Chamorro y Zarza para la colación del Grado de Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca

Autora:

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'E. Getino'.

Fdo.: Eva María Getino Calama

Director (V. ° B. °):

Fdo.: José Antonio Chamorro y Zarza

ÍNDICE GENERAL

| | |
|---|-----------|
| INDICE DE ABREVIATURAS..... | 1 |
| INTRODUCCIÓN..... | 3 |
| CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES DE LAS NOTIFICACIONES..... | 8 |
| I.1. Normativa aplicable..... | 8 |
| I.2. Concepto..... | 10 |
| I.3. Características de la notificación..... | 16 |
| I.4. Clasificación de las notificaciones..... | 20 |
| CAPÍTULO II. LOS SUJETOS DE LA NOTIFICACIÓN..... | 22 |
| II.1. Sujetos activos..... | 22 |
| II.2. El intermediario..... | 26 |
| II.3. Sujeto pasivo de la notificación..... | 28 |
| II.3.1. Contribuyente y sustituto del contribuyente..... | 33 |
| II.3.2. Sucesores de personas físicas..... | 34 |
| II.3.3. Sucesores de las personas jurídicas..... | 38 |
| II.3.4. Responsables solidarios y subsidiarios..... | 40 |
| II.3.5. Representante del interesado..... | 47 |
| II.3.6. Recepción por persona distinta..... | 55 |
| II.3.6.1. Recepción por terceros..... | 55 |
| a. Capacidad del receptor..... | 57 |
| b. Identificación..... | 58 |
| c. Constancia de la relación con el destinatario o razón de la permanencia en el domicilio..... | 60 |
| d. Aceptación o firma..... | 64 |
| II.3.6.2 Recepción por parientes..... | 65 |
| II.3.6.3 Recepción por conserjes o porteros..... | 67 |
| II.4. Notificaciones rehusadas o rechazadas..... | 70 |
| CAPITULO III. CONTENIDO DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS..... | 74 |
| III.1. Contenido de las liquidaciones tributarias..... | 74 |
| III.1.1. Identificación del obligado tributario..... | 77 |
| III.1.2. Deuda tributaria..... | 77 |
| III.1.3. Motivación..... | 80 |
| III.1.4. Recursos procedentes..... | 88 |
| III.1.4.1. Respecto al recurso procedente..... | 89 |
| III.1.4.2. Órgano ante el que se interpone el recurso..... | 93 |
| III.1.4.3. Plazos para interponer el recurso..... | 93 |
| III.1.5. Lugar, plazo y forma de satisfacer la deuda..... | 96 |
| III.1.6. Carácter de la liquidación..... | 97 |
| III.2. Contenido de las notificaciones en los procedimientos de gestión tributaria..... | 99 |

| | |
|--|-----|
| III.3. Contenido de las notificaciones en el procedimiento inspector. Las actas de la inspección | 100 |
| III.3.1. Las notificaciones en el procedimiento inspector..... | 100 |
| III.3.2. Algunas cuestiones relativas a las actas de la inspección..... | 104 |
| III.3.2.1. Contenido de las actas. Regularización de la situación tributaria del obligado y propuesta de liquidación..... | 104 |
| III.3.2.2. Clases de actas..... | 110 |
| III.4. Contenido de las notificaciones en el procedimiento de apremio..... | 115 |
| III.5. Contenido de las notificaciones en el procedimiento sancionador. Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y de aplicación de tributos..... | 118 |
| III.6. Plazos de las notificaciones, prescripción y caducidad..... | 126 |
| III.7. Defectos de contenido..... | 136 |

CAPÍTULO IV. LUGAR DONDE SE EFECTÚA LA NOTIFICACIÓN TRIBUTARIA.....139

| | |
|--|-----|
| IV.1. Procedimientos iniciados de oficio o a instancia de parte..... | 139 |
| IV.2. El domicilio fiscal..... | 146 |
| IV.2.1. Concepto de domicilio fiscal..... | 146 |
| IV.2.2. Notificación y lesión del art 24 de la CE..... | 147 |
| IV.2.3. Cambios de domicilio..... | 150 |
| IV.2.4. Averiguación del domicilio fiscal..... | 154 |
| IV.2.5. Otros lugares de notificación..... | 156 |

CAPÍTULO V: MEDIOS DE NOTIFICACIÓN.....158

| | |
|---|-----|
| V.1. Aspectos generales..... | 158 |
| V.2. Acreditación y prueba de la notificación. El acuse de recibo..... | 160 |
| V.2.1. Notificación por correo ordinario certificado..... | 163 |
| V.2.2. Telegrama..... | 170 |
| V.3. Fax | 171 |
| V.4. Notificaciones notariales..... | 178 |
| V.5. Notificación mediante empresas privadas..... | 179 |
| V.6. Notificación por edictos: la notificación por comparecencia..... | 185 |
| V.6.1. Marco jurídico..... | 185 |
| V.6.2. Notificación por comparecencia..... | 186 |
| V.6.3. Tablón Edictal Único..... | 196 |
| V.7. La publicación como notificación..... | 206 |
| V.7.1. La publicación como notificación supletoria..... | 207 |
| V.7.2. La publicación como notificación sustitutoria | 207 |
| V.7.3. La publicación como notificación complementaria..... | 211 |
| V.8. Notificaciones Colectivas..... | 212 |
| V.8.1. Naturaleza..... | 212 |
| V.8.2. Requisitos necesarios para realizar la notificación colectiva..... | 214 |
| V.8.3. Elementos esenciales de las notificaciones colectivas..... | 214 |
| V.8.4. Plazos de pago y recursos..... | 216 |
| V.8.5. Notificación de valores catastrales..... | 218 |

| | |
|--|------------|
| CAPITULO VI. NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS..... | 222 |
| VI.1 Introducción..... | 222 |
| VI.2. Marco jurídico..... | 223 |
| VI.2.1. Las notificaciones en la Ley General tributaria..... | 224 |
| VI.2.2. Notificaciones electrónicas y su problemática legal. La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2012..... | 226 |
| VI.2.3. La Ley 11/2007, de Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC)..... | 243 |
| VI.2.4 Proyecto de Real Decreto que desarrolla la Ley 39/2015 y la Ley 40/2015..... | 246 |
| VI.3. La práctica de la notificación por medios electrónicos..... | 248 |
| VI.3.1. Aspectos generales..... | 248 |
| VI.3.2. La práctica de las notificaciones electrónicas y su eficacia..... | 250 |
| VI.3.2.1. Hechos que deben acreditarse en la práctica de las notificaciones electrónicas..... | 250 |
| a. Fecha y hora de la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación y fecha y hora del acceso al acto..... | 251 |
| b. Momento a partir del cual se entiende practicada la notificación..... | 252 |
| c. Mecanismo de autenticación..... | 255 |
| VI.3.3. Notificación mediante recepción en dirección de correo electrónico..... | 261 |
| VI.3.4. Notificación por comparecencia electrónica..... | 262 |
| VI.3.5. Notificación a través de la Dirección Electrónica Habilitada.... | 264 |
| VI.3.5.1 Antecedentes normativos..... | 264 |
| VI.3.5.2 Sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (NEO). El Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre..... | 268 |
| a. Ámbito objetivo de la notificación electrónica obligatoria..... | 268 |
| b. Ámbito subjetivo de la notificación electrónica obligatoria..... | 272 |
| c. Notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado..... | 274 |
| d. Inclusión y exclusión del sistema de la DEH..... | 275 |
| e. Días de cortesía..... | 281 |
| VI.3.6. Registro y gestión de apoderamientos para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones de la AEAT..... | 284 |
| VI.3.6.1. Formas de registrar los apoderamientos..... | 292 |
| VI.3.6.2. Contenido del Registro de apoderamientos | 294 |
| VI.3.6.3. Revocación de los apoderamientos..... | 294 |
| VI.3.6.4. Tipos de apoderamiento..... | 295 |
| VI.3.6.5. El apoderamiento en la práctica de las notificaciones electrónicas a incapacitados, fallecidos o personas jurídicas extinguidas..... | 297 |
| VI.3.6.6. Protección de datos de carácter personal en el registro de apoderamientos..... | 298 |
| VI.4 La práctica de las notificaciones por medios electrónicos en la jurisprudencia..... | 300 |

| | |
|---|------------|
| VI.5. Práctica de las Notificaciones electrónicas obligatorias en un procedimiento concursal..... | 310 |
| VI.6. Notificación por SMS o mensajería instantánea..... | 312 |
| CONCLUSIONES..... | 314 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 328 |
| RELACIÓN DE SENTENCIAS CITADAS..... | 343 |

INDICE DE ABREVIATURAS

BOE *Boletín Oficial del Estado*

DEH *Dirección Electrónica Habilitada*

IRPF *Impuesto sobre la Renta de las Personas*

ITPAJD *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

IVA *Impuesto sobre el Valor Añadido*

LAE *Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, (L 11/2007)*

LEC *Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)*

LGT *Ley General Tributaria (L 58/2003)*

LPAC *Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, (L 39/2015)*

LRJ-PAC *Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento administrativo Común (L 30/1992)*

LRJSP *Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015)*

NEO *Notificaciones Electrónicas Obligatorias*

RGAT *Reglamento General de Aplicación de los Tributos*

RGGIT *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*

RGR *Reglamento General de Recaudación*

RGRST *Régimen General del Régimen Sancionador y Tributario*

RPSP *Reglamento que regula la Prestación de los Servicios Postales. (RD 1829/1999)*

SS *Siguientes*

STC *Sentencia del Tribunal Constitucional*

SSTC *Sentencias del Tribunal Constitucional*

TEAC *Tribunal Económico Administrativo Central*

TEAR *Tribunal Económico Administrativo Regional*

TEU *Tabón Edictal Único*

TPO *Transmisión Patrimonial Onerosa*

TRLCI *Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario*

T.S. *Tribunal Supremo*

T.S.J. *Tribunal Superior de Justicia*

UTE *Unión Temporal de Empresas*

Vid. *Véase*

INTRODUCCIÓN

En los últimos años la Administración pública ha evolucionado exponencialmente, esto se debe en gran parte a la inclusión de las nuevas tecnologías en su forma de relacionarse no sólo con el ciudadano sino con otras Administraciones. En su relación con el ciudadano, las nuevas tecnologías han permitido que los plazos de respuesta en aquellos procedimientos incoados de oficio o a instancia de parte se vean reducidos y en su gran mayoría cumplidos sin necesidad de desplazamientos, lo que se traduce en una Administración más eficaz, con menos dilaciones, reduciendo así la inseguridad jurídica y la indefensión del interesado.

Una de las formas que tiene la Administración para comunicarse con el administrado es la notificación, es decir, el acto formal a través del cual, la Administración puede comunicar al administrado los actos administrativos que le incumben por ser parte interesada del procedimiento administrativo.

La notificación, la vía por la cual se pone en conocimiento del interesado todas las actuaciones que se van sucediendo en un procedimiento, puede llevarse a cabo a través de diversas formas. Las más utilizadas por la Administración son el correo certificado y la dirección electrónica habilitada (DEH); ésta última ha ganado importancia en algunos ámbitos como en la Administración Tributaria.

Mientras que el correo certificado se utiliza más para personas físicas, la DEH se utiliza obligatoriamente para las personas jurídicas. En la actualidad, los medios de notificación tradicionales o electrónicos siguen presentando defectos de forma y contenido, lo que trae como consecuencia la indefensión del interesado. Sin embargo, a pesar de los defectos que puedan presentar las notificaciones, su práctica se caracteriza por ser anti-formalista, y habrá que atender a cada caso para dilucidar si con independencia del defecto acaecido, el interesado conoció del contenido de la notificación, pues de ello dependerá la eficacia del acto. El objeto de nuestro estudio es exponer el régimen jurídico de las notificaciones tributarias, así como los errores cometidos en la práctica de las mismas, y las soluciones que se han venido aportando sobre todo jurisprudencialmente, teniendo en cuenta para ello el equilibrio entre la eficacia administrativa y la no vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Respecto a los defectos en los que incurre la Administración, son principalmente de forma y no de contenido. En su mayoría, son defectos que se derivan de una mala praxis por el personal de correos o por el personal de la Administración Tributaria, que acaban siendo no invalidantes, por llegar el acto a conocimiento del interesado. Muestra de estos defectos es la numerosa casuística que nos hemos encontrado, pues a pesar de los años, se siguen cometiendo errores básicos como la inadecuada identificación del receptor, puesto de manifiesto en sentencias muy recientes. A pesar del avance de los medios electrónicos en la práctica de las notificaciones, se sigue utilizando el servicio de correos por varias razones: por su reducido coste; porque su práctica goza de mayor veracidad y seguridad que el prestado por otras empresas privadas; porque es uno de los medios que garantiza la constancia de la recepción de la notificación por el interesado; y porque ha permitido cumplir con la práctica de gran número de notificaciones, en detrimento de su calidad.

El régimen jurídico de las notificaciones en el ámbito tributario viene marcado principalmente por las medidas legislativas que entraron en vigor a lo largo del año 2015. La modificación más importante que se produjo en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), es la notificación por comparecencia, en la que se establece un Tablón Edictal Único. Este canal, vigente desde el 1 de junio de 2015, se ha creado con la finalidad de que exista una única sede electrónica en la que se publiquen obligatoriamente todas las notificaciones administrativas. Con ello, se facilita la consulta al ciudadano sobre sus notificaciones pendientes, sin tener que acudir a diferentes portales web o desplazarse físicamente a tabloneros municipales y, en todo caso, sin excluir la publicación previa y complementaria en otros tabloneros territoriales.

La segunda de las modificaciones que ha sufrido la LGT (vigente desde el 12 de octubre de 2015), en referencia a nuestro análisis, son los plazos de resolución del procedimiento inspector y la prescripción, ya que su conocimiento no sólo es importante para la Administración Tributaria, sino también para el obligado tributario con el fin de no vulnerar el derecho de tutela judicial efectiva.

Además, en ese año 2015, se publicó la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC). Su entrada en vigor se produjo un año después, y se han incluido importantes

novedades en referencia a las notificaciones administrativas. En concreto, se ha instaurado a lo largo de toda la ley, la preferencia del uso de los medios electrónicos en las relaciones entre el ciudadano y la Administración Pública, (ad extra). Esta ley, ha sido parte de un plan de reforma de la Administración Pública, que se completó con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante LRJSP), por la que regulan las relaciones entre las Administraciones Públicas (ad intra).

La LPAC busca, en esencia, hacer habitual algo que en la sociedad ya se estaba llevando cabo desde hace tiempo, y es el uso de medios electrónicos para comunicarse, haciendo por tanto que las gestiones y trámites por medios electrónicos sean el cauce normal y que los medios tradicionales sean lo excepcional. Esto supone que a la larga la Administración irá recortando al ciudadano el derecho de elegir libremente el canal por el cual quiere relacionarse con la Administración, puesto que la mayor parte de los trámites, gestiones o procedimientos se impondrán de forma obligatoria por medios electrónicos, potestad que viene expresamente determinada en la Ley. Veremos hasta qué punto esta preferencia-obligación, influye en el recorte de los derechos del ciudadano a comunicarse con la Administración Pública.

Lo que está claro, es que, a pesar de contar con una importante proporción de la población envejecida, buena parte de ellos se han acoplado a las nuevas tecnologías de buen grado en su vida diaria, a través de la comunicación por mensajería instantánea. Esto ha provocado que multitud de ayuntamientos estén incorporando este medio como canal para informar y resolver consultas planteadas por los ciudadanos entre otros trámites. Llegados a este punto se plantea la posibilidad de que en un futuro a corto plazo, se incluya la mensajería instantánea, no sólo como forma de aviso, sino como medio escogido por el contribuyente para que recibir notificaciones.

En todo caso, los medios electrónicos han facilitado que las relaciones entre el interesado y la Administración se hayan acercado, puesto que son canales que permiten emitir notificaciones y responder a las mismas sin desplazamientos ni esperas innecesarias en la oficina gestora correspondiente, ahorrando material y tiempo, por lo que en definitiva la Administración está consiguiendo ser más eficaz y eficiente.

El tema objeto de estudio, se dividirá en seis capítulos.

En el capítulo I se tratan las generalidades de la notificación administrativa, explicando el concepto, las características, el objeto/fin de la notificación, la normativa aplicable y la clasificación de las notificaciones.

En el capítulo II, se desglosan los sujetos que intervienen en la notificación en activos, pasivos e intermediarios. Nos centraremos en los receptores de la notificación debido a la casuística que hay en referencia a los mismos, sobre todo cuando es un tercero quien recibe la notificación en representación del interesado, pues es aquí donde se deben respetar, aún más si cabe, un mínimo de requisitos para garantizar que el interesado conoce de la notificación.

En el capítulo III, se expone el contenido de las notificaciones tributarias, haciendo énfasis en las especificidades de cada procedimiento tributario.

En el capítulo IV, se analiza el lugar donde se realizan las notificaciones, destacando que el domicilio designado por el interesado a efectos de notificaciones se va a tener en cuenta, con independencia de cómo se haya iniciado el procedimiento, si a instancia de parte o de oficio. Se valora en este capítulo la obligación del contribuyente a comunicar el cambio de domicilio, pues en el caso de no cumplir con esta obligación, por lo general pechará con las consecuencias. También nos resulta curioso que, según los casos, cuando no se notifique en el domicilio designado a tal efecto, no implicará lesión del derecho a la tutela judicial efectiva, poniendo una vez más de manifiesto la reiterada jurisprudencia el carácter antiformalista que tiene la práctica de las notificaciones.

El capítulo V expone los medios de notificación, destacando el correo certificado sobre el resto de los medios de notificación tradicionales, y valorando las diferencias con respecto al servicio prestado por otras empresas privadas. Buena parte del capítulo se centra en la notificación por comparecencia y que incluye el Tablón Edictal Único, de gran importancia para la notificación practicada por vía edictal.

Por último, el capítulo VI está dedicado a la notificación por medios electrónicos, que debido a su importancia y su gran desarrollo, se ha desglosado en un capítulo aparte. Se expone detalladamente las notificaciones electrónicas como la Dirección Electrónica

Habilitada y la comparecencia electrónica, y se analiza la polémica que surgió con la imposición de la utilización de la notificación electrónica para algunos colectivos a raíz del RD 1363/2010 que regula el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias.

Ha de subrayarse que el correo electrónico deja de ser un medio de notificación electrónico y pasa a ser un mero sistema de aviso, previo a la práctica de la notificación electrónica, bien por la DEH o por la comparecencia electrónica. Como error más común de la Administración en estas notificaciones electrónicas, se puede resaltar la falta de notificación o el error de forma en la inclusión en el sistema de la DEH, unas deficiencias reflejadas en numerosas sentencias del TS. Dentro de este capítulo final cabe mencionar también el retraso en la entrada en vigor de la puesta en marcha de los registros de apoderamientos para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones de la AEAT, un problema generado por la falta de desarrollo tecnológico suficiente para llevarlo a la práctica. Por último, se hace una breve referencia a las principales novedades que aporta el proyecto de Real Decreto que va a desarrollar a la LPAC y que todavía no ha entrado en vigor.

Finaliza nuestro trabajo con la exposición de las conclusiones que se han obtenido tras el análisis del tema de la tesis.

En cuanto a las razones por las que me he interesado a la hora de efectuar una investigación sobre el tema tratado en esta tesis, ha sido fundamental el ejercicio de mi profesión de abogada, en el que me he ido encontrando con numerosos casos en los que estaban presentes los defectos de las notificaciones y la indefensión que suponía para mis clientes. Este último aspecto ha servido de impulso para animarme a llevar a cabo esta tarea.

Por último, respecto a la metodología empleada en la elaboración de la tesis, ha sido la habitual en el ámbito de las investigaciones del Derecho. Así, junto a la esencial revisión de la bibliografía más destacada sobre las notificaciones, se ha realizado también una labor de selección y análisis de la abundante jurisprudencia que trata esta cuestión. Los métodos sistemático y teleológico han sido, en fin, un instrumento interpretativo fundamental para lograr el fin propuesto con este trabajo.

CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES DE LAS NOTIFICACIONES

I.1 Normativa aplicable

Las notificaciones tributarias se regulan en los arts. 109 a 112 de la LGT. Respecto a las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común, son de aplicación subsidiaria, en lo no previsto por la norma tributaria. En concreto el régimen aplicable a las notificaciones defectuosas tributarias, es el art. 40 de la LPAC, pues la LGT, nada dice a este respecto.

Respecto al contenido de las notificaciones tributarias en los distintos procedimientos tributarios, se aplica la norma tributaria, en concreto la LGT, destacando el art. 102 de las liquidaciones tributarias, y los arts. 153 a 157 del contenido de actas.

Esta normativa general, se complementa con lo regulado en el RD 1065/2007, de 27 de julio, 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, (en adelante RGGIT). A este respecto, el art. 102.4 de la LGT que establece lo siguiente sobre las notificaciones de las liquidaciones tributarias:

“Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante.”

En cuanto a la forma de llevar cabo las notificaciones, se abordan tres aspectos: Los sujetos que intervienen en la notificación, el lugar donde se practica la notificación y los medios de notificación utilizados.

Los sujetos que intervienen en la notificación, se les aplica supletoriamente el art 41 de la LPAC (art. 59 de la LRJPAC)¹, puesto que en la LGT, viene brevemente regulado en el art. 111. Las imprecisiones de la LPAC, vienen matizadas y aclaradas por la jurisprudencia, reflejo también de la gran casuística que existe sobre este asunto.

En cambio, El lugar donde se practica la notificación, se regula por la normativa general tributaria (LGT), en su arts. 110 y 48, complementada por la jurisprudencia.

¹ Ley 39/1992 , del 26 de noviembre, Ley del Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, ya derogada, (en adelante LRJPAC).

Y por último, respecto a los medios de notificación utilizados, se regulan en la LPAC y en el RD 1829/1999, de 3 de Diciembre, Reglamento que regula la prestación de los servicios postales, (en adelante RPSP), que desarrolla la práctica del correo ordinario con acuse de recibo.

Si hablamos en cambio de la notificación por medios electrónicos, ésta encuentra su regulación básica en una norma no tributaria, en la LPAC². Desarrollado por una norma administrativa, el RD 1671 /2009, de 26 de Noviembre³, y por varios reglamentos tributarios, siendo el más importante el RD 1363/2010, de 29 de Octubre, por el que se regula el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias. En concreto la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, regula el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.

Por último, es preciso mencionar las novedades legislativas, algunas de las cuales, han entrado en vigor y otras no.

Las modificaciones que se han llevado a cabo en la LGT, son las siguientes:

1) El art. 112 que regula las notificaciones por comparecencia, ha sido modificado por la ley 15/2014 de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa. Desde el 1 de junio de 2015, se viene aplicando el carácter preceptivo de la notificación edictal, a través del tablón edictal único (TEU) en el BOE, aplicable a cualquier notificación administrativa, sin excluir la publicación previa y facultativa en otros tablonos edictales territoriales.

2) Con la ley 34/2015, de 21 de septiembre, se modifica parcialmente la LGT. En concreto destacamos las modificaciones que se han producido en el procedimiento inspector, respecto a los plazos, en vigor desde el 12 de octubre de 2015.

Para terminar, entraron en vigor el 1 de Octubre de 2016 dos leyes. En primer lugar, la LPAC, que regula las relaciones ad extra entre la Administración y el ciudadano

² En la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (en adelante LAE), en sus artículos 27 y 28 principalmente (ya derogada).

³ por el que se desarrolla parcialmente la LAE.

y que aportó importantes novedades, basadas principalmente en la importancia de instaurar como cauce habitual los medios electrónicos en los trámites y procedimientos administrativos. Y la segunda, la ley LRJSP, que regula las relaciones ad intra de las Administraciones Públicas.

Con la LPAC ha quedado derogada no sólo la LRJPAC, sino también la LAE, el RD 429/1993 que regula el procedimiento en materia de responsabilidad patrimonial y el RD 1398/1993, del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora.

En concreto, respecto a la materia de notificaciones, introduce la preferencia de los medios electrónicos como cauce para notificar a los administrados. Un sistema de avisos, que se enviará al medio electrónico designado por el interesado a modo de recordatorio sobre trámites y procedimientos administrativos.

I.2 Concepto

La Administración Pública, tal y como establece el artículo 103.2 de la CE, es un ente público que sirve con objetividad a los intereses del Estado, de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, con pleno sometimiento pleno a la ley y al derecho. De todos estos principios, y teniendo en cuenta el objeto de nuestro análisis, está relacionado con los últimos dos principios, puesto que el no cumplimiento de los requisitos legales en la notificación administrativa por parte del ente público, trae como consecuencia los efectos jurídicos que iremos desgranando. Además, el no cumplimiento del procedimiento legal, tanto en el contenido de la notificación, como en la forma de comunicarla al interesado, provoca en éste no sólo inseguridad jurídica, sino también vulneración en la defensa de sus derechos e intereses.

Cabe recordar que sin notificación no hay eficacia del acto administrativo y que gran número de procesos judiciales en cuanto al fondo se estiman por una defectuosa notificación administrativa del acto desde un punto de vista formal, con los perjuicios sabidos para la Administración Pública. En menor medida, por defectos formales de los propios interesados derivados de la negligencia de la Administración Pública, hace que los tribunales en base al principio de economía procesal, resuelvan sobre del fondo del asunto.

La relación de las Administraciones Públicas con los ciudadanos, se materializa en forma de acto administrativo, y en concreto cuando la Administración Pública comunica dicho acto al interesado, debe respetar unos requisitos de emisión por parte de la Administración Pública en cuanto a la forma y el fondo, de sobra ya conocidos por el administrado, en todo caso sometidos al derecho.

Por lo tanto, para comunicar los distintos actos que emite la administración en un procedimiento se utiliza la figura de la notificación, es decir, una comunicación formal del acto administrativo, de la que depende la eficacia de aquél que constituye una garantía tanto para el administrado como para la propia Administración y en la que se debe tener en cuenta que su fundamento y finalidad es exclusivamente dar a conocer a los interesados las resoluciones o acuerdos que afecten a sus derechos o intereses.

Teniendo en cuenta la postura doctrinal, nos decantamos por la definición de los profesores FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y DEL CASTILLO VÁZQUEZ para quienes “la notificación es una comunicación jurídica e individualizada, cuyos medios de transmisión se hallan delimitados por los requisitos formalmente exigidos por las normas de procedimiento administrativo. La notificación es una técnica especial de comunicación, basada en la entrega al interesado, y sujeta a determinados requisitos formales, que se halla en función, además de unos determinados efectos jurídicos”⁴.

En la misma línea, y complementando la anterior definición, MORENO FERNÁNDEZ, diferencia entre comunicación y notificación en los siguientes términos:

“Si las comunicaciones hacen referencia a la forma de instrumentalizarse la conexión entre la Administración y los administrados y por tanto la manera de intercambiar información y documentación la uno con los otros, articulando una colaboración social de los obligados tributarios en la aplicación de los tributos como su eventual relación por medios electrónicos (art 43 del LPAC y los arts. 92.4 y 96.1 LGT), las notificaciones se dirigen

⁴ Fernández Fernández, J.J y Del castillo Vázquez, I.C, *Manual de las notificaciones administrativas*, Thomson/Civitas, Madrid, 2004, p. 62. García de Enterría, E. y Fernández, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 6ª edición, Madrid, Civitas, 1999.

exclusivamente en una concreta clase de comunicación de la Administración a los administrados”⁵.

Queda claro, que la comunicación es un término general, que implica una actuación bidireccional entre la Administración y el ciudadano, que permite el intercambio de documentos e información, para la gestión y tramitación de procedimientos. Mientras que la notificación es un tipo de comunicación que se desarrolla unidireccionalmente de la Administración Pública hacia el ciudadano, que debe respetar si cabe aún más los requisitos formales, puesto que suele afectar a la defensa de sus intereses y en concreto a su esfera patrimonial, de ahí la necesidad de garantizar el conocimiento de aquella por el interesado.

Una vez definida la notificación y mencionado sus diferencias con la comunicación, el análisis que se plantea deriva de no respetar los procedimientos legalmente establecidos por parte de la Administración Pública, lo que produce que en ocasiones los actos dictados sean nulos, por carecer de los elementos esenciales del procedimiento legal, provocando en unos casos la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, (art. 24.1 de la CE), y en otros indefensión por la no recepción de los actos dictados, como ha ocurrido con el sistema de las notificaciones electrónicas obligatorias en pequeñas y medianas empresas.

Sin embargo, hay que matizar que existe un término medio entre la notificación defectuosa, y el extremo de llegar a la vulneración del derecho fundamental citado, ya que existe la posibilidad de que una notificación, aunque defectuosa, puede ser convalidada porque el error sea susceptible de ser subsanado y siga cumpliendo con la finalidad de la notificación, lo que manifiesta que a pesar de todo, la práctica de las notificaciones es anti-formalista (STS de 6 de junio de 2006, FJ tercero).

Para dilucidar si el acto llegó a conocimiento del interesado en tiempo y forma, habrá que tener en cuenta, el grado de cumplimiento de los requisitos formales por parte de la Administración Pública y las circunstancias particulares de cada caso.

⁵ Moreno Fernández, J.I.: “Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria”, *Revista Impuestos*, núm. 5, 2013, p. 8.

El objetivo de toda notificación administrativa y de sus formalidades, es garantizar que el contenido del acto sea conocido por su destinatario [STS de 7 de octubre de 1996, FJ segundo], por este motivo, la notificación debe hacerse a todos los interesados, aunque no será necesario realizarla directamente al destinatario, ya que puede recibirla cualquiera de las personas que la ley establece y ello no supone mengua de las garantías del administrado⁶.

La omisión o nulidad de la notificación no provoca la nulidad del acto objeto de notificación, no obstante, es condición indispensable para su eficacia. Es condición indispensable para el cumplimiento voluntario de la liquidación y para la ejecutividad del acto. Supone también que sólo a partir de la correcta notificación es posible computar el plazo para la impugnación, aunque se verá más adelante que en algunos casos, a pesar de una incorrecta notificación, si el interesado realiza una acción que le permite ejercer su derecho a defenderse, no será necesario volver a practicar la notificación defectuosa, pues el fin se considera cumplido, cuando el interesado del procedimiento conozca del acto en cuestión. Sin embargo, cuando se discute sobre el cumplimiento de las formalidades de la notificación, lo decisivo, no es que se cumplan éstas, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado (STS de 7 de mayo de 2009(RC 7637/2005) FD cuarto.⁷

La colisión entre la notificación defectuosa y la tutela judicial efectiva va a ser una constante en la manifestación jurisprudencial del TC y del TS, estableciendo los límites que podrán ser rebasados legalmente por la Administración Pública sin vulnerar el derecho fundamental de defensa del particular. El TC ha establecido que la notificación defectuosa no siempre produce vulneración del art. 24.1 CE, “ni toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art 24.1 de la CE”, ni al contrario “una notificación correctamente practicada en el plano formal” supone que se alcance “la finalidad que les propia”, esto es que respete las garantías constitucionales

⁶ Cfr. STS, 7 Jul. 1990; 22 Sep. y 17 Feb. 1997; 12 Marz 2002.

En el mismo sentido, las siguientes sentencias del Tribunal Constitucional 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3 , ó 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4 ; 55/2003, de 24 de marzo , FJ 2.

⁷ En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2015, (rec. cas. 680/2014)

que dicho precepto establece (SSTC 149/1998, FJ tercero; 78/1999 de 26 de abril, FJ segundo).

Por lo tanto, lo importante no es el escrupuloso cumplimiento de los formalismos, sino el logro de las garantías materiales a cuyo servicio está el procedimiento.

La notificación es, así concebida, como un «instrumento capital» del derecho de defensa (STC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2), de manera que la práctica irregular de aquélla puede tener trascendencia constitucional si propicia la indefensión del interesado. No cabe duda de que entre las garantías procesales constitucionalizadas trasladables al procedimiento administrativo, se encuentra el derecho a la defensa, que proscribiera cualquier indefensión⁸. Cabe, por tanto, reclamar de la Administración lo que podríamos llamar el derecho a la «tutela administrativa efectiva», al modo de cómo se reconoce el derecho a la «tutela judicial efectiva» en el artículo 24.1 de la Constitución.

En suma, la notificación no es una mera formalidad, sino un acto administrativo que encierra un contenido sustancial: posibilitar el ejercicio del derecho de defensa del interesado. El Tribunal Constitucional, aunque con referencia a las resoluciones judiciales, es bien expresivo; su doctrina es plenamente aplicable a las resoluciones administrativas. Dice así:

[...] En la medida en que los actos de comunicación procesal tienen la finalidad material de llevar al conocimiento de los afectados las resoluciones con objeto de que éstos puedan adoptar la postura que estimen pertinente para la defensa de sus intereses, a la jurisdicción le viene impuesto un deber específico de adoptar, más allá del cumplimiento en las formalidades legales, todas las cautelas y garantías que resulten razonablemente adecuadas para asegurar que esa finalidad no se frustre por causas ajenas a la voluntad de aquellos a quienes afecte (entre otras).⁹

Precisamente la finalidad instrumental de la notificación, como vehículo de información para permitir al interesado la impugnación de los actos administrativos, ha llevado a exigir con mayor rigor el cumplimiento de sus específicas formalidades legales.

⁸ p. ej., SSTC 4/1982, 125/1983, 181/1990, 93/1992, 229/1993, 293/1993, 95/1995 y 143/1995

⁹STC 221/2003 de 15 de diciembre; STC 64/1996, de 16 de abril. Aplicable a la Administración.

Por ello, el órgano administrativo tiene la responsabilidad de realizar las notificaciones con un especial cuidado y respeto de las normas que regulan dichos actos de comunicación, dado que no son un formalismo, sino una garantía para las partes en el procedimiento y una carga que corresponde llevar a cabo al órgano administrativo.¹⁰

La sentencia del TS, de 25 de febrero de 1998, recordando una reiterada doctrina de la propia Sala, dijo al respecto:

[...] Ciertamente, todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación entre el órgano... y las partes... (sean notificaciones, citaciones, emplazamientos, etc.) no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido en determinadas circunstancias o no se ha producido. La entrega de una copia o traslado, la firma del receptor, su identidad, etc., no son más que signos materiales externos que, de alguna manera, revelan o presuponen una toma de conocimiento que, al ser consustancial al derecho de defensa, ha de verse rodeada de las máximas garantías. De ahí que en la jurisprudencia de los Tribunales se extreme el formalismo de estos actos, en contra de las corrientes antiformalistas que dominan las nuevas concepciones del procedimiento.]

El detalle y rigor del sistema de notificaciones administrativas está configurado por la ley como una garantía especialmente del administrado, porque le permite conocer exactamente el acto y le permite, en su caso, impugnarlo; y debe ser, en consecuencia, interpretado y aplicado desde esta perspectiva.

La actuación administrativa está presidida por el principio de eficacia (art. 103.1 de la CE), pero sobre dicha eficacia ha de prevalecer el derecho de los particulares a ser notificados correctamente para poder reaccionar contra las eventuales ilegalidades de la Administración, en aras de la tutela judicial efectiva proclamada por el art. 24.1 de la Constitución. En suma, la eficacia tiene que ser procurada con un escrupuloso respeto de los valores superiores del ordenamiento jurídico como es la «justicia» (art. 1.1 de la CE).

¹⁰ SSTC 113/2001 y 19/2004.

También importa traer a colación el principio de buena fe en las relaciones entre Administración y administrados art. 3.1.e) de la LRJSP, entendido en un sentido ético, esto es, valorándose la diligencia de la Administración en tratar de conseguir que la resolución o el acto administrativo quede efectivamente notificado, de manera que el particular interesado pueda defenderse eficazmente.

Con todo, ha de retenerse que la única indefensión que tiene relevancia constitucional es el material y no la mera indefensión formal, de suerte que es exigible la existencia de un perjuicio efectivo en las posibilidades de defensa del administrado¹¹. La STS de 28 de marzo de 2006,¹² lo expone en estos términos:

“Los defectos formales en que pueda incurrir la notificación solo adquieren relevancia cuando impiden que la misma llegue a cumplir con dicha finalidad, afectando al conocimiento del acto por el interesado y al ejercicio de las posibilidades de reacción contra el mismo que el ordenamiento jurídico le ofrece”.

Tal como se afirma en la sentencia del 10 de diciembre de 1998, sólo puede estimarse la notificación como defectuosa cuando sus imperfecciones redundan en perjuicio del notificado, le producen indefensión, limitan las posibilidades del ejercicio de sus derechos, pero no en el caso en que no concurren estas circunstancias anómalas.

I.3. Características de la notificación

La notificación es un acto de la Administración Pública, que se caracteriza por varios rasgos o elementos fácilmente identificables. Por ello cabe señalar las siguientes características de la notificación:

a) El acto administrativo *unilateral*, se dicta unilateralmente por la Administración en ocasiones sin la previa consulta, ni consentimiento de los ciudadanos; lo que no quita que pueda haber contactos para conocer el alcance de lo que piden y conciliarlo con los

¹¹ (SSTC 101/1990, 126/1996, 34/2001).

¹² (Sala 3.ª, Sección 6.ª) de 28 de marzo de 2006, rec 143/2003, FJ2.

intereses públicos, pero el acto se dicta con plena libertad del órgano sin haber contraído obligación alguna. En algunos casos el interesado podrá intuir que tipo de notificación va a recibir, cuando ha cometido una infracción de tráfico, o cuando no ha pagado un impuesto a sabiendas de sus obligaciones tributarias.

Por el contrario, el acto *consensual*, es decir, cuando existe un acuerdo entre la Administración Pública y el interesado puede no requerir una notificación expresa sino tácita, como ocurre en las actas con acuerdo y de conformidad que ponen fin a un procedimiento inspector. Dicha notificación tácita dependerá de que el acuerdo no sufra posteriores modificaciones, en caso contrario sí que requerirá notificación expresa.

b) Carácter *instrumental o accesorio* respecto del acto o actuación que pretende comunicar. La notificación tiende a poner en conocimiento de las personas afectadas por un acto administrativo anterior.

c) Condición jurídica de *eficacia*. La notificación opera como condición jurídica de eficacia del acto a que se refiere. La validez supone la concurrencia en el acto de todos los elementos que deben integrarlo, mientras que la eficacia hace referencia a la producción de efectos. El acto no es ejecutivo sin previa notificación en regla.

En consecuencia, los plazos de impugnación o ingreso que se deriven de la eficacia del acto se computan a partir de la notificación (del día siguiente de la misma), siempre que sea correcta; en otro caso, desde que se tenga constancia de que el interesado conoce el acto de forma adecuada. No está de más hacer un breve recordatorio de la eficacia de los actos administrativos regulada en la LPAC, que podrá ser suspendida o demorada. La eficacia de los actos administrativos significa la **posibilidad** de modificación de la realidad, creando, extinguiendo o consolidando situaciones jurídicas o **derechos**.

La regla general de la eficacia temporal de los actos administrativos es la de su inmediatez, tal y como se enuncia en el art. 39.1 de la LPAC, según el cual:

“los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa”.

La eficacia podría demorarse cuando exista un plazo posterior a la producción de sus efectos, (art 39.2 de la LPAC). Así ocurre cuando una norma específica, o el propio acto lo dispone. En todo caso, es la propia ley la que establece un matiz a esa eficacia inmediata del acto al disponer, que la misma quede demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación posterior.

La eficacia retroactiva se califica excepcional sin que, no obstante, se impida que puedan tenerla aquellos actos que se dicten en sustitución de actos anulados o cuando produzcan efectos favorables al interesado. Esto, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas.

Como se ha visto, la notificación es uno de los supuestos en que la eficacia del acto queda demorada. Queda demorada en cuanto a los recursos que quepan contra el acto. Si el interesado no ha sido notificado, puede ejercer mal su derecho a recurso (interponerlo extemporáneamente, erróneamente o no presentarlo). Lo que está claro, es que el interesado no queda obligado por el acto que no conoce, aunque se haya dictado ya por el órgano competente. Finalmente, tampoco puede procederse a la ejecución forzosa del acto sin su previa notificación (art. 99 de la LPAC). En todos estos supuestos la eficacia del acto no es plena hasta que se produzca la notificación, (art. 97.2 de la LPAC).

d) ***Garantía*** para los administrados. La notificación opera como una garantía para los administrados, de ahí que se conciba como un acto formal. El cumplimiento de los requisitos de contenido y forma debe ser riguroso. Su interpretación debe ser siempre tendente a garantizar el real conocimiento por los administrados de las resoluciones que les afectan.

e) ***Interrupción de la prescripción***. La interrupción de la prescripción no se produce en el momento en que se emite el acto, sino en el momento en el que se tenga constancia de la recepción; lo determinante es la fecha de la notificación. Por ello, ni la notificación defectuosa, ni el recurso posterior que se interpone contra al acto que se declara nulo,

interrumpen la prescripción. Ejemplo sobre la interrupción de la prescripción de la notificación son las siguientes sentencias:

La primera de ellas del Tribunal Supremo, de 11 de octubre de 2012 (R 6534/2011), FJ séptimo; consideró que los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción.

“[...]debemos necesariamente estimar el presente recurso en la medida en que, como hemos señalado, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de octubre de 2004 declara que «el expediente administrativo había desaparecido», por lo que, «al no existir constancia de que la primera liquidación fuese correctamente notificada», «el apremio fue nulo ya que derivaba de un acto inexistente», esto es, «la apertura de la vía de apremio no fue válida ya que carecía de los requisitos esenciales para su eficacia, al no haber sido notificada a la actora la liquidación de la que traía causa conforme a lo previsto en el art. 124 LGT en relación con los artículos 68 a 61 LRJPAC y al prescindirse total y absolutamente del procedimiento» (FD Segundo). De manera que, habiendo apreciado la existencia de una causa de nulidad de pleno derecho, la conclusión de que, no obstante, la reclamación instada contra la vía de apremio, y que dio lugar a la Resolución del TEAR de Madrid de 29 de abril de 1999, “tuvo efectos interruptivos de la prescripción según lo previsto en el art. 66 LGT” (FD Segundo), resulta contraria a Derecho”.¹³

Respecto a la siguiente Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2012(RC 4940/2007) FD segundo; una vez más se da relevancia a la notificación como medio imprescindible para garantizar la defensa de los interesados, manifestando que no interrumpen la prescripción las notificaciones defectuosas de reclamaciones económicas-administrativas. En este caso, se requiere llevar a cabo una notificación tributaria,

¹³ En sentencias anteriores como la mencionada de 2004 y STS de 19 de abril de 2006(RC 58/2004), se consideraba lo contrario “la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos.

supuesto que, intentada la notificación de la resolución dictada por el TEAC por correo certificado con acuse de recibo en el domicilio designado, resulta fallida, marcándose por el empleado de correos como “desconocido”, acudiendo entonces la Administración a la notificación edictal. Debió intentarse nuevamente la notificación dentro de los 3 días siguientes y en hora distinta. Aplicando la LPAC a la notificación de los actos administrativos tributarios, la notificación deviene defectuosa y no despliega sus efectos de eficacia, pero el punto que nos interesa matizar con esta sentencia, es si a pesar de dicho defecto, interrumpe la prescripción. El tribunal establece claramente que “las notificaciones defectuosas de resoluciones económico-administrativas son insuficientes para interrumpir la prescripción”; el sujeto pasivo no puede darse por notificado hasta que se le haga expresamente¹⁴.

I.4 Clasificación de las notificaciones

Las notificaciones tributarias se pueden clasificar atendiendo a diferentes criterios, pero la mayor parte de la doctrina se posiciona en la vertiente de las notificaciones individualizadas, y las notificaciones no realizadas personalmente¹⁵.

Respecto a las notificaciones individuales, son las que se realizan atendiendo a diferentes aspectos, subjetivos, de contenido, el lugar donde se practica la notificación y medios utilizados tradicionales como el correo ordinario o electrónicos como la DEH. Por el contrario, las notificaciones que, se realizan de forma no personalizada son las notificaciones colectivas y encontramos tres tipos:

- Publicaciones con efecto de notificación, art 45 de la LPAC¹⁶.
- Notificaciones edictales, art 112 de la LGT y arts. 45 y 46 de la LPAC¹⁷.
- Notificaciones colectivas, (art. 124 de la LGT), aplicables a los tributos locales de cobro periódico.

¹⁴ STS de 20 de abril de 2007 (RC 2270/02, FJ 7º)].

¹⁵ García Novoa, C., *Las notificaciones tributarias*, Aranzadi, 2001, p. 31. Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, p. 304. Calvo Ortega, R., “La protección de los obligados tributarios "desde dentro" de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 7, 2009, pp. 13-24.

¹⁶ (artículos 59.5, 59.6 y art 60 de la LRJPAC, ya derogados).

¹⁷ (59.5 de la LRJPAC, ya derogados).

CAPÍTULO II. LOS SUJETOS DE LA NOTIFICACIÓN

La práctica de toda notificación, requiere un emisor y un receptor, como elementos indispensables de este mecanismo de comunicación. En el caso de utilizar medios tradicionales, además intervienen otros sujetos como el intermediario que entrega la

notificación al receptor, sin embargo cuando se usan medios electrónicos aquél no es necesario.

También nos encontramos con los interesados que delegan la función de la recepción, forzosa o voluntariamente en un tercero, familiar o representante legal, convirtiéndose en los receptores de la notificación, sin ser los destinatarios de la misma. Por ello cabe desglosar las particularidades legales que deben reunir estos sujetos, para que la notificación sea conocida por la persona a la cual va dirigida, lo que significará que la notificación se ha practicado válidamente sin vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva.

Como manifiesta de forma unánime la jurisprudencia¹⁸, puede ser que en la práctica de la notificación no se hayan cumplido con todos los requisitos formales de identificación del receptor-emisor, pero si el destinatario ha conocido de su contenido, entonces se considerará que despliega todos sus efectos. En todo caso, para saber si una notificación se ha realizado correctamente, habrá que atender a la diligencia de la administración y a las circunstancias del caso concreto.

II.1 Sujetos activos

Los sujetos activos son parte de la notificación, pero han sido objeto de escasa atención como nos señala JÍMENEZ NAVAS¹⁹.

Donde se ha centrado la investigación, ha sido en la parte pasiva, esto es, quiénes son los receptores y cómo se deja constancia de esa recepción. Estos aspectos, deben reflejarse en los expedientes administrativos, con el rigor de haber cumplido con los requisitos legales y así conseguir que la notificación sea válida.

Aunque los requisitos de los receptores son imprescindibles, para que la práctica de la notificación produzca efectos, también son importantes los sujetos activos, pues deben cumplir con unos determinados requisitos de competencia, de contenido, de plazos de

¹⁸ STC de 4 de junio de 1990, nº 101/1990, (rec. 508/1988). STC de 9 de junio de 1996, nº 126/1996, (rec. 1889/1993). STC de 24 de marzo de 2003, nº 55/2003, (rec. 922/2000). STC 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2.

¹⁹ Jiménez Navas, M^a del M., “El régimen jurídico de las notificaciones tributarias”, *Tesis Doctoral. Universidad de Sevilla, 2009, p. 49.*

emisión, que sin ellos la práctica de la notificación puede venir defectuosa. Dependiendo del defecto, puede ser subsanado, expresamente a través de un acto que modifique el anterior, o tácitamente a través de un acto posterior del destinatario, de tal manera que el defecto quede subsanado automáticamente, produciendo los mismos efectos que si hubiera sido dictado correctamente.

Respecto a la regulación del sujeto activo o emisor de la notificación, poca regulación existe, ya que legalmente se hace referencia al órgano competente en general, sin llegar a especificar. En el epígrafe referido a las notificaciones tributarias (arts. 109 a 112 de la LGT), no nos mencionan ninguna especificación respecto al emisor de la notificación, en cambio el propio art. 111 de la citada ley, nos hace referencia a las personas que reciben la notificación.

Por lo tanto, en defecto de ley específica tributaria, se debe acudir conforme al art. 109 de la LGT, a la LPAC. Partiendo de la LPAC, su art. 46 (art. 61 LRJPAC) hace referencia al órgano notificador de la siguiente forma:

“Si el órgano competente apreciase que la notificación por medio de anuncios o la publicación de un acto lesiona derechos o intereses legítimos, se limitará a publicar en el Diario Oficial que corresponda una somera indicación del contenido del acto y del lugar donde los interesados podrán comparecer, en el plazo que se establezca, para conocimiento del contenido íntegro del mencionado acto y constancia de tal conocimiento.”

Conforme a este artículo, se está dotando de competencia al órgano notificador, para determinar qué medio de notificación es menos gravoso para el receptor. Es unánime en la doctrina administrativa, como señala JIMÉNEZ NAVAS, considerar que el órgano notificador puede ser el que tramita el expediente o el que ha dictado el acto²⁰.

²⁰ Jiménez Navas, M^a del M., “El régimen jurídico...”, op. cit., pp. 52-53. Brines Almiñana, J., “La finalidad de publicación de actos administrativos, con datos personales, como criterio determinante en el modo de identificación de los afectados”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 8, 2019, p. 66.

Respecto al órgano emisor de la notificación, el art 40.1 de la LPAC, nos indica quién debe notificar:

“El órgano que dicte las resoluciones y actos administrativos los notificará a los interesados cuyos derechos e intereses afectados por aquéllos, en los términos previstos en los artículos siguientes”.

Por lo tanto será el órgano competente para emitir resoluciones y actos administrativos el que también llevará a cabo su notificación. Cuestión que no venía establecida en la anterior LRJPAC en su art 58.

Cuando el órgano emisor de la administración tributaria practica la notificación, significa que ésta ha sido desempeñada por un órgano de la propia administración tributaria, bien por él mismo (pudiera ser cuando la emisión sea a través un medio electrónico) o por un órgano delegado (agente notificador especializado).

En este último caso, con los años, se ha visto que tener un personal especializado y dedicado a la práctica de las notificaciones, es muy costoso. Por ello se ha derivado la práctica al personal del servicio de correos en favor de atender una mayor cantidad de notificaciones y en detrimento de la calidad de la misma, lo que ha generado multitud de casos con defectos formales.

La doctrina del TS resta importancia al hecho de que la notificación sea realizada por un órgano distinto del autor del acto, siempre que el interesado se dé por notificado, entendiéndose que esa irregularidad no afecta a sus derechos.

Así, el hecho de que la notificación no fuera realizada por el órgano que lo dictó sino por otro órgano distinto, fue considerado un defecto de forma que no ha originado indefensión ni priva al acto de requisito alguno (STS de 21 de enero de 1998).

La profesora GARCÍA GALVENTE, afirma qué competencia tienen los entes territoriales para notificar:

“Si partimos de la consideración del sujeto activo como el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo, parece claro, que sólo podrían serlo los entes titulares del poder financiero (Estado, CCAA, Entes locales), conforme al art 133 de la CE. Y los entes

que según el art 5 de la LGT tienen competencia financiera (las demás corporaciones las Entidades de Derecho Público)²¹. Estos últimos no pueden establecer tributos, pero sí exigirlos si una ley les habilita para ello. Y si pueden exigirlos, obviamente pueden notificar los actos que conforman los distintos procedimientos tributarios”²².

El párrafo anterior nos informa que conforme al principio de descentralización territorial 103.1 de la CE, son competentes para notificar los entes territoriales. En concreto, el órgano competente para emitir la notificación, dependerá del procedimiento tributario en cuestión, teniendo en cuenta el principio de desconcentración.²³

En segundo lugar, como hemos señalado anteriormente, el órgano emisor debe cumplir unos requisitos: de competencia, de contenido, de plazos que debe cumplir para que la notificación no sea defectuosa. Respecto a los requisitos de contenido y de plazos de la notificación, éstos dependerán de cada procedimiento tributario, éstos se encuentran regulados en la LGT y en la legislación específica de cada procedimiento, y en su defecto se aplicará lo establecido en el art. 40 de la LPAC (art 58 de la LRJPAC).

Si la notificación no se hace dentro del plazo legalmente establecido, cabe preguntarse cuál sería la consecuencia: a modo de ejemplo, en el caso de un procedimiento sancionador, se debe notificar la resolución que ponga fin al mismo, en un plazo no superior a 6 de meses con carácter general, a contar desde la fecha en que se notificó al interesado la fecha de acuerdo de inicio, en caso contrario, caducará el procedimiento (art 211.2 LGT).²⁴

Estos requisitos que debe cumplir el sujeto activo, que son parte del contenido de la notificación, lo analizaremos en el capítulo referente al contenido de las notificaciones. Nuestro objetivo en este momento es poner de relieve que no sólo el receptor debe cumplir unos requisitos para que la notificación sea válida, sino que el

²¹ Vid. Sobre este tema Pérez Ayala, J, L y Pérez de Ayala Becerril, M., *Fundamentos de derecho Tributario*, 3ª de edición, Edersa, Madrid, 1999, pp. 117-118.

²² García Calvente. Y., “Las notificaciones en el derecho tributario”, *Editoriales de Derecho Reunidas*, Madrid, 2002, p. 103.

²³ Jiménez Navas, Mª del M:” Régimen jurídico.....pág. 54-56.

²⁴ se aplicará a todos los procedimientos de sanción que se inicien a partir del 12/10/2015, modificado por la ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT.

sujeto activo también debe ser riguroso, no sólo en la práctica, sino en el contenido de la misma, para que no sea considerada defectuosa.

II.2 El intermediario

La notificación podrá ser practicada por el propio personal de la Administración tributaria o por personal externo.

En el caso de que sea practicada la notificación por un agente notificador de la administración tributaria, se deben reflejar una serie de incidencias, como especifica GARCÍA CALVENTE²⁵.

“Deberán hacerse constar en la diligencia, el rechazo de la notificación o la negativa a firmar la tarjeta de recibo, esta diligencia será suscrita por el mismo agente junto a dos testigos o un agente de la autoridad. Finalmente, una copia de la diligencia será entregada al compareciente y el original con la tarjeta de acuse de recibo y la notificación al coordinador. En ambos casos se entenderá practicada la notificación”.

Tanto si es rechazada por el destinatario o su representante la notificación se entenderá practicada, pero no solamente, porque veremos más adelante, una vez analizado el sujeto receptor, que las notificaciones rechazadas por personas distintas de los mencionados, también se considerarán válidas atendiendo a cada caso concreto (art. 111.2 de la LGT).

El art 112.3 de la LGT, establece el derecho que le asiste a todo destinatario para que se presente en cualquier momento iniciado el procedimiento, entendiéndose notificado todos los efectos y sin haber comparecido.

Continúa GARCÍA CALVENTE, describiendo los efectos cuando se haya intentado la notificación, pero figure como desconocido en el domicilio. En este caso, el agente deberá incluir en la diligencia la circunstancia, poniendo de manifiesto la

²⁵ García Calvente, Y., “Las notificaciones...”, op. cit., pp. 129-130.

necesidad de que la administración haga las averiguaciones pertinentes para intentar descubrir si existe otro domicilio válido.

La jurisprudencia es unánime en este punto²⁶ y considera que, aunque legalmente se requiera un solo intento (art. 112.1 LGT), la administración debe hacer “todo lo posible” por averiguar otro domicilio que pueda haber sido comunicado por algún otro impuesto, o consultar otra fuente que pueda disponer de ello, y que resulta de fácil acceso y de lógica consulta para la administración, como ocurre, cuando una sociedad mercantil cambia de domicilio social, lo más fácil es acudir al registro mercantil y verificar el domicilio. No obstante, cabe puntualizar, que el grado de investigación del domicilio del obligado por parte de la Administración, dependerá de la función del acto que se comunica, cuestión que se abordará con más detalle, en el capítulo destinado al lugar de las notificaciones.

Para los casos de ausencia del contribuyente en su domicilio, GARCÍA CALVENTE, puntualiza que habrá que hacer un segundo intento en horario al que se le pueda localizar. Los términos de la práctica de este segundo intento se han especificado por la jurisprudencia, matizando que deben ser dentro de los tres días siguientes al primer intento, siendo dicho plazo excluyente en la mayoría de los casos, esto es, si no se practica transcurridos los tres días, se considerará no válido, declarándose nula la notificación. Además, debe ser en hora distinta del primer intento, entendida “hora distinta” con 60 minutos de diferencia.

En los casos de ausencia temporal del contribuyente por vacaciones u otras circunstancias excepcionales, deberá incluirse en la diligencia especificando el tiempo de ausencia para volver a intentar la notificación pasado dicho plazo.

Por otro lado, la práctica de la notificación puede llevarse a cabo por un tercero externo a la administración, que ha sido y es encomendada con carácter general al personal de servicios de correos. Este personal se encuentra regulado por el RPSP²⁷.

²⁶ FJ 5º de la STS de 26 de octubre de 2015, (rec. 2477/2014).

²⁷ En desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales.

En los artículos 40 a 43 de este reglamento, se regula la práctica de la notificación.

El medio utilizado por el personal de correos, con carácter general en notificaciones de organismos públicos, es el correo certificado, que al igual que el agente especializado de la Administración Pública, debe dejar constancia de las circunstancias de la recepción, ausencia o desconocimiento para que su práctica sea válida. Sin embargo, debido a la importancia del correo certificado, dedicaremos un epígrafe a este asunto cuando tratemos de los medios utilizados para llevar a cabo la notificación.

II.3 Sujeto pasivo de la notificación

El sujeto pasivo en el ámbito de las notificaciones, es aquella persona que recibe la notificación. Podemos encontrar diferentes receptores, puesto que en multitud de ocasiones el destinatario de la notificación no la puede recibir personalmente. Esto es debido a que la mayoría de las notificaciones se realizan en horario laboral y en base al principio de eficacia administrativa, se permite que sea recibida por otros.

Sin embargo este principio de eficacia no debe vulnerar los derechos e intereses del destinatario así como su derecho de tutela judicial efectiva, para ello las terceras personas que reciben la notificación en representación del interesado, deben reunir una serie de requisitos que permitan garantizar el conocimiento de la notificación por el interesado.

Pueden ser receptores de una notificación con carácter general:

- El destinatario (interesado)

Recepción por personas distintas:

- El destinatario (representante del interesado)
- Persona que se encuentre en su domicilio mayor de 14 años (familiar o no)
- Conserje o portero

La regulación del receptor de la notificación se encuentra en la LGT (arts. 35 a 43, 102, 105.4, 109 a 111), la LPAC [arts. 4 y 40 (anteriormente en la LRJPAC art 31 y 58.1)] y en el RPSP (arts. 40 a 44).

El destinatario, es aquella persona física o jurídica a la cual expresamente va destinada la notificación. Este concepto cabe relacionarlo con el de interesado.

Conforme al art 40.1 de la LPAC, (art 58.1 de la LRJPAC), el acto administrativo debe notificarse a todo interesado cuyo derecho o interés legítimo se vea afectado. Pueden ser interesados en un procedimiento administrativo, los que se enumeran en el art. 4 de la LPAC, (art. 31 de la LRJPAC) que son:

- a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.
- b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.
- c) Aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.
- d) Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales, serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.
- e) Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derechohabiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento.
- f) Durante la instrucción de un procedimiento que no haya tenido publicidad en forma legal, se advierte la existencia de personas que sean titulares de derechos o intereses legítimos y directos cuya identificación resulte del expediente y que puedan resultar afectados por la resolución que se dicte, se comunicará a dichas personas la tramitación del procedimiento²⁸.

²⁸ Art 4 de la LPAC, no aporta nada nuevo con respecto a la LRJPAC derogada.

Suele ocurrir, en la mayoría de los casos, que el destinatario es también interesado cuando es una persona física. Pero a veces no todo destinatario es interesado de la notificación. Esto ocurre, cuando los interesados son personas jurídicas. Éstas actúan a través de un representante legal, que figura como destinatario, sin ser interesado.

Se plantea la duda, si en el caso de que existan varios interesados y que haya responsabilidad solidaria entre ellos, es imperativo legal que se notifique a todos o bastaría con notificar a unos y que éstos tomen la responsabilidad de comunicárselo al resto.

A esta cuestión se refiere la STSJ de Baleares de 23 de julio de 2009, y en esta sentencia se nos plantea el caso de un expediente de infracción urbanística, por la realización de unas obras consistentes en el cerramiento de un camino público. El expediente se encuentra resuelto con la obligación de demolición y en fase de ejecución subsidiaria al no haberlo demolido el infractor de forma voluntaria. Los infractores son varios y están debidamente notificados a excepción de uno de ellos que ha fallecido y del que no consta que se haya aceptado la herencia y cambiado la titularidad registral. Como la responsabilidad es solidaria, se nos plantea la duda de si sería suficiente, las notificaciones efectuadas al resto de infractores.

El tribunal considera de obligado cumplimiento la acción de notificar a todos, por ser interesados en el procedimiento y afectar la misma a sus derechos e intereses, en virtud de la legislación en el art. 58.1 LRJPAC, sobre todo si no existe ninguna comunidad ni copropiedad de la que formen parte y cada uno de forma individualizada e independiente ha ejecutado los actos que se pretende restaurar. Si bien, incluso en estos supuestos, el TS también se ha pronunciado a favor de notificar a cada uno de los copartícipes, excepto cuando se hubiese nombrado a un representante de la comunidad, como puede observarse en las Sentencias de 11 de mayo de 1996 y de 24 de febrero de 2003.

En el ámbito tributario, según la doctrina, si hay varios obligados tributarios y éstos son responsables solidarios de la obligación frente a la administración tributaria, bastará que la administración conozca la identidad de un titular para practicar y notificar las

liquidaciones tributarias a nombre del mismo. De esta forma, en el caso de que no se solicite su división, vendrá obligado a pagar la deuda²⁹.

A los declarados responsables en los acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria, se les notificarán los elementos esenciales de la liquidación determinando el sujeto pasivo, la base y el tiempo de gravamen, el devengo, las exenciones, reducciones y bonificaciones que hayan sido aplicadas, y las sanciones impuestas.

Cuando se conozca al titular de una obligación tributaria, se le practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas. Esta notificación se practicará al domicilio fiscal que haya designado el titular a efectos de notificaciones, coincidiendo por lo general en las personas físicas con el domicilio de residencia habitual, y en el caso de las personas jurídicas con el domicilio social inscrito en el registro mercantil (art. 35.7, tercer párrafo de la LGT).

En relación con lo anterior, el art. 102.1 de la LGT, establece que “las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios”. Y en el mismo artículo 35, se especifica que serán obligados tributarios, aquellas personas físicas o jurídicas, sometidas al cumplimiento de obligaciones tributarias. Entre otros, son **obligados tributarios**:

- Los contribuyentes.
- Los sustitutos del contribuyente.
- Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- Los retenedores.
- Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- Los obligados a repercutir.
- Los obligados a soportar la repercusión.
- Los obligados a soportar la retención.

²⁹ Nogueira Vidal, F., “La notificación electrónica tributaria”, *Tesis Doctoral. Universitat Oberta de Catalunya*, Barcelona, 2014, p. 139.

- Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- Los sucesores.
- Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.
- Aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.
- Los responsables subsidiarios o solidarios conforme a los artículos 42 y 43 de esta ley.
- Y aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

La concurrencia de **varios obligados tributarios** en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, si el que fue notificado en primer lugar solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

La figura del *obligado tributario y destinatario* cabe matizarlas, al igual que hicimos con la figura del destinatario e interesado. Por lo tanto, el obligado tributario y el destinatario de la notificación pueden no ser la misma persona. En la mayoría de los casos, cuando se trata de una persona física, el obligado tributario y el destinatario suele ser el mismo mientras que en las personas jurídicas en ocasiones, el obligado tributario no es el destinatario, por ser éste un representante legal. En ambos casos, claro está, podrá ser recibida la notificación, como ya hemos señalado por otras personas, (conserje, familiar, empleado).

A continuación, analizaremos los aspectos más relevantes de algunos de los obligados tributarios que se han mencionado.

II.3.1. Contribuyente y sustituto del contribuyente

El contribuyente, es considerado como el destinatario principal de la notificación de la liquidación tributaria, y en la medida en que no conste el contribuyente como destinatario, la notificación no será válida (STS de 8 de marzo de 1997).

En cuanto al **sustituto del contribuyente**, es el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. Así pues, el sustituto se coloca en la posición del contribuyente por imperativo legal, debiendo realizar el pago del impuesto, pero no es el deudor. El sustituto no realiza el hecho imponible y no manifiesta capacidad económica, sino que satisface la deuda en sustitución del contribuyente.

Son tres aspectos que caracterizan a esta figura³⁰:

- 1)-Queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste.
- 2)-El sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.
- 3)-Para que esta sustitución se materialice, requiere de una específica previsión legal - "por imposición de la Ley".

³⁰ STS 14 de julio de 1999, Véase también, STS de 10 de noviembre de 2005, La diferencia entre el "contribuyente" y el "sustituto del contribuyente" quedó específicamente establecida las STS de 18 de diciembre de 1999 y 19 de septiembre de 2002.

En cuanto al aspecto que nos interesa, sobre la recepción de las notificaciones, y teniendo en cuenta el segundo punto, el sustituto recibirá las notificaciones tributarias del contribuyente, en el momento que se produzca la sustitución. El efecto que se deriva de la recepción de la notificación por el sustituto, es que producirá la interrupción de la prescripción de la obligación del contribuyente. Además, ALIAGA AGULLÓ precisa, que también será necesario notificar la liquidación recibida por el sustituto al contribuyente³¹ (STS de 30 de abril de 1997).

II.3.2. Sucesores de personas físicas

El art. 39.2 de la LGT señala la necesidad de notificar la liquidación de la deuda tributaria, a todos los interesados que consten en el expediente, es decir, a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas a la fecha de la muerte del causante, aunque dicha deuda tributaria no estuviera liquidada.

En el caso de que los herederos no acepten la herencia, no serán sucesores y por lo tanto las actuaciones se dirigirán al representante de la herencia yacente (art. 39.3 de la LGT). Por último, de no haberse designado representante, se dirigirá la notificación a aquél que aparentemente ejerza la gestión o dirección de la herencia yacente, (art. 45.3 de la LGT).

La herencia, se puede aceptar de dos formas, simple o a beneficio de inventario, pero ambas formas de aceptación no influyen en la notificación de sus sucesores, sino en qué bienes (del causante o causante y sucesor) se van a utilizar para la liquidación de la deuda tributaria.

Reglamentariamente, en el artículo 107 del referido RGGIT dispone:

“En el caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas o a personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la LGT, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias”.

³¹ Aliaga Agulló, E., *Notificaciones en derecho tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 14.

En el apartado 2, especifica que las actuaciones se pueden llevar a cabo con cualquiera de los sucesores. Ello permite, como nos señala el profesor MARTÍNEZ LOZANO, que tales actuaciones y procedimientos no queden condicionados a la voluntad unánime y unitaria de los sucesores, lo que facilita que la Administración pueda realizar sus funciones de notificación. Ya que, en otro caso, habría actuaciones y procedimientos en los que no todos los sucesores estarían interesados en los mismos. Que se pueda notificar el inicio de las actuaciones y procedimientos a cualquiera de ellos, permite como efecto inmediato, que se produzca la interrupción de la prescripción.³²

El apartado 3 indica que, una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás sucesores conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones. Esta comunicación puede tener efectos importantes, en la medida que los sucesores no podrán alegar indefensión, en el caso de que existiera un procedimiento judicial posterior³³.

Esta comunicación se debe producir antes del trámite de audiencia, con el fin de permitir la defensa de los sucesores. Precisa MARTÍNEZ LOZANO³⁴, que “en todo caso la personación en un procedimiento iniciado de cualquier sucesor al que no se le haya notificado su inicio conllevará a que se le tenga por comparecido a todos los efectos, sin que tal comparecencia conlleve a que se tenga que abrir un nuevo procedimiento”. Fiel a lo establecido por el apartado 3, “El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido.”

Sin embargo, la obligación de comunicar el inicio a todos los sucesores conocidos es únicamente para los procedimientos de comprobación e investigación, para el resto de procedimientos será suficiente comunicarlo a uno de ellos. Finalizando así el apartado 3. “Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso”.

En su apartado 4, prescribe “Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que

³² Martínez Lozano, J.M., “Los sucesores de personas físicas”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 17, 2008, pp. 1-9.

³³ STC 9/81, de 31 de marzo, y 232/1983 de 25 de mayo, garantía del principio de contradicción.

³⁴ Martínez Lozano, J.M., “Los sucesores de...”, op. cit., pp. 1-9

hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos." Esta cuestión cobra importancia en el procedimiento inspector, como bien matiza MARTÍNEZ LOZANO, teniendo en cuenta que es necesaria la aceptación de todos los comparecientes para dictar el acuerdo del acta, en el supuesto de que no hubieran comparecido ninguno, las resoluciones y liquidaciones podrían extenderse a nombre del obligado tributario al que se hubiera notificado, sin perjuicio de que se extiendan a nombre de todos los sucesores.

En lo referente al *procedimiento recaudatorio frente a los sucesores*, una vez comunicada la muerte del causante, se notificará a los mismos. En el caso de que los procedimientos se hayan iniciado con posterioridad a la aceptación de la herencia, no hará falta una notificación especial, pues éstos ya tendrán conocimiento de la deuda (art. 177.1 de la LGT).

El art 127.1 del RD 939/2005, de 29 de julio, del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), en desarrollo del art 177.1 de la LGT, establece los plazos de notificación a los sucesores en función de la situación tributaria en que quedó la deuda, teniendo en cuenta el fallecimiento del causante:

- Si se produce el fallecimiento, dentro del periodo voluntario de pago (art. 62.2 de la LGT), se les notificará a los sucesores para que vuelva a empezar dicho plazo.
- Si el fallecimiento del causante se produce dentro del período ejecutivo, hay tres momentos bien diferenciados (art. 28 de la LGT):

1) **Antes de la providencia de apremio:** Se notificará a los sucesores la providencia de apremio. Si realizasen el pago antes de la llegada de esta providencia, tendrían que abonar la deuda, más un recargo del 5%.

2) **Después de la providencia de apremio y dentro del periodo voluntario de pago:** Se les notificará de nuevo la providencia, y deberán abonar (en el plazo del art. 62.5 de la LGT), la deuda más un recargo del 10%.

3) **Finalizado el periodo voluntario de pago de la providencia de apremio:** se les notificará que deberán abonar (en el plazo del art. 62.5

de la LGT), la deuda, un recargo del 20% y los intereses de demora a contar desde el comienzo del período ejecutivo. Este plazo de pago es inusual, pues se concede al sucesor específicamente, ya que si estuviéramos hablando del causante no dispondría del mismo.³⁵

En referencia a los sucesores de las personas físicas, cabe mencionar la sentencia del TS de 26 de mayo de 2014(RC 2242/2012), en la que se pone de manifiesto el defecto en la práctica de la notificación por parte del agente notificador, dirigida a una persona fallecida. En concreto el acto se notifica en el domicilio designado por la destinataria, pero ésta había fallecido hace tres años, hecho que comunica el heredero a la Comunidad de Madrid, y no al TEAR.

Tras dos intentos fallidos y marcar en el acuse de recibo como ausente, el agente se dirige al portero de la finca como último recurso, haciéndose cargo éste de la notificación, sin comunicar al agente que la destinataria había fallecido. Sin embargo, el tribunal alega que no resulta creíble que el portero no le comunicara al agente el fallecimiento de la destinataria, sobre todo después del tiempo transcurrido del hecho causante. Por lo tanto, el tribunal considera, que a pesar de que el heredero no ha comunicado el cambio de domicilio (art 48 LGT) al TEAR, el agente notificador no cumplió con los requisitos de la práctica de la notificación del acto, (art. 43.d. Reglamento de Servicios Postales)³⁶, declarando la invalidez de la notificación, y contando los efectos de la misma a partir de la primera actuación por el heredero, que determinan el conocimiento del contenido de la notificación.

³⁵ STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de marzo de 1995(CT 1995/265), SSTC 77/2001 de 26 de marzo (RTC 71/2001), 185/2001 de 17 de septiembre (RTC 2001/185).

³⁶ Artículo 43, regula los supuestos de notificaciones con un intento de entrega: “No procederá un segundo intento de entrega en los supuestos siguientes:

- a) Que la notificación sea rehusada o rechazada por el interesado o su representante, debiendo hacer constar esta circunstancia por escrito con su firma, identificación y fecha, en la documentación del empleado del operador postal.
- b) Que la notificación tenga una dirección incorrecta.
- c) Que el destinatario de la notificación sea desconocido.
- d) Que el destinatario de la notificación haya fallecido.
- e) Cualquier causa de análoga naturaleza a las expresadas, que haga objetivamente improcedente el segundo intento de entrega.

En los supuestos previstos anteriormente, el empleado del operador postal hará constar en la documentación correspondiente la causa de la no entrega, fecha y hora de la misma, circunstancias que se habrán de indicar en el aviso de recibo que, en su caso, acompañe a la notificación, aviso en el que dicho empleado del operador postal hará constar su firma y número de identificación.

Los sucesores, no sólo heredan la posición del causante en relación a las deudas tributarias, sino también el derecho al abono de aquellas cuantías que son objeto de devolución por parte de la administración tributaria, cuyo derecho se originó antes del fallecimiento del causante, (art. 107.6 del RGGIT).

Para tener derecho a la devolución de los ingresos indebidos, será necesario:

- 1) Que la administración notifique a los sucesores el reconocimiento del derecho a la devolución que tenía el causante.
- 2) Que la administración tributaria notifique el reconocimiento *individualmente* a cada sucesor sobre la proporción del ingreso que le corresponde.

Por último, en el caso de la herencia yacente, el procedimiento de recaudación se notificará a su representante.

II.3.3. Sucesores de las Personas jurídicas

La sucesión de deudas de las personas jurídicas viene regulada en los arts. 40 y 117.2 de la LGT y en el art. 107 del RGGIT.

Nos encontramos con varias situaciones jurídicas:

- 1) Si la sociedad *no está disuelta*, las notificaciones se dirigirán al administrador de la misma, o en su defecto al representante legal.
- 2) Si la sociedad *está disuelta y no liquidada*, las notificaciones se dirigirán al administrador y liquidador de la sociedad.
- 3) Si la sociedad esté *disuelta y liquidada*, las notificaciones se dirigirán a los socios de la entidad.

Cabe ejemplificarlo a través de la siguiente jurisprudencia:

En primer lugar con la Resolución del TEAC, RG 4538/2011(23/10/2014)³⁷:

³⁷ Reitera criterio de RG 4491/2011 (19-02-2014).En el mismo sentido RG 3595/2010 (01-03-2012), respecto de entidades CON personalidad jurídica.

En el caso concreto, se refiere a una UTE, sobre la que se inicia un procedimiento inspector, encontrándose ya disuelta y liquidada. Surge el conflicto sobre quién es el competente para recibir la notificación dado el supuesto de hecho. El examen del expediente administrativo pone de relieve que no se practicó ninguna notificación a los socios de la UTE, para que pudieran comparecer en el procedimiento inspector en defensa de sus propios derechos e intereses. El acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras se remitió en exclusiva al administrador gerente de la UTE. Y los acuerdos de ampliación de actuaciones se notificaron a los liquidadores de una de las sociedades integrantes de la UTE. Tampoco se realizaron posteriormente comunicaciones a los socios de las entidades integrantes de la UTE, una vez que la Inspección conoció la disolución y liquidación de dichas entidades, por lo que se declaró nula la notificación practicada.

Es doctrina de este Tribunal, en resolución de fecha 19 de febrero de 2012 (R.G. 4491/2011), que en las actuaciones inspectoras relativas a un ente como es una Unión Temporal de Empresas (UTE), compuesta por varias sociedades mercantiles a su vez disueltas y liquidadas, en caso de pluralidad de sucesores, una vez iniciado el procedimiento con cualquiera de ellos, se ha de comunicar la existencia de tales actuaciones a todos ellos y las mismas se desarrollarán con los que comparezcan de acuerdo con el artículo 107 del RGGIT, dictado en desarrollo de la LGT.

Por lo tanto, una vez disuelta y liquidada una sociedad, como acontece en el caso, la UTE, deja de ser sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y no se le puede exigir las deudas tributarias pendientes, en este caso correspondientes a la UTE, las cuales sólo son exigibles a cada uno de los socios de las entidades disueltas y liquidadas hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda, a quienes se debe comunicar la existencia de las actuaciones de comprobación para que puedan comparecer en ellas en defensa de sus derechos e intereses legítimos.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2010 (rec 4064/2007), aplicable al caso, afirma:

"Puede justificarse que, ante la ausencia de una obligación expresa, con anterioridad a estas normas sólo se notificara a los liquidadores el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación y seguir las con ellos,

puesto que eran quienes habían ostentado la última representación de la sociedad disuelta y liquidada, estando obligados a custodiar sus libros y documentos, pero la salvaguarda de lo dispuesto en el artículo 89.4 de la Ley General Tributaria de 1963 demandaba que, al menos, se comunicara la existencia de estas actuaciones a los socios sucesores tributarios para que las conocieran y pudieran comparecer en ellas si lo deseaban. E, indudablemente, las actas y las liquidaciones derivadas de las actuaciones inspectoras debían incoarse a esos socios sucesores de la sociedad extinguida."

Esta argumentación ha sido reiterada posteriormente por las sentencias del Tribunal Supremo de 15 y 22 de octubre de 2012, (rec 4070/2010 y 3692/2010), aunque es cierto que también declaran que las irregularidades que comporta el incumplimiento de todas las exigencias legales antes señaladas "sólo alcanzan trascendencia si producen indefensión para los sucesores tributarios de la sociedad disuelta y liquidada".

Por lo tanto, en el caso de una UTE, que haya sido liquidada y disuelta, serán obligados tributarios y destinatarios de las notificaciones los socios de las entidades que conformaban la UTE.

II.3.4. Responsables solidarios y subsidiarios

La figura del responsable se regula en los arts. 41 a 43 de la LGT. Para declarar a un obligado tributario responsable, se deben seguir los procedimientos de los arts. 174 y 176 de la LGT.

Cabe comenzar definiendo la **figura del responsable**, para ello atenderemos a los 4 aspectos, que ha señalado la jurisprudencia de forma unánime³⁸:

- 1) Se trata de un tercero que se coloca, como así lo dice la Ley, junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, *sino que se añade a él como deudor*,

³⁸ STS de 22 de diciembre de 2016, nº 2743/2016, (rec. 2629/2015); STS de 18 de noviembre de 2015, (rec 860/2014) FJ4; STS 15 de junio de 2016 (rec 1916/2015).

detentando una especie de obligación accesoria de garantía, de manera que habrá dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado. Siendo el sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo (art. 30 de la LGT).

- 2) La segunda nota que caracteriza al responsable, debido a esa coexistencia de deudores, es que *no es*, en ningún caso, *sujeto pasivo del tributo*, que continuará siéndolo el que la ley haya designado como contribuyente o como sustituto, tal como establece el art. 30 de la LGT.

El responsable sólo vendrá obligado a las prestaciones materiales del tributo, a su pago, pero sin quedar vinculado, como lo están los sujetos pasivos, al resto de prestaciones formales que integran el instituto tributario. Tanto esta nota como la anterior vienen perfectamente definidas en la STS de 16 de mayo de 1991.

- 3) La tercera nota del responsable es, que su existencia se establece *por mandato de la Ley*, reafirmando así el necesario carácter legal de las diferentes figuras subjetivas tributarias, de conformidad al art. 31.3 de la CE y al art. 41.1 de la LGT.
- 4) En cuarto lugar, *el responsable podrá ser solidario o subsidiario*, siendo subsidiario si la ley no dispone expresamente lo contrario. Lo característico del responsable es colocarse junto al sujeto pasivo para responder del pago del tributo, sea en su defecto (si es subsidiario) o en su mismo plano (si es solidario), liberándolo de la obligación tributaria que como sujeto pasivo le correspondía. Mientras que la obligación del contribuyente de cumplir las prestaciones tributarias deriva del hecho imponible.

La obligación de pago del responsable subsidiario surge como consecuencia de la notificación del acto de derivación de responsabilidad. Una vez acreditada la previa declaración de fallido del deudor principal y la previa audiencia del interesado, se notificará debidamente al responsable la emisión del acto administrativo expreso

derivativo de la responsabilidad, lo que supondrá el cumplimiento de sus obligaciones como tal.

Las diferencias entre ambos responsables son las siguientes:

El responsable solidario, tendrá la obligación de pagar la deuda en el momento que falla el deudor principal y se le notifica la liquidación al deudor solidario. Esta notificación se realizará, en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período, [art. 175 a) de la LGT]³⁹.

En cambio, el *responsable subsidiario*, tendrá la obligación de pagar la deuda, cuando concurren los siguientes aspectos:

- a) Una vez declarados fallidos⁴⁰ el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios. Si el fallido ha sido evacuado ya al tiempo de inicio del procedimiento, la declaración de fallido, no es necesaria comunicarla expresamente al responsable, sino que será presunta (pues se considera un acto interno de la administración tributaria que se produce antes de la declaración de responsabilidad), y se incluirá en el expediente, el cual estará a disposición del responsable cuando se le dé traslado del mismo. Por el

³⁹ STS 15 de junio de 2016(rec 1916/2015): "El artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria declara responsables solidarios de la deuda tributaria a las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Esta responsabilidad solidaria se ha de hacer efectiva a través de un procedimiento, que se ha de entender con el responsable solidario, pudiendo ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa (artículo 174.1 de la Ley General Tributaria) [en el caso de la responsabilidad subsidiaria se requiere la previa declaración de fallido del deudor principal (véase el artículo 176 de la misma Ley)]. Si la responsabilidad se declara y notifica al responsable antes del vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerir de pago al responsable una vez transcurrido dicho período. Si la declaración de responsabilidad se produce una vez transcurrido el período voluntario de pago, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable (artículo 175.1). Iniciado el procedimiento, se otorga un trámite de audiencia al interesado por término de quince días [artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación , aprobado por Real decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre)].

⁴⁰ Declaración de fallido: significa la probada ausencia de bienes para poder hacer frente a la deuda tributaria por parte del deudor principal (responsable solidario) , y de los dos anteriores (responsable subsidiario). Resolución del TEAC de 9 de junio de 2010. (RG 1065/2010).

contrario si el fallido no ha sido evacuado al inicio del procedimiento, la notificación de la declaración de fallido debería incluirse junto con la declaración de responsabilidad, o bien practicarla expresamente en un momento previo.⁴¹

- b) Cuando la Administración tributaria dicte el acto de declaración de responsabilidad, previa audiencia del interesado, se notificará al responsable subsidiario.
- c) En un acto posterior, se le notificará la cuantía de la deuda, (art. 176 de la LGT).

El acto administrativo de derivación de responsabilidad constituye pues, un requisito de procedimiento, a partir del cual el responsable subsidiario adquiere los derechos del sujeto pasivo y puede impugnar, por tanto, la liquidación o la propia declaración de responsabilidad, ejerciendo así su derecho ante la Administración.⁴²

Conforme al art. 174.4 de la LGT, el acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables y tendrá el siguiente contenido:

- a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

⁴¹ Así nos lo confirma la Resolución del TEAC de 1 de marzo de 2007 y la STSJ de Castilla La Mancha de 2 de abril de 2012.

El art. 176 LGT establece que: “Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”. Art 61.1 del RGR.

⁴² Véase, STS de 15 de diciembre de 2011, (RC 5748/2008), sobre los requisitos de exigibilidad de responsabilidad subsidiaria. Se deberá notificar al responsable “acto administrativo expreso derivativo de responsabilidad junto con la liquidación del tributo, que desde ese momento adquiere todos los derechos del sujeto pasivo”.

En la sentencia del TS de 24 de octubre de 2017[(rec 2881/2016); FJ3], nos hace referencia a la sentencia del mismo tribunal, 15 de junio de 2016(rec 1916/2015), que nos viene a confirmar los requisitos de la derivación de responsabilidad:

“[...] (i) la existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada o autoliquidada en el momento de declaración de responsabilidad; y (ii) ser el responsable causante o colaborador en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria⁴³ .

[..]Lo anterior implica que el procedimiento seguido por la Administración tributaria para declarar responsable solidario de la deuda del obligado principal a quien haya cumplido el presupuesto de hecho que legalmente determina esa responsabilidad, así como para hacerla efectiva, se debe considerar autónomo, no estando supeditado siquiera, como en el caso de los responsables subsidiarios, a la prevalencia del deudor principal”.

En la sentencia de la Audiencia Nacional, de 7 de marzo de 2011, (rec 439/2009), la cuestión se centra en la notificación del acuerdo de derivación por no comprender los elementos esenciales de la liquidación. La parte recurrente, alega que en el acuerdo de responsabilidad notificado no se adjuntan los documentos correspondientes a las liquidaciones exigidas al responsable. Sin embargo el tribunal confirma la postura del TEAR, ya que, a pesar de no incluirse dichos documentos, los podía haber exigido en cualquier momento del procedimiento. Por lo tanto, no ha lugar a la nulidad del acuerdo de responsabilidad, desplegando todos sus efectos.⁴⁴

Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que, no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones

⁴³ [Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014 (casación 2866/2012, FJ 5 º) y 18 de noviembre de 2015 (casación 860/2014, FJ 4º)].

⁴⁴ STSJ de Madrid de 27 de octubre de 2005(R 1353/2002); STSJ de Extremadura de 21 de diciembre de 2010(R 904/2007).

tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas. Por lo tanto, serán notificados en este caso los administradores.

En los **procedimientos de recaudación tributaria**, se declara la validez de la notificación de la declaración de responsabilidad subsidiaria al administrador, practicada de la siguiente forma:

-Realizando dos intentos, en dos días consecutivos y en distinta franja horaria, al domicilio designado al efecto, sin que, en los acuse de recibo de ninguno de los dos intentos se expresara la causa o el motivo que impidió entregar la notificación. Posteriormente se llevó a cabo la notificación por edictos, [(STS 27 de septiembre de 2017(rec 3118/2016), FJ2º y 3º)].

En estos procedimientos de recaudación tributaria, se reconoce el derecho del responsable solidario, a promover tasación pericial contradictoria frente a la comprobación de valores que precedió al acto que declaró su responsabilidad solidaria, en el plazo legalmente establecido. La Tasa pericial contradictoria, se considera un recurso de impugnación frente a una resolución tributaria y por tanto la Administración debe notificar este derecho al responsable solidario, (al igual que lo hace con el deudor principal), en el acto de declaración de responsabilidad solidaria o en el de liquidación. De no llevar a cabo dicha notificación, pasa a considerarse como una notificación irregular, que no afectan a la validez del acto notificado, pero si se producen los efectos del art 40.3 de la LPAC, [(STS 22 de mayo de 2018, (rec 38/2017), FJ6º)].

Por lo tanto, en la siguiente sentencia del TS de 18 de noviembre de 2015(rec 860/2014) FJ4, viene afirmar que: “En definitiva, es esencial para el nacimiento tanto de la responsabilidad subsidiaria como de la solidaria que la causación o colaboración en el vaciamiento patrimonial se produzca con posterioridad al nacimiento de la deuda para el deudor principal, en el primer caso, o para el responsable subsidiario, en el segundo, y no que se haya producido con posterioridad al momento en que dicha deuda haya sido

reclamada formalmente o exigida mediante el procedimiento administrativo correspondiente, al deudor de primero y segundo grado, respectivamente”.

Por último cabe mencionar el Auto del TS de 4 de abril de 2019(rec 6732/2018) FJ2), en el que pone de manifiesto, la necesidad de pronunciarse sobre la siguiente cuestión, con el fin de formar jurisprudencia por afectar a numerosas situaciones:

“Determinar si resulta o no ajustado al ordenamiento jurídico exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del artículo 42.2 LGT, si no la abona en el período que le confiere el artículo 62.2 LGT, cuando dicha deuda ya contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal, esto es, si ambos recargos son conciliables o, por el contrario, incompatibles entre sí”.

La sentencia de instancia recurrida en casación, del TSJ de Castilla y León de 21 de junio de 2018 (rec 70872017), considera sobre esta cuestión que:

“[...]declara que no existe una incompatibilidad entre los recargos de apremio girados, respectivamente, al deudor principal [...] y al responsable solidario [...] de la deuda tributaria. La Sala a quo considera al respecto que, en primer lugar, las regularizaciones seguidas contra una y otra entidad tienen un carácter autónomo”.

En todo caso habrá que esperar a lo que dictamine el TS mediante sentencia.

II.3.5. Representante del interesado

La representación en el ámbito tributario viene regulada en los arts. 35.4, 45 y 46 de la LGT, arts. 110 a 112 del RGGIT, subsidiariamente en el art. 5 de la LPAC, (art 32 de la LRJPAC), y en los arts. 41 al 44 del RPSP.

En la normativa tributaria, se diferencia entre la representación legal y voluntaria.

La representación legal, viene impuesta por ley en la mayoría de los casos, por existir una deficiencia en la capacidad de obrar, (art. 44 de la LGT, menores,

incapacitados, según casos)⁴⁵. En el caso de las personas jurídicas, esta representación legal se llevará cabo por los órganos de representación, que suelen ser los administradores de tales entidades, y que a su vez pueden optar por nombrar a un representante “voluntario”. La acreditación de esta representación, deberá ser por medios válidos conforme a derecho, los más frecuentes son, el poder notarial específico y la inscripción en el censo correspondiente (art 110.3 del RGGIT).

En cambio, **la representación voluntaria**, supone que el obligado tributario a pesar de tener capacidad de obrar, opta por un asesor para que lleve a cabo las gestiones y trámites tributarios en su nombre. Esta representación, se hará constar en la mayoría de los casos por un documento privado o público que especifique el poder otorgado, además de los referidos en el art. 111.2 del RGGIT.

En concreto el art. 46.2 de LGT, hace referencia a las actuaciones que podrá realizar el representante acreditado conforme a derecho:

“Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.”

Sin embargo, para los actos de trámite, se considerará la representación otorgada sin necesidad de aportar acreditación alguna, (art. 46.3 de la LGT).

Estos actos de trámite son entre otros, llevar a la administración documentos y declaraciones requeridos al interesado, los requerimientos ordinarios, los oficios para solicitar documentos, información, pruebas. Corresponde generalmente a los llamados actos preliminares adoptados por la administración que servirán luego para tomar una

⁴⁵ El art 3c) de la LPAC se incluye como novedad con respecto a la LRJPAC: “A los efectos previstos en esta ley (...): art 3c: “Cuando la Ley así lo declare expresamente, los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos.”

decisión final o definitiva, que puede ser la de archivar la investigación o proceso, o la de continuarlo.

La representación deberá acreditarse en la primera actuación que se realice por medio de representante, si bien su falta o insuficiencia no impedirá que se tenga por realizado el acto o trámite de que se trate, siempre que se aporte aquélla o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo, (art. 112.1 de la RGGIT). Entendiéndose, por tanto, que las actuaciones sucesivas deberán realizarse con el representante acreditado en la primera actuación.

Es importante tener en cuenta, que la revocación de la representación, no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante. A partir de dicho momento, se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración tributaria, ni atiende a los requerimientos, hasta que nombre un nuevo representante o la atienda personalmente, (art. 111.5 del RGGIT).

Igualmente, con el fin de que los derechos del obligado tributario no se vean vulnerados, la renuncia a la representación no tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado, (art. 111.6 del RGGIT).

Para ejemplificar, el defecto de acreditación de la representación legal, por persona que no reside en España, cabe citar la Resolución del TEAC, RG 837/2009, (8/03/2011)⁴⁶. Éste, es el caso de una empresa extranjera no residente en España, que solicita la devolución de IVA, a través de un representante legal. Recibe de la AEAT tres requerimientos para acreditar su poder de representación sobre la entidad extranjera. Conforme al art. 47 de la LGT se debe nombrar a un representante residente en el territorio de aplicación del Impuesto a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes, el cual responderá solidariamente con el interesado en los casos de devolución improcedente. Para ello,

⁴⁶ Reiterando criterio de RG 7898/2008 (08-02-2011).

deberá aportar el poder de representación, que deberá ser original y otorgado ante fedatario público, en el cual deberá constar expresamente la capacidad del otorgante para actuar en nombre y representación de la entidad representada.

Dicho poder, no fue aportado en el plazo de 10 días, sino posteriormente a través de un recurso de reposición, alegando que le era imposible conseguirlo en plazo, por ser documentos extranjeros. La consecuencia de no haber aportado el poder en tiempo y forma, es que el acto de solicitud de devolución de IVA, se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a tales efectos, (art. 112.1 párrafo tercero RGGIT).

Analizando con más detalle la figura del representante en las notificaciones que tienen como destinatarios a Sociedades y otras Entidades, debemos partir de la plena validez de aquella notificación dirigida al representante legal, que actúa como mandatario expreso. Así la notificación practicada al administrador único de una Sociedad, es plenamente válida y suficiente para dar por notificada a la Sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1717 del Código Civil que dispone que la notificación hecha al mandatario sobre cosa propia del mandante -la sociedad recurrente- ha de entenderse con aquél, como si el asunto fuera personal suyo.

Uno de los problemas prácticos que ha suscitado la abundante jurisprudencia, es el relativo a la recepción de las notificaciones por parte de apoderados de empresas que no tienen carácter de mandatarios expresos. Si la notificación se efectúa a un apoderado de una empresa que no tiene carácter de mandatario expreso sino que su representación trae causa de la propia organización empresarial, ha de considerarse que el destinatario del acto es la propia empresa, y así debe figurar en los actos concretos de notificación, pues lo contrario sería atribuir un poder de representación a quién no ha sido designado como tal sino como miembro de la empresa notificada, vulnerándose de esta forma las garantías previstas en la ley; por lo tanto, no es válida la notificación efectuada a la persona que actuaba como apoderado de la misma en virtud de la organización interna de la sociedad.

Las notificaciones a las personas jurídicas deben entregarse en su domicilio social, si consta declarado expresamente, o si no consta, en otro donde se encuentran personas

dependientes⁴⁷ de la empresa que razonablemente pueda presumirse que están en condiciones de hacerlo llegar al responsable de la entidad. Así, la notificación practicada por un Ayuntamiento en el inmueble, propiedad de la sociedad, en el que ejerce sus actividades económicas y tiene dependencias administrativas es válida, aunque no corresponda al domicilio social.⁴⁸

Por otro lado, debemos tener presente la admisión jurisprudencial de la validez de aquellas notificaciones efectuadas a las Compañías en sus servicios administrativos de "Registro General".

“La notificación queda acreditada como efectuada y reputada como buena al efectuarse "por correo certificado, con acuse de recibo, con fecha..., haciendo expresa mención de que lo que se traslada es... apareciendo en el resguardo de recepción un sello en tinta verde con la leyenda "I.U. S.A.- Registro General y Archivo", apareciendo igualmente una firma ilegible. Por lo tanto, la notificación efectuada a una Compañía en su servicio administrativo de "Registro General", al que acudió el cartero es válida.”⁴⁹

El problema de estas personas jurídicas, radica en determinar quién y cómo puede considerarse válido receptor de sus notificaciones. La cuestión radica en que cuanto mayor y más poderosa es una persona jurídica, más amplias son sus sucursales, cuenta con más delegados y mayor es el número de porteros, vigilantes, secretarios y mandos, todos ellos potenciales receptores de la resolución administrativa.

En la siguiente Sentencia del Tribunal Supremo del 15 de Julio del 2011, la empresa recurrente aducía la notificación defectuosa, exponiendo:

- 1) Que la misma no fue cursada al domicilio de la sociedad, sino a otro distinto, y,
- 2) Que la persona que recibió la notificación no estaba legitimada para ello pues era la madre de un socio que ya no tenía la condición de consejero.

⁴⁷ STS de 19 de junio de 2013(RC 5649/2010), recibe un empleado de la entidad (comercial, trabaja por cuenta propia y percibe comisiones, sin ser fijo en plantilla). Consta DNI, nombre y apellidos, pero la firma es ilegible y no consta la relación receptor-destinatario. Correcta la notificación.

⁴⁸ También se considera válida la práctica de la notificación en el domicilio del hotel, a una empleada de recepción del mismo hotel, STS 25 de octubre de 2016, (rec 1512/2015).

⁴⁹ Sentencia del TS, de 25 de abril de 2000(RC 6050/1995), reiterada doctrina en sentencia de 11 de diciembre de 2001, (RC 4239/1996).

El TS, estableció que los defectos aludidos por el recurrente a la hora de llevar a cabo la práctica de la notificación, no eran considerados como tales. Respecto al primero, se había notificado en uno de los domicilios de la sociedad donde se realizaba la actividad, aunque no fuese el que figurase en los estatutos de la misma. En cuanto al segundo aspecto manifestado por el recurrente, el tribunal, aseveró que la notificación había sido practicada a todos los efectos puesto que, en el momento de la notificación, el hijo seguía siendo consejero delegado.

Cabe destacar, la sentencia de Audiencia Nacional de 15 de Septiembre de 2011 (rec 469/2008). Esta sentencia considera ineficaz la notificación en las dependencias de la Administración a un tercero, no constando que sea el representante de la sociedad, ni la relación que tiene con el destinatario. La tesis de la parte recurrente se basaba en considerar inválida e ineficaz la notificación que fundamentaba en el “error” de transcripción en los datos de la receptora de la notificación, sobre la identidad de la persona y de su documento de identidad, circunstancia expresamente reconocida por la Administración.

Los datos de la persona que firmó la comunicación (y la firma misma de ésta) no coinciden con la de la quién es [sic].⁵⁰

Cuando se notifica a una entidad, que forma parte de una UTE, y recibe la notificación un empleado que no es de la entidad, pero sí lo es de otra que forma parte de la UTE, la notificación es válida siempre que se notifique al domicilio que designó la entidad obligada a tal efecto⁵¹.

En resumen, conforme a las sentencias mencionadas, cuando la notificación se practica en el domicilio del obligado tributario o de su representante, y es recibida por persona distinta de aquellos, el Tribunal Supremo, viene exigiendo que se haga constar la identidad del receptor, es decir, el nombre y documento nacional de identidad [Sentencias de 30 de octubre de 2009 (RC 7914/2003), FD Tercero ; y de 10 de marzo de

⁵⁰ Vid, Sentencia de 30 de octubre de 2009, (RC 7914/2003), FJ Cuarto.

⁵¹ STS de 12 de mayo de 2011(RC 4163/2009). Véase también SSTS de 14 de marzo de 2011(RC 5455/2007), 11 de octubre de 2005(RC 4628/2000), 3 de noviembre de 2010(RC 2338/2007)

2010 (RC585/2008), FD Cuarto], exigiendo también en algún pronunciamiento la referencia a la relación que le une con el destinatario, pero advirtiendo que, incluso en estos casos, « deben valorarse las circunstancias particulares de cada supuesto para determinar si se cumplió la finalidad última de la notificación » (Sentencia de 30 de octubre de 2009 , cit.).

Por el contrario, no declara correcta la notificación que fue practicada fuera del domicilio escogido por el interesado y a persona distinta de la designada con ocasión de la entrega de una “documentación” sin hacer constar la relación circunstanciada de su vínculo con la sociedad recurrente y la advertencia de la obligación que tenía de hacerla llegar a la empresa interesada. Así lo manifiesta la Sentencia del TS, de 15 de diciembre de 2014(RC 202/2014). Un dato curioso de esta sentencia es que la administración utiliza una empresa privada de mensajería, y el tribunal manifiesta que dado el caso “[..]exige un mayor cuidado por parte de la administración en razón de la ignorancia de los efectos de la actuación”. Lo que está claro, es que la notificación se considera no válida, y por tanto despliega sus efectos desde que el notificado se da por enterado.

Introduce doctrina nueva, la STS de 7 de marzo de 2013, (RC 26/2010), que declara incorrecta la notificación practicada, basada en los siguientes hechos:

El representante del obligado tributario, el día 28 de octubre a las 9:53h, presenta un escrito en la inspección de tributos, revocando la representación concedida.

Posteriormente, la notificación se practica en el domicilio del representante del obligado, el mismo día 28 de octubre a las 12h. La persona que atendió al agente, manifestó que no se encontraba el representante y que ella no era la persona autorizada para recibir la notificación (a todos los efectos se entiende no rehusada la notificación).

En base a los hechos, el tribunal considera que el representante no desempeñaba tal función en la hora en que se practicó la notificación, debiendo practicarse en la dirección del nuevo representante que se designe a tal efecto. Es claro que, si se revoca el poder de representación, el mismo día que se practica la notificación, no da tiempo a que el órgano emisor conozca del hecho hasta pasadas 24h, pero el tribunal a este respecto manifiesta que “los efectos de una comunicación presentada por el interesado ante la Administración

no pueden estar sujeto a los arbitrios de las propias entidades en cuanto a su remisión a las respectivas unidades de destino”.⁵²

Respecto a la recepción de las actas de inspección, en el caso de administradores mancomunados, es necesaria la autorización de todos para que un tercero pueda ejercer como representante (art. 43 de la LGT). Sin embargo, la falta de autorización por alguno de los administradores mancomunados, no supone automáticamente la invalidez de las actas aceptadas por el tercero. Si existen actuaciones anteriores en las que se ha producido este hecho y la empresa no se ha posicionado en contra, se considera una admisión tácita de que el poder autorizado por uno sólo de los administradores mancomunados es correcto, así lo declara la sentencia del TS de 14 de junio de 2012;(RC 157/2009)⁵³. *En contra*, la sentencia del TSJ de Madrid de 10 de mayo de 2007.

Por otro lado, consideramos necesario, hacer un breve apunte, *sobre la carga de la prueba, en las notificaciones que se realizan en el domicilio señalado a tal efecto*, valorando los elementos que debe probar la Administración y elementos que debe probar el interesado.

En las notificaciones, incumbe a la Administración justificar que la notificación se practicó en el domicilio señalado al afecto por el sujeto pasivo, y probar que se han cumplido todas las formalidades requeridas, entre ellas, la de identificar la persona con la que se entendió, dejando constancia de la recepción.

Si probada la práctica de la diligencia con una persona, que se encontraba en el domicilio señalado para notificaciones por el sujeto pasivo, éste excepciona que dicha persona era ajena a su organización, le corresponde al interesado la carga de la prueba de que ostenta tal condición, debiendo pechar con las consecuencias de la falta de prueba.

Este apunte sobre la carga de la prueba, viene reflejado en la siguiente Resolución del TEAC, RG 211/2012, (20/03/2014), resolviéndose las siguientes cuestiones:

⁵² STS 7 de marzo de 2013(RC 1839/2010). Véase también STS 7 de junio de 2012(RC 5064/2010), se practica la notificación en el domicilio del antiguo letrado, se produce un cambio de abogado, que la obligada tributaria no comunica a la Administración Pública, siendo los efectos que se derivan del cambio de letrado, problemas internos entre cliente-abogado. Declarando correcta la notificación con independencia de los perjuicios ocasionados a la interesada.

⁵³ Otra sentencia en la que queda acreditada la representación por persona autorizada para dar la conformidad del acta (STS de 22 de diciembre de 2010; (RC 42/2006).

- 1) Las notificaciones se realizaron a personas distintas de los representantes y empleados de la sociedad y no existe sello de la empresa en el acuse de recibo, que valide las notificaciones. Sobre este aspecto, el tribunal nos remite al art 111 de la LGT y al art. 59 de la LRJPAC, afirmando, que cualquier persona que se encuentre en el domicilio podrá hacerse cargo de la notificación haciendo constar su identidad, resolviendo que el sello de la sociedad no es necesario para la validar la recepción de la notificación por cualquier persona que se encuentre en el domicilio del destinatario, por lo que la ausencia del mismo no determina la invalidez de la notificación.

- 2)- La persona que recibió la notificación fue ..., empleado del Ayuntamiento de ..., pero no de la sociedad. **X, S.A.** es una empresa municipal participada al 100 por 100 por el Ayuntamiento de la localidad que comparte domicilio con éste. Aunque la persona que procedió a recoger las notificaciones no es empleada de la empresa sí lo es de la entidad matriz, por lo que ha de reputarse como válida.⁵⁴

En el caso de empresas que se encuentran en concurso de acreedores, se da una situación especial, pues se realizará una doble notificación. Por un lado, a través de la Dirección Electrónica Habilitada de la empresa concursada y por otro a través del correo certificado al domicilio del administrador concursal que tenga asignado a tal efecto. Sobre la recepción de las notificaciones electrónicas, en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (NEO), podrán ser recibidas por un representante del obligado tributario, para ello necesitará una habilitación especial mediante poder notarial. Ambas cuestiones, serán abordadas, con más detalle, en el apartado de notificaciones electrónicas.

Por último, respecto a la **representación legal a menores de edad** ejercida por los progenitores, cabe comentar los aspectos más importantes a través de la Resolución del TEAC, RG 2457/2015, (28/06/2015)⁵⁵. El caso concreto, versa sobre la imputabilidad de los actos a menores de edad, derivados de la representación que ejercen los padres que

⁵⁴ Se ha pronunciado el Tribunal Supremo en un caso similar, donde se determina la carga de la prueba para acreditar la relación con la entidad de la persona que recibió la notificación. (sentencia de 29 de noviembre de 2010, RC 67/2007).

⁵⁵ que viene a confirmar la doctrina de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2011 (R 571/2010), véase también la Resolución del TEAC de 21 de julio de 2010 (RG 2404/09).

tienen la patria potestad sobre sus hijos, en un procedimiento de recaudación de responsabilidad solidaria.

La responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT, ya mencionada con anterioridad, puede ser imputada a personas menores de edad, como causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos, que constituyan el hecho causante de la responsabilidad que se haya llevado a cabo por medio del representante. Los padres habían donado un bien inmueble a sus hijos con el fin de evitar una actuación futura sobre el bien por parte de la AEAT, que luego ha resultado ser objeto de embargo por impago de una deuda tributaria de los progenitores. Debido a que las únicas consecuencias que pueden derivarse de la aceptación de la donación, es la responsabilidad limitada al valor del bien donado, el tribunal da por válidos los actos realizados por el representante.⁵⁶

II.3.6. Recepción por persona distinta

II.3.6.1 Recepción por terceros

En nuestro ordenamiento jurídico, viene regulado en el art. 111.1 de la LGT y el art. 42.1.2 de la LPAC, (art. 59.2 de la LRJPAC), se admite la notificación realizada a persona distinta del destinatario para evitar retrasos o paralizaciones de procedimientos, ya sean causados por los propios destinatarios o inevitables debido a la ausencia del destinatario en su domicilio.

No obstante, debemos tener presente que tal entrega a tercero supone un paso intermedio, una fase previa a la entrega por el receptor al verdadero destinatario, de ahí que se hayan establecido especiales garantías de identificación, que aseguren la existencia de una verdadera relación con el propio destinatario.

El Tribunal Supremo mantiene una línea jurisprudencial constante, recogida entre otras muchas en sus sentencias de 11 y 25 de febrero de 1998, 21 de julio de 1999, 20 de diciembre de 2000 y 18 de enero de 2001⁵⁷, conforme a la cual, las notificaciones por correo certificado, cuando en el domicilio no se encuentre el destinatario, se podrán

⁵⁶ Véase también la SAN de 19 de diciembre de 2011, rec. 571/2010. Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de mayo de 2015, nº 2457/2015/00/00.

⁵⁷ FJ 3º de la STSJ de Murcia de 12 de marzo de 2015, nº 210/2015, (rec. 176/2014). FJ 5º; de la SAN de 23 de marzo de 2006, (rec. 8/2004).

practicar con cualquier persona que se encuentre en el mismo, siempre que se cumplan determinadas condiciones:

- a) que la persona receptora reúna las condiciones generales de capacidad para asumir la obligación jurídica derivada de la recepción.
- b) que conste su identificación, mediante nombre, apellidos y DNI.
- c) que se exprese la relación con el destinatario o la razón de la permanencia en aquel domicilio.
- d) que conste su aceptación o firma.

En todas las sentencias citadas antes, el Tribunal Supremo llegó a la conclusión de que la ausencia de dos de los elementos relevantes para la identificación de la persona que recibe la notificación (en los casos resueltos por el T.S. faltaba la identificación del receptor, o al menos su DNI y la relación con el destinatario) impedía tener como acreditada la recepción por el interesado del acto que se trataba de notificar.⁵⁸

En la STS de 17 de marzo de 1987⁵⁹, se pone de manifiesto el defecto de la notificación, debido a la ausencia de varios de los requisitos formales. En concreto, la notificación practicada no podía estimarse correcta, ya que:

- No estaba firmada por el interesado sino por persona distinta.
- La identidad se ignora.
- Se desconoce la relación con el destinatario y la razón de su estancia en el lugar en que se efectuó la notificación.

Estos requisitos legales, constituyen una pieza clave para la prescripción de indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24 de la Constitución. Por lo tanto, de lo anterior se desprende la necesidad de que a priori, concurren al menos dos de los cuatro requisitos que analizamos a continuación, aunque dependerá de cada caso:

⁵⁸ Véase también, Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1993.

⁵⁹ La Sentencia de 17 de marzo de 1987, reitera la anterior doctrina contenida en las Sentencias de 9 de mayo y 18 de octubre de 1983, 14 de febrero de 1984 y 8 de octubre de 1985.

a) Capacidad del receptor: Hasta la entrada en vigor de la LPAC, en nuestro ordenamiento jurídico-administrativo no se encontraba en norma alguna la capacidad del tercero-receptor de la notificación, si bien la Jurisprudencia proponía una remisión a las normas jurídico-procesales que regulan el régimen de notificaciones.⁶⁰

Así cabía remitirse a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, en cuyo artículo 161.3 dispone:

“Si el domicilio donde se pretende practicar la comunicación fuere el lugar en que el destinatario tenga su domicilio según el padrón municipal o a efectos fiscales o según Registro oficial o publicaciones de Colegios profesionales, y no se encontrare allí dicho destinatario, podrá efectuarse la entrega a cualquier empleado o familiar, mayor de catorce años, que se encuentre en ese lugar, o al conserje de la finca, si lo tuviere, advirtiéndolo al receptor que está obligado a entregar la copia de la resolución o la cédula al destinatario de la misma, o a darle aviso, si sabe su paradero”.

Por lo tanto, para que surta efecto, si la notificación es recibida por el hijo, y es el padre el destinatario, necesita la acreditación de que la edad del hijo es superior a los 14 años.

Conforme el art. 111 de la LGT⁶¹, podrá ser cualquier persona que se halle en el domicilio del interesado, la considerada capaz para recibir la notificación, pudiendo ser familiar o no.

A este respecto, el art 42.2 de la LPAC, incluye como novedad lo que no venía precisado en el art 59 de la LRJPAC ya derogada, y lo que jurisprudencialmente se ha determinado en cuanto a la capacidad, “Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona *mayor de catorce años* que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad”.

⁶⁰ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 30 de junio de 1997.

⁶¹ En el mismo sentido, el art 59 de la LRJPAC, ya derogado.

b) Identificación: El art. 42.2 de la LPAC, (art. 59.2 de la LRJPAC)⁶² y el art 111.1 de la LGT señalan simplemente que se debe hacer constar la identidad, sin determinar expresamente el documento que acredite la misma. Sin embargo, el art. 32.1, tercer párrafo del RPSP, especifica el documento válido para acreditarla:

“El destinatario o la persona autorizada que se haga cargo del envío postal tendrá que identificar su personalidad, ante el empleado del operador postal que efectúe la entrega, mediante la exhibición de su documento nacional de identidad, pasaporte, permiso de conducción o tarjeta de residencia”.

Es reiterada la jurisprudencia que exige una completa identificación. Si tenemos presente que la recepción por un tercero implica una fase intermedia dirigida a la verdadera entrega al destinatario, constituye una exigencia de la misma la plena identificación del receptor⁶³.

En la misma línea, GARCÍA NOVOA,⁶⁴ entiende que “si practicada la notificación domiciliaria por correo con acuse de recibo, no se hubiera hecho constar el DNI, y la condición del receptor o el motivo de su estancia en el lugar de la notificación, ello conllevaría una falta de garantía de que la notificación pudiera llegar a manos del destinatario”.

El TS, ha considerado válida la notificación cuando conste la identificación del nombre y apellidos y relación con el destinatario, pero no conste el DNI, como en el caso de una vecina, [STS 7 de abril de 2001(RC 3749/1995) FJ segundo], una hija [STS de 1 de febrero de 2003(RC 482/1998), FD tercero], un portero [STS 4 de marzo de 2010(RC 2421/2005), FD quinto], el yerno [STS 18 de diciembre de 2008(RC 3302/2006) FD tercero], o en el caso empleado de una entidad, que se identifica con nombre y NIF de la entidad, [STS 6 de junio de 2006(RC 2522/2001), FD cuarto].

Sin embargo, no se considerará válida, cuando sólo conste el nombre de pila como identificación, SSTS de 9 de diciembre de 2003(RC 4459/1998) FD tercero.); y 27 de noviembre de 2008(RC 5565/2006).

⁶² El art 42.2 de la LPAC, no añade nada nuevo con respecto a la LRJPAC sobre el aspecto de la identidad.

⁶³ Así lo disponen expresamente entre otras las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de enero y 10 de marzo de 1992, y de 23 de febrero de 1993

⁶⁴ García Novoa, C., *Las notificaciones tributarias*, Editorial Aranzadi, 2001, p. 43

En la siguiente sentencia del TS de 2 de octubre de 2014, (rec 2010/2012), FJ4, se pone de manifiesto la validez de la notificación practicada a un empleado de la empresa:

En el supuesto enjuiciado la notificación, desde el momento en que se hizo cargo de la misma una empleada de un supermercado integrado en el mismo grupo empresarial y contiguo al domicilio designado para notificaciones en los recursos promovidos en vía administrativa, empleada que se identificó como encargada del establecimiento y que hizo llegar sin demora la notificación al domicilio social de la empresa, cumplió con la función que le propia, que es la de dar noticia de la correspondiente resolución, permitiendo al afectado adoptar las medidas que estimase más eficaces para sus intereses, singularmente la interposición, en su caso, de los recursos procedentes. En este caso, resulta claro que la recurrente tuvo oportunidad sobrada para presentar el escrito correspondiente en debido tiempo y forma.

Por lo tanto la identificación completa, sería lo recomendable, pero sólo se considera imprescindible que conste el nombre y apellidos, ya que el DNI, a juicio del TS es “prescindible” en ciertos casos.

c) Constancia de la relación con el destinatario o razón de la permanencia en el domicilio:

Al igual que el anterior punto, ni la LPAC, en su art 42, (ni la LRJPAC)⁶⁵, ni la LGT, dicen nada al respecto sobre la necesidad de reflejar la relación que une al firmante con el destinatario. La identidad del receptor es lo único exigido. Igualmente, la especificidad se regula en el art 32 del RPSP. Establece que “de no hacerse la entrega al propio destinatario y no constar prohibición expresa, podrá hacerse cargo un familiar mayor de edad -además de indicarse el DNI- deberán ser personas relacionadas con el destinatario que dependen o convivan con él.”

Esto es, que se podrá hacer cargo de la recepción de la notificación, un familiar que sea mayor de edad, pudiendo ser cualquier familiar que viva con él, pero siendo por lo general, el cónyuge, descendientes o ascendientes.

Aunque en la legislación tributaria, no se exige la constancia de la relación entre ambas partes, la jurisprudencia, es mayoritaria en afirmar que es necesario indicar con

⁶⁵ Sobre este aspecto el art 42.2 de la LPAC, no añade nada nuevo respecto a la LRJPAC vigente.

claridad la relación del tercero- receptor con el destinatario⁶⁶, ya que tal condición permite presumir que el destinatario final llegará a recibir la documentación inicialmente entregada al receptor; se recogerá siempre en la libreta de entrega y también, además, en el acuse de recibo, si éste existe. Conforme a la sentencia del TS de 20 de enero de 1995, es bastante con que conste en uno de los dos lugares reseñados.

En este sentido cabe señalar la siguiente sentencia del TS de 4 Febrero de 2008, en la que se establece, que es defectuosa la notificación, en el caso de que no quede constancia en alguno de los dos documentos que ya hemos mencionado, la relación entre firmante y destinatario. En el caso concreto, en el acuse de recibo de la notificación por correo no se hizo constar el parentesco o razón de permanencia del receptor en el domicilio del destinatario. Y la expresión del DNI, resulta claramente irregular o defectuosa. La notificación practicada por correo en este caso, se hizo sin que figurara en el acuse de recibo la condición del receptor, hecho al que se suma que la administración en ningún momento ha alegado ni probado que tal mención conste tampoco en la libreta de entrega. El acuse de recibo sólo consigna que la comunicación ha sido entregada, en el domicilio de envío, a una persona física cuya firma aparece acto seguido.⁶⁷

GARCÍA NOVOA,⁶⁸ aprecia la necesidad de que se refleje la existencia del vínculo entre el destinatario y el receptor material de la notificación en los siguientes términos:

[...]pues de la existencia de esa relación puede inferirse que el contenido del acto que se notifica será conocido por el destinatario. De lo que se trata es de garantizar las condiciones que permitan deducir razonablemente que el destinatario llegará a conocer el contenido de la notificación; el vínculo de parentesco del que materialmente recibió la notificación es un elemento del que se desprende una alta probabilidad de un conocimiento ulterior del acto por el destinatario. Por eso, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de julio de 1995 admite la validez de la notificación

⁶⁶ Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1985, 9 de mayo de 1986, 19 de diciembre de 1989, (28 de febrero, 10 de mayo y 5 de junio de 1990), 24 de mayo de 1993 y 16 de febrero de 1994. Y las del 10 de enero y 17 de febrero de 1997.

⁶⁷ Véase también STS de 30 de octubre de 2009, (RC 7914/2003)

⁶⁸ García Novoa, C., *Las notificaciones tributarias*, Editorial Aranzadi, 2001, págs. 4-5.

recibida por el padre del destinatario, con independencia de que el receptor comunicara el acto al interesado.”

Una postura jurisprudencial contraria a toda la doctrina anterior, sobre la necesidad de reflejar la relación entre firmante y destinatario se ejemplifica en la sentencia del TS de 26 de mayo de 2011(rec 308/2008). En este caso concreto, el TEAC notifica a una empresa, en el domicilio designado a tal efecto. La notificación, es recibida por una persona distinta del representante de la misma, y en el acuse de recibo consta, la firma, el DNI y el nombre y apellidos. La empresa recurre el acto con carácter extemporáneo, pero no demuestra, ni justifica porqué el acto no llegó a su conocimiento para poder interponer en plazo dicho recurso. Por lo tanto, aunque no conste la relación entre receptor y destinatario, y aunque de la recepción se pueda derivar una indefensión por haber conocido del acto fuera de plazo (hecho no probado), el tribunal determina que no es un requisito formal que determine en este caso la invalidez de la notificación.⁶⁹

En el mismo sentido, la sentencia del TS de 4 de junio de 2014(rec 823/2012) FJ4º, confirma que, “la carencia de mención de la relación que unía a quien recibió la notificación y la empresa destinataria de ella, de un lado, y omisión del sello de la empresa, de otro, no son de los defectos que menciona el artículo 58.2 de la LRJPAC y que provocan el efecto reconocido en el apartado tercero del mismo texto legal.⁷⁰

En la misma línea, puede citarse la sentencia del TS de su Sala de lo Social de 17 de octubre de 2000. En el caso de que los destinatarios, personas jurídicas o profesionales, falte la constancia de la relación entre el destinatario y el receptor no debe considerarse imprescindible, pues no puede tratarse normalmente de otra relación que la de empleado o familiar. En el caso concreto, el que recibió la notificación era el “representante fiscal” de la sociedad recurrente, esto es un empleado del despacho profesional donde le llevaban

⁶⁹ Véase también la STS de 16 de diciembre de 2010, FD tercero; STS de 30 de octubre de 2009, FD tercero.

⁷⁰ Art 58.3 del mismo texto legal afirma: "Las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda."

los asuntos fiscales. En todo caso, le corresponde al destinatario probar, que entre el receptor de la notificación y él, no había ninguna relación, para probar la indefensión.⁷¹

En la sentencia del TS de 15 de diciembre de 2014, (rec 202/2014) FJ5, declara la validez de la notificación practicada en las dependencias de la Administración a un tercero no constando que sea el representante de la sociedad, ni la relación que tienen con el destinatario, pero produciendo efectos para el interesado (conforme al art 58.3 de la LRJAP vigente en el momento de la sentencia):

“[...] que la notificación fue practicada fuera del domicilio escogido por el interesado a persona distinta de la designada, con ocasión de la entrega de una "documentación " sin hacer constar la relación circunstanciada de su vínculo con la sociedad recurrente y la advertencia de la obligación que tenía de hacerla llegar a la empresa interesada”.

“En consecuencia, como alega la recurrente la notificación despliega su eficacia desde que el "notificado" se da por enterado.”⁷²

Resuelve el tribunal en este caso, que si no se respeta el domicilio designado a efectos de notificaciones, ni la persona destinataria de las mismas, dicha comunicación debe entenderse como defectuosa, no produciendo efectos, sino cuando se realicen actos por el destinatario que revelen el comportamiento del acto. A tal efecto menciona la Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de julio de 2013, (rec 2511/2011).

Por último cabe mencionar la siguiente sentencia del TS de 27 de noviembre de 2014, (rec 4484/2012), FJ6º, por la que se declara la validez de la notificación realizada a un empleado que acusó recibo con el sello de la empresa, aunque sin firma o rúbrica, ni DNI del mismo:

⁷¹ Véase también resolución del TEAC, 8 de julio de 2009.

⁷² “la Sentencia TS de 15 de septiembre de 2011 de esta Sala ha considerado ineficaz la notificación en las dependencias de la Administración a un tercero, no constando que sea el representante de la sociedad ni la relación que tiene con el destinatario (Sentencia de 30 de octubre de 2009, recurso de casación 7914/2003, FJ Cuarto)”. Otras sentencia del TS de notificación al representante, de 19 de junio de 2016, (rec 4014/2013).

“[...] ha dado validez a las notificaciones efectuadas a una sociedad mercantil, como es el caso de autos, en la que no consta la correcta identificación de la persona que la recibe, sino únicamente el sello de la entidad”.

En resumen a todo lo expuesto sobre el requisito formal de incluir la relación entre el receptor y el destinatario de la notificación, concluimos que no es un defecto sustancial, sino secundario formal. La falta del mismo no supone la invalidez automática de la notificación practicada, sino que dependerá de los casos, en los que se tendrá en cuenta siempre, si dicho defecto ha sido el determinante para que el interesado no haya conocido del contenido de la notificación y le haya ocasionado indefensión. Si el tercero, recibe la notificación en el domicilio del destinatario y se identifica perfectamente, será considerada como válida. Por lo tanto el defecto de este requisito de manera aislada, no determina la validez, pero en suma con otros defectos puede llegar a dictaminarse tal invalidez.

d) Aceptación o firma: La importancia de la firma del receptor se evidencia en el art 31.1b) del RPSP, el cual señala que en caso de que el destinatario de un objeto certificado no pudiera o no supiera firmar, lo hará en su lugar un testigo, debidamente identificado.

En ningún caso, podrá estampar su firma como testigo el empleado del operador postal que efectúe la entrega.

Cuando se produce la ausencia de la firma, la notificación es defectuosa, así tal como lo confirma el TS⁷³ especificando que "Aunque en la cartulina -de acuse de recibo- aparece consignada la palabra "conserje" en el lugar correspondiente al "destinatario", si no figura firma alguna en dicho espacio, ni otro dato que permita identificar, de forma individualizada, a la persona física que recibió el envío se considera defectuosa [...]".

Por el contrario, la sentencia del TS de 19 de junio de 2013, da por válida la notificación, con los siguientes requisitos formales:

- Con firma ilegible.

⁷³ Sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de marzo de 2000

-Sin constar la relación entre destinatario-receptor.

-Pero estando perfectamente identificado el empleado de la entidad con nombre, apellidos y DNI.

Consideramos que, en base a las sentencias consultadas, de los cuatro requisitos formales, la firma es el supuesto que menos casuística tiene. En la mayoría de las sentencias, el error de no firmar o de que la firma sea ilegible no se comete de forma aislada, sino que se mide en conjunto con más defectos, en general con la falta de identidad del receptor. Por lo tanto, es predecible, considerar válida la notificación, si este error se comete de forma aislada, siempre y cuando la notificación llegue a conocimiento del interesado y no le provoque indefensión.

En conclusión, de los cuatro requisitos formales analizados jurisprudencialmente, se deduce que la constancia de **la identificación del receptor, así como su capacidad para recibirla, es lo único imprescindible**, siempre que el interesado conozca de la notificación sin que se lesione el art 24 de la CE. Sin embargo, habrá que tener en cuenta, las circunstancias de cada caso.

En cuanto al art 42.2 de la LPAC, (art. 59.2 de la LRJPAC) y art 111 del LGT, conviene realizar las siguientes consideraciones:

- a) Sólo es aplicable a las notificaciones domiciliarias.
- b) Es necesario que la persona que recibe la notificación quede suficientemente identificada, a través de su nombre, apellidos y DNI.
- c) No hace falta, que guarde relación de parentesco, empleo, etcétera, ni que acredite la razón de permanencia en el domicilio del interesado, lo que sí es necesario es que guarde con éste algún tipo de relación que posibilite la posterior entrega al destinatario.
- d) La persona que recibe la notificación debe de tener una capacidad mínima que permita conocer la actuación que realiza en relación a la recepción de la notificación y posterior entrega al destinatario; así exige que el sujeto receptor sea mayor de 14 años, requisito que viene expresamente exigido por primera con la LPAC.

- e) Hay que acreditar documentalmente que el receptor de la notificación no es el destinatario, lo cual, en relación a las notificaciones por correo, debe constar al menos en la libreta de entrega o en el acuse de recibo.
- f) Se presume que la notificación llegará al conocimiento de su destinatario. Por lo tanto, será el propio interesado el que deberá aportar prueba que destruya tal presunción, pudiendo admitirse al respecto, cualquier medio de prueba, tal como indican las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 5 de abril de 1993 y del Tribunal Superior de Galicia de 31 de mayo de 1995.

II.3.6.2 Recepción por parientes

Los supuestos más comunes de recepción por parte de un tercero son aquellos en que dicho receptor es un pariente del destinatario. Es decir, aquellos casos en que el tercero receptor es cónyuge, descendiente o ascendiente del interesado-destinatario (art. 32 del RPSP):

“Se entenderán autorizados por el destinatario para recibir los envíos postales, de no constar expresa prohibición, las personas mayores de edad presentes en su domicilio que sean familiares suyos o mantengan con él una relación de dependencia o convivencia.”

En este caso cabe puntualizar las edades que vienen recogidas en las distintas normas. Según el RPSP, las personas mayores de edad, es decir, las que tengan 18 años podrán recibir las notificaciones. En el caso de la LPAC, en su art 42.2, expresa:

“Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.”⁷⁴

⁷⁴ A diferencia del Art 59.2 de la LRJPAC, en el que no se especificaba la edad mínima.” En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

Por lo tanto, quienes se podrán hacer cargo, son los mayores de 14 años que se encuentren en el domicilio sean o no familiares, a diferencia de la RPSP en el que sí deben tener algún tipo de relación, familiar, de dependencia o convivencia. En la LGT, en el art 102, nada se establece al respecto sobre la edad.

Este es el caso de las personas físicas, ya que, en el caso de personas jurídicas, existe una relación de empleado-sociedad.

La notificación de una liquidación entregada y firmada por un familiar del sujeto pasivo, con una correcta indicación de los recursos procedentes contra la liquidación que se notifica y llegando a conocimiento del sujeto pasivo, impide apreciar la falta de notificación en forma.⁷⁵ En tales casos, independientemente del parentesco que una al receptor con el destinatario de la recepción, serán exigibles los mismos requisitos que la jurisprudencia exige cuando el tercero-receptor no tiene tal vínculo con el mismo, vistos ya en el epígrafe anterior.

Respecto a la notificación recibida por uno de los cónyuges, cabe ejemplificarlo a través de la sentencia del TS de 1 febrero de 2003, que establece la siguiente conclusión doctrinal:

“La notificación de las liquidaciones por el impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos a uno sólo de los cónyuges, cuando en la escritura se hace constar que es de carácter ganancial la finca gravada, ha de considerarse suficiente que se notifique a uno de los titulares de la comunidad de bienes pro indiviso”.

II.3.6.3. Recepción por conserjes o porteros

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma *cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad*. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.”

⁷⁵ Sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de diciembre de 1993.

El art 111.1 de la LGT indica expresamente que podrán hacerse cargo de la notificación los “empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios” para recibir la notificación en lugar del interesado. El problema de la validez de la recepción por parte de los conserjes o porteros de fincas ha requerido especial atención por parte de la jurisprudencia, admitiéndose en la actualidad la legalidad de este fenómeno. Para fundamentar el mismo cabe comenzar señalando la sentencia de la Audiencia Nacional, de 15 de julio de 1999, en la que se afirma "resulta suficiente en la realidad social contemporánea, con arreglo a los modos de vida imperantes, la vinculación directa e inmediata, pero múltiple, del portero con los propietarios o simplemente, vecinos del edificio, a los cuales sirve".⁷⁶

En la actual estructura urbanística, es uso y costumbre la existencia de un empleado de la comunidad (portero) encargado de recibir la correspondencia y distribuirla entre los ocupantes y vecinos. Existe una vinculación directa inmediata del portero con los vecinos del edificio al que sirve, por lo que ha de reputarse correcta la notificación efectuada al portero de la finca.⁷⁷

En todo caso cabe precisar que para los envíos por correo certificado necesitará autorización expresa, no así para los envíos postales ordinarios (art 38 del RPSP).⁷⁸

En cuanto a los requisitos de tal recepción, estaremos a lo establecido con carácter general para la recepción de las notificaciones por terceros, exigiéndose plena capacidad, plena identificación, la indicación de la relación existente con el interesado y la firma del conserje-receptor.

El aviso de recibo del Servicio de Correos -tarjeta rosa- recibido por el portero, en que no consta su identificación, ni su nombre, ni su DNI, siendo ilegible su firma, no es válido como notificación; la identificación, si es reclamada explícitamente por la jurisprudencia.⁷⁹

⁷⁶ Véase también Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 11 de junio de 1992.

⁷⁷ Sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de febrero de 1988.

⁷⁸ Art 38, último párrafo del RPSP: "Los envíos postales ordinarios podrán entregarse a los porteros, encargados o gerentes de los respectivos complejos o de los edificios, siempre que no medie oposición expresa de los destinatarios de los mismos. En el caso de que se trate de envíos postales certificados, deberá mediar autorización expresa de los destinatarios para que puedan ser entregados por el empleado del operador postal a las personas anteriormente mencionadas".

⁷⁹ T.E.A.C., 8 de junio de 1995.

Por lo tanto, son plenamente válidas y eficaces las notificaciones efectuadas en el domicilio a un familiar, pariente, empleado de hogar, vecino y portero o conserje de una comunidad, entendiéndose que existe con este último una vinculación directa e inmediata del mismo con los copropietarios o vecinos, empleado, aunque no exclusivo, del destinatario, y entre cuyas tareas se encuentra la de recibir la correspondencia que acarrea el funcionario de Correos y distribuirla entre los vecinos.⁸⁰

En la sentencia del TS de 2 de junio de 2011, (RC 4028/2009), da validez a una notificación que recibe el portero, que se identifica como tal, encontrándose en el domicilio designado a tal efecto, siendo el destinatario una persona jurídica. Hasta aquí, nada nuevo que no se haya mencionado, sin embargo, lo que nos resulta ciertamente curioso, son los argumentos que presenta el recurrente para su defensa. Alega como defectos de la práctica de la notificación que en el sobre de la notificación no constaba el nombre del representante, necesario para saber a quién debe dirigirse el agente, y que en las anteriores ocasiones quién recibía las notificaciones era el representante de la sociedad. Sin embargo, ambos motivos quedan desestimados puesto que no se consideran necesarios para que la práctica sea válida. Tal y como se realizó por el agente, cumple los mínimos requisitos formales acotados por la jurisprudencia. Además, el Tribunal añade, que se consiguió el fin de la notificación por lo que no se entiende vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva.

En la siguiente sentencia se ejemplifica la validez de la recepción de la notificación por el vigilante de seguridad del edificio (STS de 12 de mayo de 2011, RC 142/2008); cabe resumirla en los siguientes dos argumentos:

1. El vigilante de seguridad ya recibió en alguna ocasión notificaciones en nombre de la recurrente.
2. No consta la relación del receptor –destinatario, pero este defecto no es causa de indefensión puesto que la recurrente conoce del contenido del acto en plazo para

⁸⁰ T.E.A.C., 16 de diciembre de 1996.

interponer recurso de alzada. A estos efectos, se entiende notificada en la fecha de recepción por el vigilante.⁸¹

Finalmente, con el fin de proteger los derechos del interesado, cuando la notificación se practica correctamente a un tercero, si el interesado niega haberla recibido o haberlo hecho intempestivamente el órgano judicial o la Administración no pueden presumir sin más que el acto ha llegado a conocimiento del interesado, sino que deben atender a dicha alegación⁸², pero corresponde a la parte probar dicho extremo, (carga de la prueba, ya vista líneas anteriores, STC 116/2004, de 12 de julio, FJ 5.)

II.4. Notificaciones rehusadas o rechazadas

El aspecto clave de la notificación rehusada, se centra en la persona que rechaza la notificación, puesto que podrá tener dos posibles consecuencias, la eficacia de la misma o, por el contrario, se entenderá como un intento fallido que requerirá un posterior intento. Los efectos de la notificación cuando es rehusada por el interesado o su representante, se sustentan en el principio de eficacia administrativa. La Administración persigue no dilatar los procedimientos administrativos de forma indefinida debido a la conducta obstructiva del obligado tributario con su negativa de recibir las notificaciones que le puedan ser desfavorables. También se sustenta en la no vulneración del principio de seguridad jurídica del contribuyente, dejando constancia de la identidad del receptor que ha rechazado la notificación, para confirmar hasta qué punto actúa en representación del obligado tributario y que relación tenía con éste.

Conforme al artículo 111.2 de la LGT, “ El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma”, se entiende rechazada una notificación siempre que el rehúse sea realizado por el propio

⁸¹ Véase también, STS 14 de marzo de 2011(RC 5455/2007), FD cuarto; STS 16 de diciembre de 2010(RC 3943/2007), FD tercero, sobre cuando se entiende efectuada la notificación.

⁸² (SSTC 275/1993, de 20 de septiembre, FFJJ 3 y 4; 39/1996, de 11 de marzo, FJ 2 ; 78/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3 ; 21/2006, de 30 de enero, FJ 3 ; 113/2006, de 5 de abril, FJ 6), En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencias de 15 de diciembre de 2009 (RC 4789/2004), FD Tercero ; y de 4 de marzo de 2010 (RC. 2421/2005), FD Quinto).

interesado o por su representante⁸³. Ello implicará que la notificación se tenga por efectuada a todos los efectos legales, continuándose la tramitación del procedimiento. Si el rechazo fuera realizado por persona distinta, estaríamos ante un mero intento de notificación fallido, siendo necesario, con carácter general practicar un segundo intento. Sin embargo, veremos a través de la jurisprudencia, que no se cumple de forma restrictiva sino que da un margen de flexibilidad y, dependiendo del caso concreto, permite que el rehúse por una tercera persona tenga los mismos efectos que si lo hubiera hecho el interesado o representante.

El artículo 41.5 de la LPAC, (con misma redacción que el art. 59.4 de la LRJPAC ya derogada), expresa:

“Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento”.

Se da por realizada la notificación, añadiendo con respecto a la LGT, que se deberá especificar las circunstancias del intento de notificación y se continuará el correspondiente procedimiento en aquellos casos en que, intentada la notificación, el interesado o su representante se nieguen a recibirla, de modo que en tales supuestos no será necesaria la práctica de ulteriores notificaciones, ni siquiera la notificación edictal o la publicación, sin perjuicio de que la Administración pueda acudir voluntariamente a la misma. El fundamento de esta ficción jurídica habrá que buscarlo en las exigencias de la buena fe (Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1996).⁸⁴

En el caso de que el conserje o portero rechace la notificación y, por tanto, no se haga cargo de ella, la notificación no se entenderá producida, ya que la LGT sólo entiende efectuada la notificación cuando es rechazada por el contribuyente o representante, pues

⁸³ Cuando el interesado ha rehusado personalmente las notificaciones [SSTC, 2 de abril de 2009(RC 3251/2006), 18 de diciembre de 2008(RC 3302/2006), 68/1986, de 27 de mayo, FJ3 ; y 93/1992, de 11 de junio , FJ 4].

⁸⁴ Véase STS de 11 de noviembre de 1998(RC 9361/1992), se señala la conducta a seguir por el agente notificador en caso de que el destinatario de la entrega rehusara aceptarla o firmar el recibo.

considera que no se han cumplido los requisitos procedimentales, presumiéndose que el contribuyente no ha conocido del acto, y entraría a vulnerarse el art 24 de la CE.⁸⁵

Como hemos adelantado ya, es posible que el rehúse sea realizado por tercera persona y se considere válido. La sentencia del TS de 3 de diciembre de 2010(RC 136/2005) ha considerado efectuada una notificación que ha sido rehusada por una tercera persona distinta del interesado o representante. En el caso concreto, la notificación es rehusada por la secretaria del sujeto pasivo, obedeciendo órdenes expresas del sujeto pasivo de no recibir notificaciones de la Conserjería de Economía y Hacienda. La notificación es rehusada con fecha de 14 de enero de 2003. Sin embargo, dicha secretaria, casi dos meses más tarde, el 10 de marzo de 2003, recibió en nombre del mismo sujeto pasivo una notificación de un requerimiento de la Inspección de Tributos. Descritos los hechos, la Sala considera la existencia de un prolongado mandato verbal del sujeto pasivo/contribuyente a su secretaria, además, ésta tiene “la condición de mandataria derivada de la valoración de unas específicas conductas posteriores a la notificación rehusada”, haciendo innecesario que tal conducta obstructiva proviniera del propio interesado o su representante para que el rehúse de la notificación se entienda como efectuada.⁸⁶

Continuando con la sentencia, el recurrente plantea la sentencia de contraste del TSJ de Canarias de 13 de enero de 2006, (REC 399/2004), para apoyar su defensa, teniendo en cuenta que el rehúse de la secretaria no se puede considerar eficaz, a los efectos de entenderla practicada, puesto que no es ni el interesado, ni el representante del contribuyente. En esta sentencia, también era la secretaria del sujeto pasivo quién rehusaba la notificación, sin embargo no había ningún hecho anterior o posterior en el que aquella hubiera recibido una notificación en representación del sujeto pasivo. Por lo que al no existir una conducta que demuestre la representatividad de la secretaria hacia el sujeto pasivo, ésta se sigue considerando como una tercera persona cuyo rehúse produce los efectos del art 111.2 de la LGT. En consecuencia, en el caso de la sentencia

⁸⁵ STS de 16 de mayo de 2014(RC 2649/2011):“En el caso que nos ocupa, ha de partirse del presupuesto de que resultó correcta la actuación de la Administración intentando notificar el acta de disconformidad y su anexo, y que en todo caso la falta de conocimiento de dichos actos y el no cumplimiento del trámite de alegaciones, sólo tuvo como responsable al recurrente que rehusó la notificación, y, por consiguiente, el motivo debe ser desestimado.”

⁸⁶ Véase STS de 21 de mayo de 1997, resolución en la que se tiene por practicada una notificación que había sido rehusada por la esposa del destinatario.

de contraste, queda probada la falta de acreditación de la secretaria para rehusar en nombre del sujeto pasivo y el procedimiento a seguir sería realizar un segundo intento, (art 112.1 de la LGT). No así con la sentencia primera, en la que sí se considera válido el rehúse realizado por la secretaria por las razones expuestas.

En cuanto a los requisitos para que se produzca tal ficción jurídica, jurisprudencialmente se exige la existencia de un verdadero intento de notificación, así como la certeza de que el rechazo de la notificación haya tenido lugar realmente.

Tal y como señala GARCÍA NOVOA,⁸⁷ "habrá que agotar todas las exigencias legales para intentar la notificación (...), lo que no significa la exigencia de una reiteración indefinida del número de notificaciones ni que se tenga que proceder a una publicación o notificación por edictos, prevista en el artículo 59.4 (...) para los casos en que no se pueda practicar la notificación, distinta del rechazo, o para los supuestos de destinatarios desconocidos por ignorancia del lugar de notificación. Basta con que se cumplan todas las exigencias para una correcta notificación."⁸⁸

Por lo tanto, tal rechazo debe quedar acreditado, lo que exige su constatación, documentando tanto su intento como sus intervinientes. En virtud de ello, se da por practicada una notificación en los supuestos en que su rechazo queda acreditado por la firma de dos testigos cuyo DNI consta en la diligencia de notificación, y que además se ratificaron en la testifical practicada en primera instancia.

La STS de 11 de noviembre de 1998, analiza si la conducta del agente notificador es la correcta, para ello nos remite a varias sentencias que mencionamos a continuación:

- Si no se acredita ningún dato al reverso del acuse de recibo (STS de 5 de abril de 1990), no se considera válida.
- No se otorga valor a la expresión "no se hace cargo", que figuraba en el sobre certificado, sin firma de ninguna clase, no se considera válida.
- El rehúse por la esposa del interesado, acreditada por la firma de otros dos testigos, se considera practicada correctamente⁸⁹.

⁸⁷ García Novoa, C., *Las notificaciones tributarias*, Editorial Aranzadi, 2001, pp. 15-16.

⁸⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 30 de septiembre de 1998.

⁸⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1997

En conclusión, además del interesado o representante, la notificación se considerará válida cuando sea rehusada por tercera persona (distinta del representante) que demuestre a través de actuaciones anteriores o posteriores, la representatividad hacia el sujeto pasivo, y la esposa del interesado cuando su firma quede acreditada por dos testigos.

CAPITULO III. CONTENIDO DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

En este capítulo vamos a exponer el contenido necesario que debe reunir la notificación tributaria con carácter general, cuya regulación se encuentra en el art. 102 de la LGT, y subsidiariamente, en el art 40.2 de la LPAC (art 58 de la LRJPAC). Posteriormente se hará un análisis del contenido de la notificación, en función del procedimiento tributario concreto. Y a medida que se van analizando los elementos de contenido, señalaremos que tipo de defectos son los más comunes, si son subsanables o nulos de pleno derecho y los efectos que producen. Para los defectos de las notificaciones se aplicará en exclusiva la LPAC, ya que los defectos no se regulan en la legislación tributaria.

Las actuaciones de la Administración se van documentar en comunicaciones, diligencias e informes. En concreto, para notificar el inicio del procedimiento al obligado tributario, se utilizarán las comunicaciones. Por el contrario, para la práctica de la prueba no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados, (art. 99.6 de la LGT).

III.1 Contenido de las liquidaciones tributarias

El artículo 102 de la LGT, señala el contenido de las liquidaciones tributarias, que deberán incluir los siguientes aspectos:

- 1)-Identificación del obligado tributario
- 2)-Elementos determinantes de la cuantía de la deuda
- 3)-Motivación de la misma, con expresión de los hechos que las originen.
- 4)-Los recursos procedentes para impugnar la liquidación tributaria, lugar de interposición y órgano ante el que hayan de presentarse.
- 5)-Lugar, plazo y forma que debe satisfacerse la deuda
- 6)-El carácter de la liquidación, provisional o definitiva (arts.101.2 y 3 LGT)

Subsidiariamente, se aplicará, el artículo 40.2 de la LPAC (art. 58.2 de la LRJPAC), que contiene los requisitos legales relativos a la notificación de un acto administrativo. Este artículo establece lo siguiente:

“[...]y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si pone fin o no a la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, en su caso, *en vía administrativa y judicial*, el órgano ante el que hubieran de presentarse y el plazo para interponerlos, [...]”.

Este artículo refleja el mismo contenido del art. 58 de la LRJPAC, pero con un ligero matiz, se deben expresar los recursos que procedan, pero indicando “la vía administrativa y judicial”.⁹⁰ Esto supone para el interesado una mayor seguridad jurídica respecto a la vía que debe utilizar para interponer el recurso procedente, puesto que en la vía administrativa no es necesario de abogado y procurador mientras que en la judicial sí es preceptivo.

Cabe comenzar, definiendo la liquidación, conforme al art. 101 de la LGT:

“La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación

⁹⁰ Art 58.2 de la LRJPAC: “Que la notificación debe contener el texto íntegro de la resolución, indicando si es o no definitiva en vía administrativa, expresando los recursos que procedan, el órgano ante el que deban presentarse y el plazo para interponerlos.”

necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.”

Rescatamos, la aportación de CLAVIJO FERNÁNDEZ, con una definición muy completa al respecto considerando la liquidación como:

“Aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa(...) consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el *quom* o el *quantum* de la obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que en caso de que exista hagan efectiva, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda”.⁹¹

Por lo tanto, la liquidación, se puede definir, como el acto por el que se cuantifica la deuda tributaria, derivada por lo general de un procedimiento tributario, inspector, sancionador, o cualquier procedimiento de gestión.

Con respecto al texto íntegro de la resolución al que alude la LPAC, cabe precisar que incluye el término de “texto íntegro”. Para LÓPEZ MERINO el texto íntegro del acto puede limitarse, normalmente, a la parte dispositiva o decisión y la motivación deberá figurar en aquél cuando es obligatoria según la ley.⁹²

Sobre la suficiencia de la notificación que se refiere solo a la disposición pueden verse las S.ST.S,⁹³ según las cuales la notificación del texto íntegro no es la que sólo incluye la decisión. También la jurisprudencia se ha pronunciado en cuanto a que «texto íntegro» no es equivalente a «texto literal», la sentencia del T.S. de 30 de septiembre de 1981(1967/1981), además afirma, que “[...]no es suficiente una referencia, o un resumen del mismo o una parte del acuerdo, debiéndose notificar el texto íntegro del

⁹¹ Clavijo F., “El acto de liquidación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978, p. 653

⁹² López Merino, F., “La notificación en el ordenamiento jurídico español”, *Universidad Complutense de Madrid*, 1987, pp. 22-24.

⁹³ STS de 15 de noviembre de 1978 así como la S.T.S. de 13 de julio de 1983 y la de 21 de enero de 1991.

acuerdo.” Por lo tanto, entendemos como texto íntegro, el acuerdo por el que se comunica al interesado una actuación, que puede implicar un derecho o deber, en el que se especifica los hechos y fundamentos de derecho del acuerdo de forma detallada.

A continuación, abordamos cada uno de los elementos que hemos mencionado en el art. 102.2 de la LGT, elementos que, a priori, deben constar en toda liquidación, considerándolos por tanto como esenciales en el contenido de una liquidación. Pero veremos que dicha presunción no es del todo cierta, pues mientras no se exista una vulneración del art 24 de la CE y el interesado haya conocido del acto, la mayoría de los defectos serán subsanados expresamente o tácitamente.

III.1.1. Identificación del obligado tributario

Para la identificación del obligado tributario, en todo caso, deberán figurar el nombre y apellidos o razón social, el número de identificación fiscal del obligado tributario, en su caso, de la persona que lo represente, y el domicilio a efectos de notificaciones, (art. 98.2 LGT). Ya vimos en el capítulo anterior, que el defecto de identificación del sujeto pasivo es nulo de pleno derecho, siendo un requisito esencial en toda notificación.

III.1.2. Deuda tributaria

Respecto a la deuda tributaria, los componentes que, inicialmente, integrarán el acto de liquidación son:

- La cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, y,
- El resto de los elementos que podrían conformar la deuda tributaria, intereses de demora, recargos por declaración extemporánea y recargos de períodos ejecutivo, corresponden a obligaciones accesorias, cuya liquidación podrá efectuarse tras la determinación de la obligación principal, o de la obligación a cuenta que corresponda.

La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta (art. 58 de la LGT), así como por las siguientes magnitudes:

- El interés de demora,⁹⁴ (art. 26)
- Los recargos por declaración extemporánea, (art. 27)
- Los recargos del periodo ejecutivo, (art. 28)
- Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos.⁹⁵

Estas prestaciones accesorias, deberán constar en la notificación de la liquidación definitiva, cuando sean exigibles, con el fin de delimitar la cuantía total que debe ingresar el interesado evitando así la indefensión.

Las liquidaciones derivadas del procedimiento inspector incorporarán los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, teniendo en cuenta que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento, hasta la finalización del plazo. La sentencia del TS de 24 de abril de 2014[(RC 524/2012), FJ cuarto], nos señala los conceptos que deben incluirse en la liquidación respecto a los intereses de demora:

- El tipo de interés aplicado por año.
- Los días devengados por año.
- La base sobre la que se ha calculado los intereses.

Además enfatiza que corresponde a la Administración Pública desglosar estos conceptos: “No le corresponde a la recurrente hacer la labor de investigación económico-

⁹⁴ Art 26.1 LGT “El interés de demora es una prestación accesorio que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.” Para intereses de demora, STS 18 de julio de 2019,(rec 4872/2017).

⁹⁵ Art 27.1 LGT “Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.”

financiera para saber si los intereses están bien calculados o no; sino que corresponde a la Administración pública [...]”.

En el caso de las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de la LGT, no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley. Las sanciones tributarias (pecuniarias) dejan de formar parte de la deuda tributaria y formalmente no son objeto de liquidación sino de imposición, a resultas del correspondiente procedimiento sancionador, (art. 58.3 de la LGT).

Para fijar la cuantía de la obligación tributaria, se determinará, a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y demás elementos en ella previstos y siempre según disponga la normativa propia de cada tributo, (art. 49 de la LGT).

Junto a la determinación administrativa del importe de la prestación pecuniaria, a ingresar, devolver, deducir o compensar, el acto de liquidación ha de identificar el concepto tributario que se liquida, esto es, el tributo o la prestación cuya cuantía se determina, lo que implica expresar todos sus elementos, como el presupuesto de hecho imponible, período impositivo, cuantía, etc, lo que permite determinar individualmente el acto liquidatorio.

Por lo tanto, los elementos esenciales de la cuantía que deben constar son la clave numérica de la liquidación, el concepto tributario, el período y el importe.

Cuando existe un defecto de cuantía, se declara la nulidad del acto, volviendo a practicar una nueva liquidación, la cual “conservará íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulaciónⁿ, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación”.⁹⁶

⁹⁶ Art 26.5 de la LGT: “En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.”

Salvo que dicho error sea material o aritmético, en tal caso no dará a lugar a la nulidad, sino a la rectificación oportuna, conforme al art 109.2 de la LPAC, (art. 105.2 de la LRJPAC), “Las Administraciones Públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos.”

Por último cabe mencionar la siguiente sentencia del TS, de 20 de abril de 2017, (rec 977/2016) FJ4, en la que se pone de manifiesto nuevamente un error de notificación por parte de la Administración. Se notificó en el domicilio correcto la providencia de apremio, no así la liquidación previa, por lo que el tribunal determinó la notificación inválida de la providencia de apremio. La Administración conocía del domicilio correcto, porque el mismo se encontraba en una autoliquidación presentada por la entidad mercantil y en el domicilio fiscal:

“Dicha providencia de apremio, notificada el 5 de febrero de 2010, fue impugnada mediante recurso de reposición que fue estimado por acuerdo de 29 de abril de 2010, con el siguiente fundamento, consta en el expediente un intento de notificación personal en la dirección Vázquez López 15, Planta 4º 21001 Huelva, con el resultado de desconocido, según el Servicio de Correos, procediéndose a su publicación en el BOJA 20(04/09. Si bien del estudio de la documentación se comprueba que el domicilio aportado por la entidad recurrente en la autoliquidación 6002301336832 es Rafael López Nº 1 Huelva, el cual coincide con el domicilio fiscal y en el que se le ha notificado la providencia de apremio. Por lo que esta Coordinación Territorial considera que la notificación es errónea y no eficaz.”

Por lo tanto, se considera nula de pleno derecho la providencia, y la conclusión que se impone es que los actos recaídos en el procedimiento de recaudación carecían de virtualidad para interrumpir la prescripción para liquidar, (FJ5).

III.1.3. Motivación

En cuanto a la motivación, el acto de liquidación ha de reflejar los hechos, los datos, valoraciones y, en general, criterios que han servido al liquidador para obtener la cuantía fijada, y que, a su vez, faciliten al obligado tributario la información necesaria para conocer, y en su caso, discutir la procedencia y cuantía de la deuda liquidada.

Seguimos el concepto de motivación de GARCÍA DE ENTERRÍA, quien manifiesta que “motivar un acto administrativo es reconducir la decisión, que en el mismo se contiene una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y, en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto”⁹⁷

Antes de analizar los aspectos esenciales de este requisito, es necesario precisar el marco jurídico, además del art 102 de la LGT, viene referido en los siguientes:

En el art 102.3 de la LGT, se hace referencia a la necesidad de motivar, cuando existe un aumento de la base imponible derivado de la liquidación paralela hecha por la Administración Pública:

“El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.”

En el art 103.3 de la LGT, específica, qué actos deberán motivarse con sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho:

⁹⁷ García de Enterría A. y Fernández T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Pamplona, 2006, p. 568.

-Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos.

Por último, en el art. 35 de la LPAC, (art. 54 de la LRJPAC), se hace referencia a la motivación de los actos, al indicar que serán motivados, con sucinta referencia los hechos y fundamentos de derechos. Específicamente en materia tributaria, se le aplicaría el apartado a y b del citado artículo:

- a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.
- b) Los que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos, reclamaciones previas a la vía judicial y procedimientos de arbitraje.

Con relación a la LRJPAC derogada, este art. 35 añade varios apartados que no aportan contenido nuevo. El único fin buscado por el legislador, ha sido aglutinar en un mismo artículo aquellos actos que necesitaban motivación, para dar mayor claridad legislativa.

El apartado 35.1 f): “Los actos que rechacen pruebas propuestas por los interesados”, este apartado ya venía mencionado en el art. 80.3 de la LRJPAC.

El apartado 35.1g): “Los actos que acuerden la terminación del procedimiento por la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, así como los que acuerden el desistimiento por la Administración en procedimientos iniciados de oficio.” mencionado en el art. 87.2 de la LRJPAC.

El apartado 35.1.h): “Las propuestas de resolución en los procedimientos de carácter sancionador, así como los actos que resuelvan procedimientos de carácter sancionador o de responsabilidad patrimonial.” En cuanto al procedimiento sancionador, venía mencionado en el art. 138.1 LRJPAC.⁹⁸

⁹⁸ Los siguientes reales decretos quedan derogados por la entrada en vigor de la LPAC:
- Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

Una vez reseñado el marco jurídico de la motivación, apreciamos que hay distintos grados de motivación, dependiendo del caso, aquella será suficiente o insuficiente, declarando si procede la notificación defectuosa y subsanando lo requerido.

Estos diferentes grados de motivación han quedado plasmados a través de las siguientes sentencias:

La sentencia del TC de 16 de junio de 1982(RA193/1981), señala que la motivación “debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos”. También ha precisado que, “la motivación escueta o sucinta, si es suficientemente indicativa, no equivale a ausencia de motivación, ni acarrea nulidad”.

La sentencia del TS de 28 de junio de 1993, establece que deben protegerse los derechos de los ciudadanos, “haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e ininteligible, sin necesidad de conocimientos específicos, los hechos o elementos adicionales que motivan la liquidación”.

En la misma línea, en la sentencia del TS de 3 de mayo de 1995, “aunque la motivación no sea exhaustiva y pormenorizada, se consideran suficientes las resoluciones que vengan apoyadas en razones que permiten conocer cuáles han sido los criterios en los que se fundamenta la decisión”.

En la sentencia del TS de 28 de septiembre de 2005, manifiesta cuáles son los elementos para que el acto de la liquidación tributaria sea válido. Para ello, es necesario que se incluyan en la motivación, dos elementos claramente diferenciados:

- a) ***Los hechos que han dado origen*** a la existencia de una regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

-Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora.

- b) *Y los fundamentos de derecho*, que dan consistencia a la actuación de la Administración Pública, expresándose de forma que no existan dudas en cuanto a su aplicación al hecho controvertido.

La sentencia del TS de 10 de mayo de 2000⁹⁹, declara la falta de motivación de la siguiente forma: "El aumento de la base imponible por el concepto de rendimientos implícitos procedentes de Letras del Tesoro es claramente incompleta, porque carece de toda identificación y número de las letras, así como de sus valores de adquisición y de reembolso, y buena prueba de ello es la controversia habida, basada en la pretendida confusión con un depósito en Bankinter, constituido para financiar la construcción de una iglesia. Lo mismo acontece, respecto de los intereses de cuentas corrientes, respecto de los cuales lo mínimo es identificar su número y Banco o Entidad de crédito en que se hallan. Los defectos apuntados hacen que el Acta no contenga todos los hechos y circunstancias con transcendencia tributaria que resultaron de las actuaciones inspectoras, y, por tanto, que no se cumpla lo dispuesto en el art. 145.1 b) de la LGT, lo que determina que el Acta no se ajusta a Derecho".¹⁰⁰

Respecto a la motivación, que hace la Administración Pública en la liquidación paralela, a través de marcas con asteriscos en las casillas, las siguientes sentencias demuestran diferentes criterios de suficiencia de motivación:

La sentencia del TSJ de Madrid, de 20 de febrero de 2002, estima la falta de motivación de una liquidación paralela porque el documento informático que incorporaba la liquidación, se limitaba a dejar marcadas con asterisco, las casillas en las que existía discrepancia entre lo declarado por el sujeto pasivo y lo apreciado por la Administración Pública, así como los preceptos legales que consideraba aplicables, sin especificar cuál era el origen de cada una de las cantidades y conceptos que supondrían un incremento de la base imponible, que generaba indefensión al sujeto pasivo¹⁰¹.

⁹⁹ (recurso de casación para la unificación de doctrina 5760/1995), FJ4º

¹⁰⁰ STS 31 de octubre de 2017(rec 1905/2016).

¹⁰¹ Véase STSJ de Madrid de 12 de julio de 2000.

Añadiendo un matiz con respecto a la sentencia anterior, el TS de 20 de noviembre de 2012(RC 231/2010), estima que no existe falta de motivación cuando en la liquidación paralela de la Administración Pública, señala en asterisco las casillas en las que se han modificado los datos declarados por el interesado, con expresión de las claves de rectificación que resultan explicadas con la referencia legal pertinente, sin que ello cause desconocimiento o imposibilidad de conocer el alcance y razón de las modificaciones realizadas por la Administración Pública. En este caso el tribunal “entiende que la motivación es escueta, pero suficientemente motivada en términos legales.”¹⁰²

Es bastante común la insuficiencia de motivación en los informes periciales que sirven de base a los procedimientos de comprobación de valores, para muestra de ello, la sentencia del TS de 17 de diciembre de 2012(RC 1643/2011), que manifiesta la falta de motivación de un informe pericial sobre la valoración de un bien inmueble integrado en el caudal hereditario. Hay que tener en cuenta que este informe pericial sirve de base a la comprobación de valores. El objetivo es que el contribuyente pueda conocer los fundamentos técnicos y prácticos, que le permitan llegar a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir.¹⁰³

En este mismo sentido, la sentencia del TS 26 de noviembre de 2015,(rec 3369/2014), anula la segunda comprobación de valores por falta de motivación, con la consecuencia de no poder volver a realizar una nueva comprobación y debiendo utilizarse como válidos, los valores aportados por el obligado tributario.

En concreto, el tribunal establece que los valores presentados `por el perito de la Administración no son los coeficientes que vienen siendo habituales y aceptados por la doctrina del tribunal para ser considerados correctos.

FJ 2:[...]“Estas imprecisas referencias a unos genéricos e indeterminados estudios de mercado de los que se extraen unos coeficientes que se aplican al caso de autos y que se seleccionan sin mayores explicaciones, resultan

¹⁰² En la misma línea TS de 3 de mayo de 1995, ya comentada.

¹⁰³ STS de 12 de diciembre de 2011(RC 5967/2009, FJ 3); Véase también, STS de 12 de noviembre de 1999, STS de 7 de mayo de 1998, de 30 de mayo y de 19 de octubre de 1995; STS de 4 de diciembre de 1993.

incompatibles con la reiterada doctrina del Tribunal Supremo sobre la exigencia de motivación de los informes de comprobación de valor realizados por la Administración.”

FJ2:[...] “Además, dado que la liquidación impugnada se anula por falta de motivación de la segunda comprobación de valores realizada por la Administración, resulta de aplicación la reiterada doctrina del Tribunal Supremo que priva a la Administración de su derecho a realizar una nueva, tercera, comprobación de valores, debiendo estarse a los valores declarados por el obligado tributario.”

También existen numerosos casos de liquidaciones provisionales en las que se acredita la motivación insuficiente, sobre la disyuntiva de si las operaciones están sujetas a IVA o a TPO:

En la resolución del TEAC de 24 marzo de 2009, (RG 3184/2007), la Administración Pública liquida por el concepto de TPO mientras que las partes del contrato habían liquidado por IVA. Se acredita que los actos no han quedado suficientemente delimitados por parte de la Administración Pública. Se estima que la simple confrontación a través de columnas paralelas de los datos declarados por el interesado y los calculados por la Administración Pública no bastaba por sí sola, a pesar de que se hiciese mención del error cometido y del precepto incumplido.

La STS 10 de octubre de 2008(RC 1919/2003), manifiesta que la Administración Pública, debe hacer saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos especiales los hechos y elementos adicionales que motivan la liquidación con el fin de proteger el derecho de los ciudadanos. Véase también STS de 24 de junio de 2002, y 14 de enero de 2003.Véase la Resolución del TEAC 26 de enero de 2010(1859/2009).

Igualmente encontramos, casos de insuficiencia de motivación de los procedimientos económico administrativos, (art. 239 de la LGT), en tanto en cuanto produzca indefensión al interesado, deberá ordenarse la retroacción al momento anterior

a aquel en que se cometió para que sea subsanado, (Resolución del TEAC de 24 de abril de 2012, RG 2508/2010).

En resumen a lo expuesto, está claro que cuando existe una falta de motivación por parte de la Administración Pública en la emisión o rectificación de una liquidación tributaria, podrá subsanarla volviendo a notificar una nueva liquidación, sin embargo la Administración en base al principio de seguridad jurídica, no lo puede hacer cuantas veces quiera, sino que tiene carácter limitado, tal como lo manifiesta la siguiente sentencia del TS de 7 de octubre de 2000(RC 3090/1994), declarando que:

“[...] el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación....**no tiene carácter ilimitado**, pues está sometido en primer lugar a la prescripción...y en segundo lugar a la cantidad de la cosa juzgada, si se repite la valoración con la misma ausencia o deficiencia de motivación, comporta la pérdida-entonces sí-del derecho a la comprobación....y ambos casos(prescripción o reincidencia), la Administración Pública habría de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente”.¹⁰⁴

En la misma línea, en la resolución del TEAC de 18 de mayo de 2011, (RG 1329/2010), basándose en las anteriores sentencias del TS, en el caso concreto, existe una reincidencia de la inspección tributaria en la falta de motivación parcial de una liquidación, resultando improcedente la tercera oportunidad de motivar adecuadamente que le concede el TEAR a la oficina gestora.

Como hemos comprobado, el requisito de la motivación es un elemento esencial de la liquidación y junto con los recursos, conforman la base argumentativa de las posibles actuaciones de réplica por parte del contribuyente.

El defecto de motivación, es un defecto formal, que no puede equipararse a una omisión total del procedimiento establecido para dictar un acto administrativo.

¹⁰⁴ Véase SSTs de 26 de enero de 2002 (RC 7161/1996) y 9 de mayo de 2003.

La falta de motivación, origina que el acto administrativo haya incurrido en una infracción del ordenamiento jurídico, y por tanto el acto dictado sea calificado como anulable, en el sentido expuesto del art 48.2 de la LPAC, (art. 63.1 de la LRJPAC), todo ello sin perjuicio de que el órgano gestor pueda subsanar la referida falta de motivación. El TS ha admitido la retroacción de las actuaciones y la posibilidad de dictar en su caso nuevas liquidaciones, como en la sentencia del TS de 24 de junio de 2002, que señala:

“[...]debe ser anulada la liquidación impugnada, porque no se halla debidamente motivada, debiendo expresarse con toda nitidez y separación los elementos esenciales, y, en especial, los diversos componentes de la deuda tributaria, con indicación de su concepto, denominación y precepto legal que los ampara, así como rectificar, o , en su caso aclarar los errores aritméticos apuntados, por lo que procede retrotraer actuaciones para que la liquidación sea correctamente practicada y luego debidamente notificada..[.]”.

A colación, cabe precisar los efectos de las liquidaciones tributarias anuladas, dependiendo de si el defecto es formal o material.

El magistrado HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO señala que sólo caben retrotraer las actuaciones cuando exista un defecto formal, a diferencia de las actuaciones con defectos de fondo o material, en las que no cabrá retroacción. Pues para estos casos, lo que hará la Administración Pública, será liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito.

En relación con lo anterior, señala “[...] nada ha de servir cuando el acto tributario anulado sea sancionatorio, pues en tal tesitura no se entiende posible un nuevo acto, por impedirlo el principio no bis in ídem en su dimensión procedimental.”¹⁰⁵

Por lo tanto, la falta de motivación, para que sea invalidante deberá producir indefensión material, así lo confirma también la STS de 7 de febrero de 2018(nº178/2018, rec 3280/2016 FJ 2) que argumenta lo siguiente:

¹⁰⁵ Huelín Martínez de Velasco, J : “La reiteración del ejercicio de las potestades administrativas en el caso de actos administrativos anulados. En particular, las liquidaciones tributarias (un esfuerzo de coherencia jurisprudencial): *Revista de la jurisprudencia*; número 1, el 1 de julio de 2015.

“[...] (i) que aunque la motivación de la liquidación «resulta "notoriamente escueta"», «no se ha producido en este caso un efecto de indefensión material en el obligado tributario»; (ii) que, según la jurisprudencia, la «falta de motivación», «para que tenga efectos invalidantes ha de producir la indefensión material de quien la invoca», lo que sucede «cuando la falta de motivación no hace posible el conocimiento de las verdaderas razones de la decisión administrativa»¹⁰⁶.

III.1.4. Recursos procedentes

Los recursos a los que tiene derecho el administrado deben reflejarse en el contenido de la notificación, a razón de que no se vea afectado el derecho a la tutela administrativa efectiva. DELGADO GARCÍA manifiesta la trascendencia del recurso como garantía del obligado tributario, pues le suponen la posibilidad de defenderse frente a los errores cometidos por la Administración Pública.¹⁰⁷

Cabe hacer un análisis más detallado sobre este elemento, de obligada inclusión en el texto que se quiere notificar.

La información, que se da sobre los recursos procedentes ha de ser completa¹⁰⁸. Como indica el art. 102 de la LGT, se debe informar sobre cuál es el recurso pertinente, ante que órgano hay que presentarlo y en qué plazo. Cuando la Administración omite o facilita una información errónea acerca del recurso procedente, órgano ante el que presentarlo o plazo para interponerlo, no puede perjudicar al administrado (y perjudicarlo es también denegarle una resolución sobre el fondo del asunto y devolverle a la vía administrativa, cuando se encuentra en sede judicial por indicación de la propia Administración). La Administración no puede sacar ventaja de sus errores, irregularidades e incumplimientos, y una forma es lograr la inadmisión del recurso jurisdiccional sin entrar en el fondo. Por lo tanto, sólo ella debe pechar con las consecuencias que genere tal incumplimiento.

¹⁰⁶ STS de 27 de octubre de 2010, FJ 3º; STS de 19 de octubre del 2015, (rec 168/2014)

¹⁰⁷ Delgado García, A, M.: “Las notificaciones tributarias...” op, cit, p 117.

¹⁰⁸ De Diego Díez, L.A., “El retorno a la vía administrativa de la desviada indicación de los recursos procedentes, ¿hace trampas la administración?”, *Revista La Toga*, núm. 167, 2008, p. 1. [Consultada el 16/03/2020].

En cualquiera de estos casos, la falta de información o la equivocada información, dará lugar a una notificación defectuosa, con las consecuencias que a continuación examinamos.

III.1.4.1 Respeto al recurso procedente

Si el interesado se encuentra en una vía inadecuada por interponer un recurso, que la Administración le indicó erróneamente, se estaría vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 de la CE) y los principios de seguridad jurídica, de confianza legítima del art 3.1.e) de la LRJSP¹⁰⁹.

La jurisprudencia, ha dejado muy claro esta cuestión, reiterando su postura en la siguiente sentencia del TS, de 15 de julio de 2015(RC 3872/2014):

“el cómputo de los plazos no debe perjudicar a quién acudió a una vía inadecuada por haber sido informado erróneamente por la Administración”¹¹⁰.

Todos los casos presentan los mismos hechos, la Administración Pública no aporta ninguna información o dicha información es errónea sobre el recurso pertinente, lo que provoca que el interesado presente un recurso no adecuado a la vía judicial en la que se encuentra, interponiendo un recurso fuera de plazo. En base al art. 115.2 de la LPAC¹¹¹, la Administración Pública, debe recalificar el recurso como válido y entrar a analizar el fondo del recurso planteado. Esta actuación encuentra su fundamento también en tres principios, *pro actione*, *economía procesal* y *confianza legítima*.

El principio de *pro actione*, es el que obliga a una interpretación y aplicación restrictiva de las causas de inadmisibilidad, exigiendo en todo caso que su apreciación sea necesaria para satisfacer la finalidad o razón de ser a la que obedecen, son bastantes argumentos para desautorizar aquel pronunciamiento de inadmisibilidad.

¹⁰⁹ art. 3.1 de la LRJPAC: “Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”.

¹¹⁰ Véanse las SSTs, de 25 de junio de 2015(RC 3969/2013), de 28 de enero de 2014/(RC 3368/2012), de 3 de octubre de 2013 (RC 3727/2011), de 13 de julio de 2012(RC 3567//2008), STS (Sala 3.ª, Sección 3.ª) de 19 de junio de 2001.

¹¹¹ 110.2 de la LRJPAC: “El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter”.

El principio de *economía procesal*,¹¹² es el que justifica la procedencia de enjuiciar la cuestión de fondo, con preferencia a otras soluciones alternativas, como la de retrotraer las actuaciones al momento en que se produjo la defectuosa notificación, o la de requerir a la Administración Pública, que formule el recurso administrativo omitido. Pues esta solución, le permite no dilatar el procedimiento en el tiempo, ni aumentar los costes de representación por parte del contribuyente.

Y el principio de *confianza legítima* de los ciudadanos en la actuación de la Administración art. 3.1 e) de la LRJSP, exige que se protejan aquellas situaciones en las que la propia Administración ha creado una situación de firmeza (así sucede cuando, al efectuar la notificación, se dice que la resolución es definitiva en vía administrativa y que contra ella cabe interponer recurso contencioso administrativo). Esta situación no puede después ser ignorada por la Administración por cuanto sus relaciones con los ciudadanos han de estar presididas por el principio de la buena fe art 3.1 e) de la LRJSP, (art. 3 de la LRJPAC) y ésta opera como límite de la prohibición de ir no sólo directamente sino indirectamente contra los propios actos de las mismas.

Otra característica de los recursos es que la información sobre los mismos ha de ser clara, tal como lo manifiesta la sentencia del TS de 22 de diciembre de 1996. A la hora de practicar las notificaciones administrativas, es necesario un claro ofrecimiento de recursos, en el que se exprese sin duda alguna cuál es el procedente y sin que el administrado tenga que hacer ningún ejercicio de interpretación, lo que es incompatible con la cita de varios cuando uno de ellos no es utilizable. En el caso concreto, la notificación informaba de varios recursos en el que se hablaba primero del recurso de reposición y a continuación de que contra la resolución de éste cabía el contencioso administrativo. En opinión del TS, tal información indujo a error al interesado. Por lo tanto, el TS rechaza la inadmisibilidad por no agotamiento de la vía administrativa previa, propugnando como solución acertada la de entrar en el fondo del asunto.

En esta misma línea, la sentencia del TS de 30 de noviembre de 1983 exigía “indicar en las notificaciones el recurso de reposición previo al contencioso cuando es

¹¹² STS de 19 de junio de 1998(Sala 3.ª, Sección 6.ª), que la omisión del recurso de reposición, al igual que la del de alzada, cuando es debida a la defectuosa notificación del acto recurrido (como ocurre en el caso enjuiciado, en el que no se indicaron los recursos procedentes), no puede redundar en perjuicio del particular interesado.

preceptivo, porque la sola indicación del recurso contencioso y su plazo sin referirse al previo de reposición, puede de hecho inducir a error con las consecuencias de indefensión a que se llegaría de prosperar la inadmisibilidad”.

La sentencia del TS de 27 de marzo de 2002, refleja la situación de desconcierto para el interesado cuando recibe dos notificaciones relativas a un mismo acto administrativo, procedentes de distintos órganos y contradictorias en cuanto a los recursos procedentes. En este caso, esos dos actos, por ser contradictorios, sobre el mismo supuesto de hecho se anulan recíprocamente y se resuelve abrir al recurrente la posibilidad de hacer valer su derecho a obtener un pronunciamiento sobre el fondo.

Cuando la interposición del recurso procedente requiere un razonamiento excesivamente complejo, no puede exigirse al ciudadano que supere esas dificultades de interpretación (SSTC 76/1998, de 31 de marzo, FJ 2; 140/2000, de 29 de mayo, FJ 2; 128/2002, de 3 de junio, FJ 2).

Tampoco se le puede exigir diligencia procesal, a quien acude ante los órganos judiciales en defensa de sus derechos, pues no debe llegar al extremo de exigirle a priori la interposición de recursos de dudosa viabilidad (SSTC 210/1994, de 11 de julio, FJ 2)¹¹³.

La información de los recursos ha de ser exclusivamente de los recursos ordinarios, no siendo preceptiva la inclusión de los de carácter especial, ni los extraordinarios. La sentencia del TS de 6 de mayo de 1998,¹¹⁴ consideró que en la información sobre recursos no era preceptivo indicar la procedencia de interponer el recurso especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona.

Sin embargo, distinto es, si la parte recurrente fue debidamente informada, de dos recursos, uno ordinario y otro especial y el interesado opta por interponer el recurso especial, teniendo este un plazo más breve. La eventual extemporaneidad de éste último no podrá ser imputada a la falta de indicación de dicho recurso especial en la notificación,

¹¹³ 173/1999, de 27 de septiembre, FJ 2; 107/2002, de 5 de mayo, FJ 2; 183/2002, de 10 de julio, FJ 2; 128/2002, de 3 de junio, FJ 3.

¹¹⁴ Véase también, STS de 19 de febrero de 1996(RJ 1996/1557)

sino que obedecerá a la propia negligencia de la parte, en la sentencia del TS de 9 de noviembre de 2004.

Es claro que cuando el recurso extraordinario es el único ejercitable deberá consignarse con todos los requisitos conforme al art. 40 de la LPAC, (art. 58 de la LRJPAC).

III.1.4.2. Órgano ante el que se interpone el recurso

El no incluir en la resolución el órgano competente al que debe remitir el recurso contra el acto que se impugna, implica que se considere que se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva. Así lo vemos manifestado en la sentencia del TC de 13 de octubre de 2003, (RA 179/2003), por la que se otorga el amparo al recurrente, entendiendo que la notificación que recibió del Tribunal contencioso administrativo sobre la suspensión de sus funciones por un año, faltaba la indicación del concreto "órgano ante el que hubieran de presentarse" los recursos procedentes, declarando la nulidad de la Sentencia del TSJ de Asturias de 11 de junio de 2001, y retrotrayendo las actuaciones al momento inmediatamente anterior al de dictar la resolución anulada.

Sin embargo, cabe matizar que cuando exista algún otro defecto en relación al órgano que deba incluirse en la resolución que va a notificarse, no siempre producirá nulidad. La sentencia del TS de 22 de Mayo de 2007 (nº 244/07) señala que se considera válido un acto administrativo a pesar de que en la notificación recibida por el ciudadano no consta la firma del funcionario (sólo el sello), ya que en el expediente administrativo sí consta tal firma y la identificación del firmante, por lo que dicho defecto es subsanable al no producir indefensión en el interesado. Son garantía de que la liquidación estaba producida por el órgano competente, la constancia de los dos aspectos siguientes:

- a) La identidad del funcionario que practicó la liquidación tributaria.
- b) La liquidación obrante en el expediente administrativo está rubricada por el funcionario que giró la liquidación, aunque en la copia entregada al contribuyente no figure la firma. No concurre, pues, ninguna irregularidad que pueda asimilarse a la falta de firma, por lo que no procede a la nulidad absoluta de todas las actuaciones derivadas de la liquidación impugnada.

III.1.4.3 Plazos para interponer el recurso

En cuanto a la información que deben incluir los recursos respecto a los plazos, el art. 30.1 de la LPAC, introduce como novedad el cómputo del plazo por horas:

“[...] cuando los plazos se señalen por horas, se entiende que éstas son hábiles. Son hábiles todas las horas del día que formen parte de un día hábil. Los plazos expresados por horas se contarán de hora en hora y de minuto en minuto desde la hora y minuto en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y no podrán tener una duración superior a veinticuatro horas, en cuyo caso se expresarán en días.”

Este plazo ha sido incluido, en base a que la notificación y comunicación entre Administración Pública y ciudadano por medio electrónico va a ser el preferente y en este medio en concreto, es esencial el cómputo de horas porque permite tanto recibir como enviar a lo largo de las 24h de un día. Atrás queda el plazo en el que sólo podía presentarse en papel y en horario de oficina de 8 a 15h.

En el art. 30.2 de la LPAC, (art. 48.1 de la LRJPAC)¹¹⁵ establece que:

“Siempre que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos. Cuando los plazos se hayan señalado por días naturales por declararlo así una ley o por el Derecho de la Unión Europea, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones.”

Se añade como nuevo que los sábados ya no son considerados hábiles, a diferencia de la LRJPAC. En cambio se mantiene, que cuando los plazos se señalen por días naturales, se hará constar esta circunstancia expresamente y, en su defecto, se entienden

¹¹⁵ 48.1 de la LRJPAC:” Siempre que por Ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos. Cuando los plazos se señalen por días naturales, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones”.

días hábiles. En el caso de la errónea indicación del plazo para presentar la demanda jurisdiccional, el TC ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto en la sentencia de 11 de noviembre de 2002[(214/2002), FD3º]. La Administración indicó al interesado, en el pie de la resolución, que tenía un plazo de dos meses para acudir a la vía jurisdiccional. Presentado el recurso en dicho plazo, la Administración demandada aludió a la extemporaneidad de la acción ejercitada, por haberse formulado la demanda en un plazo superior a los veinte días, que establece la normativa procesal para las demandas de modificación de las condiciones de trabajo. El órgano judicial, reconoció la errónea actuación de la Administración demandada por lo que declaró vulnerado el derecho de la recurrente a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) en su vertiente de acceso a la jurisdicción.

En resumen a todo lo expuesto respecto a recursos, la información de los recursos aportada por la Administración Pública debe ser completa, clara, con la obligación de incluir sólo los recursos ordinarios.

Dependerá del tipo de defecto en que haya incurrido la Administración Pública para determinar si la notificación es nula o anulable. Como hemos visto cuando se trata de un error de la Administración Pública, en cuanto a la denominación, el tipo de vía judicial, o la omisión del recurso, no cabe dictar en perjuicio del particular interesado un pronunciamiento de inadmisibilidad de su recurso jurisdiccional, procediendo, por el contrario, entrar a conocer del fondo del asunto si existen suficientes elementos para ello, en base al principio de economía procesal.

Cuando el defecto versa sobre la omisión *total* del órgano competente para resolver, se declara la nulidad del acto y se vuelve a notificar la resolución incluyendo el órgano competente ante el que interponer el recurso. No así, para las ausencias de otros defectos como la firma del órgano competente, que se considera una irregularidad no invalidante.

Y por último, si el defecto se encuentra en los plazos, el defecto de la extemporaneidad se subsana al igual que el error del recurso, analizando el fondo del asunto, sin tener que volver a presentar uno nuevo.

No obstante, cabe recordar, a través de la sentencia del TS de 10 de noviembre de 2014, (rec 4081/2012)FJ4º: “[...] con arreglo al artículo 58.3 de la Ley 30/1992¹¹⁶, las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos exigidos en el apartado 2 del precepto (la indicación de si es firme o no y de los recursos que caben contra el mismo, órgano ante quien hubieran de presentarse y plazo para interponerlos) surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que suponga el conocimiento del contenido y del alcance de la resolución o acto objeto de notificación, o interponga cualquier recurso que proceda”.

III.1.5. Lugar, plazo y forma de satisfacer la deuda

Respecto al lugar, plazo y forma en que debe satisfacerse la deuda, se regulan en el RGR y en art. 62 de la LGT.

La notificación de la liquidación recibida, consta por lo general de dos documentos, la propia resolución en la que se exponen los hechos y fundamentos de derecho, y un anexo con código de barras, en el que se incluye exclusivamente el importe desglosado, los plazos, la forma y el lugar de pago.

El obligado tributario tendrá un plazo determinado para pagar la deuda en función del momento procedimental en el que se encuentra.

Si la deuda se ha notificado mediante liquidación definitiva, ésta pone fin al procedimiento declarativo con un plazo voluntario de pago (plazo del art 62.2 de la LGT). Este plazo, por lo general, viene desglosado en el contenido de la notificación, teniendo en cuenta la fecha de recepción de la notificación:

- Si es recibida en la primera quincena del mes (del 1 al 15), tendrá hasta el día 20 del mes siguiente para pagar la liquidación.
- Si es recibida en la segunda quincena del mes (del 16 al 30 o 31), tendrá hasta el día 5 del segundo mes para el pago.

Estos plazos se acortan drástica y ostensiblemente, cuando el obligado se encuentra en un procedimiento ejecutivo, (art. 62.5 de la LGT).

¹¹⁶ Art 40.3 de la LPAC

- Si la notificación de la providencia de apremio es recibida en la primera quincena del mes, tendrá hasta el día 20 del mismo mes para el pago.
- Si la notificación de la providencia es recibida en la segunda quincena del mes, tendrá hasta el día 5 del mes siguiente.

También por lo general, en la notificación se exponen las consecuencias de no pagar en los plazos arriba señalados, incluyendo los recargos que les son aplicables en caso de incumplimiento.

III.1.6. Carácter de la liquidación

Además del art. 102 de la LGT, en el art 40.2 de la LPAC (art. 58.2 de la LRJPAC), también hace referencia a la necesidad de indicar, si la resolución es definitiva o no en la vía administrativa. Añade como nuevo que deberá expresarse "...los recursos que procedan, en su caso, en vía administrativa y judicial".

El carácter de la resolución tiene por objeto informar al destinatario de la notificación de si se trata de un acto de trámite o si la decisión pone fin al procedimiento administrativo. Su razón de ser no es otra que la de garantizar el derecho de los ciudadanos a la defensa de sus intereses mediante la interposición del correspondiente recurso; pero este efecto ya se consigue al indicar, como exige el art 40.2 de la LPAC, el recurso que cabe, ante qué órgano y en qué plazo interponerlo. De ahí que si el interesado se da por cumplidamente informado de los recursos procedentes, resulta irrelevante que se le indique expresamente si la resolución es definitiva o no.

En esta línea, la sentencia del TS de 12 de abril de 2007, [(RC 2427/2002)FD3º], declaró válida una notificación, en la que no se advertía de si el acto era o no definitivo, porque en la notificación se hicieron constar expresamente los recursos posibles, plazo y órgano ante el que cabe la interposición, con lo cual quedaba perfectamente determinado si la resolución era o no definitiva en vía administrativa, ya que esta circunstancia depende exclusivamente de la posibilidad o no de promover contra el acto un recurso administrativo.¹¹⁷

¹¹⁷ Véase también, TS de 7 de febrero de 1997

En el plano procedimental es importante tener en cuenta las diferencias entre liquidaciones provisionales o definitivas. Aquellas, aunque existen y siguen formando parte del expediente de liquidación tributaria, no producen una vinculación definitiva ni para el sujeto ni para la Administración, que podrá rectificar las provisiones anteriormente practicadas.

La liquidación provisional de un procedimiento de verificación de datos, en la medida en que éste no impide la posterior comprobación del objeto de la misma, dentro del plazo de prescripción, podrá resultar modificada por otra liquidación provisional derivada de una ulterior comprobación, o de una actuación comprobadora de inspección.

Otro aspecto que también diferencia entre una liquidación provisional y una definitiva es el lugar que ocupan en el procedimiento de aplicación de los tributos. Una liquidación definitiva resulta inmodificable, salvo que lo sea como consecuencia de alguno de los procedimientos especiales de revisión o como consecuencia de su impugnación por los interesados.

Las liquidaciones provisionales no tienen vocación de permanencia, pues lo más normal es que sean rectificadas, al menos, por la definitiva, aunque no necesariamente ha de darse su corrección si la comprobación ulterior no arroja nuevos hechos o elementos a los tenidos en cuenta para la liquidación provisional. Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales. Mientras que las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán ser de carácter definitivo o provisional, (las provisionales, en los casos del art. 190.2 del RGGIT).

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del art. 190 del RGGIT, en los que tendrán el carácter de provisionales. Dado que la notificación de las liquidaciones abre simultáneamente el plazo para su ingreso y el plazo para recurrir, es explicable la trascendencia que la propia normativa y la jurisprudencia otorgan al exacto cumplimiento de sus requisitos. Ello motiva asimismo

que su omisión o defecto insubsanable prive de toda eficacia al acto pues coloca al sujeto en una posición de indefensión que le impide impugnar en vía administrativa y, consiguientemente, en la contenciosa, afectando a la tutela judicial efectiva consagrada en el art. 24 CE.

Por otro lado, existen también actos de trámite que son objeto de impugnación por la vía económica-administrativa, como los de trámite que deciden, directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término al procedimiento, (art. 227 de la LGT).

III.2 Contenido de las notificaciones en los procedimientos de gestión tributaria

Además del contenido que hemos mencionado en las liquidaciones, aplicable a los procedimientos de gestión tributaria, éstos ostentan alguna especialidad que señalaremos a continuación.

En el procedimiento iniciado mediante declaración, la Administración Pública podrá incoar un nuevo procedimiento, cuando haya terminado por caducidad, sin que haya prescrito el derecho. Se le notificará la liquidación en un plazo no superior a 6 meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración (art. 128.2 de la LGT).

En el caso de presentarse declaraciones extemporáneas, la Administración Pública tendrá el mismo plazo anterior, (art.129.1 de la LGT).

Cuando la Administración hace la liquidación sin tener en cuenta valores que no corresponden con los consignados por los obligados, debe expresamente hacerlo constar en la liquidación que deba notificarse, (art. 129.3 de la LGT), por lo que en estos casos es común realizar una liquidación paralela.

En el **procedimiento de verificación de datos** nos encontramos con diversos tipos de notificaciones y comunicaciones al obligado tributario.

En el inicio del procedimiento se le notifica al obligado tributario la necesidad de que comparezca para que lleve a cabo una explicación de los datos en los que existe duda, ambigüedad o contradicción. El contenido de esta notificación no viene regulado específicamente en la LGT, pero en base al art 112.2, podemos extrapolar los mismos

elementos: “indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer.”

La liquidación notificada suele incluir una liquidación paralela, cuya motivación deberá ser, como ya especificamos en líneas anteriores, no sólo con las marcas de asterisco que evidencien las diferencias, sino que será necesario una explicación legal breve sobre las mismas. En el caso de que los datos que obren en poder de la Administración Pública sean suficientes, notificará directamente una liquidación provisional, incluyendo los elementos de contenido que ya hemos esbozado (art. 102 y 132.4 de la LGT).

Este procedimiento podrá terminar con la notificación de que no procede una liquidación definitiva debido a que los datos son correctos, con una liquidación provisional motivada o bien con el inicio de un procedimiento de comprobación limitada.

Al igual que el procedimiento de verificación de datos, el procedimiento de comprobación de valores se inicia de igual forma. Añade, que si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada. Cuando el valor comprobado pueda producir efectos a terceros, se les notificará con el fin de que puedan impugnarlo o pedir una tasación pericial contradictoria, (art. 134.4 de la LGT).

Respecto del **procedimiento de comprobación limitada**, se inicia de oficio y la comunicación que se notifique deberá incluir la naturaleza, el alcance, los derechos y obligaciones de las actuaciones.

Si este procedimiento se ha iniciado derivado de una verificación de datos, dicha circunstancia deberá incluirse en la liquidación que se vaya a notificar.

Al igual que el procedimiento de verificación de datos, suele incluirse una liquidación paralela.

También se podrá requerir mediante comunicación, a terceros que aporten documentación referente al procedimiento en curso.

III.3. Contenido de las notificaciones en el procedimiento inspector. Las actas de la inspección.

III.3.1. Las notificaciones en el procedimiento inspector.

Respecto a las consideraciones de contenido de las comunicaciones o notificaciones que se realicen en el mismo, se encuentran reguladas en la LGT y en el RGGIT.

El inicio del procedimiento inspector, podrá ser con o sin comunicación previa, siendo en éste último caso a través de la personación del inspector en el domicilio de la empresa.

Si se comunica el inicio del procedimiento inspector, el plazo empezará a computar desde la fecha de la notificación al obligado tributario o desde que se entienda notificado el acto. Continúa el art 150.2 de la LGT, que:

“El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.”¹¹⁸.

El intento de notificación, se llevará a la práctica conforme a los arts. 111 y 112.1 de la LGT, (en su defecto notificación por comparecencia)¹¹⁹.

En esta notificación de inicio del procedimiento, se incluirá el carácter de las actuaciones del procedimiento de inspección, que tendrán carácter general, o parcial, debiendo indicarse expresamente. En el caso de las actuaciones de alcance parcial, deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

En cuanto al **cómputo de plazos**, la STS de 4 de abril de 2017,[(rec 2659/2016)FJ2º], señala “que es reiteradísima la doctrina de esta Sala que concluye que los plazos señalados por meses se computan de fecha a fecha, *iniciándose el cómputo del*

¹¹⁸ Viene regulado en el art 150 de LGT, modificado por la ley 34/2015 de 21 de septiembre, aplicándose a aquellos procedimientos que se han iniciado a partir del 12 de octubre de 2015.

¹¹⁹ El art 112 de la LGT, también ha sido modificado por la ley 34/2015 de 21 de septiembre, y se analizará con más detalle en el siguiente capítulo sobre medios de notificación.

plazo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, pero siendo la del vencimiento del plazo el día equivalente al de la notificación, pero en el mes final del cómputo, y en caso de no existir día equivalente, en la del último día del mes del vencimiento”¹²⁰.

En la siguiente sentencia del TS de 11 de abril de 2019,(rec 2112/2017) FJ7, se determina si resulta eficaz la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras practicada a una tercera persona fuera del domicilio señalado por el obligado tributario o su representante, o del domicilio fiscal de uno u otro, más en particular, en el centro de trabajo de aquél, se considera “que ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; que esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración; y que la prueba habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado”¹²¹. No existe ningún medio probatorio que justificase que el obligado tributario hubiese tenido conocimiento real y efectivo de la notificación. Por lo tanto, ha de entenderse que la notificación incumple una formalidad de carácter sustancial, y como resultado se declara la nulidad del acto.

A lo largo del procedimiento, el órgano inspector podrá modificar la extensión de la inspección, que deberá comunicar al obligado, motivando la decisión, (art. 178 del RGGIT). De la comunicación inicial se deduce, que no se especificará los medios de impugnación, puesto que la misma no puede ser objeto de recurso administrativo, debido a que la comunicación de inicio es un acto unilateral de la Administración Pública.

Con el fin de asegurar el contenido de libros contables y otros bienes, necesarios para la investigación, se podrán adoptar medidas cautelares, notificándolo al interesado.

En dicha notificación, además de la medida cautelar adoptada deberá constar, el inventario de bienes afectados, los razones que determinan la adopción de la medida, y en este caso sí, los medios de impugnación, (art. 181.4 del RGGIT). Por ende, cuando se

¹²⁰ SSTs de 25 de octubre de 2016 ; de 17 de enero de 2011 y 16 de mayo de 2014;de 10 de junio de 2008 (recurso 32/2006) y de 9 de mayo de 2008 (recurso 9064/2004);de 23 de mayo de 2018 (rec. 1503/2017) y 22 de mayo de 2018 (rec. 315/2017).

¹²¹ STS de 5 de mayo de 2011,(rec 5671/2011).

levanten las medidas cautelares deberá ser notificado al obligado tributario, motivadamente.

Por lo que respecta a la **ampliación del plazo**, cabe matizar aquí, que existen dos actos administrativos bien diferenciados, en los que se realizan distintas formas de comunicación, teniendo en cuenta su naturaleza:

- 1) Acto en el que el órgano inspector considera oportuna **la necesidad de ampliar el plazo** para investigar lo que se comunicó en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector al interesado. En este caso, será obligatoria la notificación del acto al interesado, incluyendo los medios impugnatorios y las razones en las que fundamente la ampliación de plazo. Estas razones deberán motivarse, [(STS 12 de julio de 2012, RC 2825/2010)]. No bastará la simple alusión a los preceptos legales del art. 184.2 del RGGIT, sino que deberá justificar suficientemente el acuerdo de ampliación, con datos objetivos y presupuestos de hecho, [(STS de 6 de junio de 2012, (rec 6093/2008)]. Tras las alegaciones del interesado, si el órgano liquidador lo considera necesario, acordará la ampliación del plazo.
- 2) **Acuerdo de ampliación del plazo** dictado por el órgano liquidador (que no inspector), sobre el cual no cabe recurso o reclamación económica administrativa, cuestión que entendemos deberá incluirse expresamente, sin perjuicio de otras reclamaciones que se puedan interponer. Este acuerdo de ampliación, no exige su notificación al interesado para que sea eficaz, a diferencia del anterior acto. Esto es debido, a que el acuerdo de ampliación, se considera un acto de carácter interno, que no despliega efectos sobre los interesados, por lo que su notificación no es un requisito indispensable para su eficacia, pero como todo acto del procedimiento debe ser comunicado al interesado, para su información, (STS 2 de febrero de 2011;RC 720/2006).

En la sentencia del TS de 16 de abril de 2015, [(rec 440/2012),FJ3º], acuerda que “la falta de eficacia del acuerdo de ampliación conlleva la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda, en este caso por el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras”. En la fecha en que se notificó el acuerdo de ampliación, ya estaba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, por el incumplimiento del plazo de 12 meses (duración de las actuaciones

inspectoras de doce meses). Según la consolidada doctrina el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses.¹²²

Si por parte del inspector ya se han recabado todas las pruebas necesarias para proceder a la regularización, deberá comunicar al interesado el trámite de audiencia, poniendo a disposición del contribuyente toda la documentación que figure en el expediente y que será tenida en cuenta al redactar el acta. Además, en esta comunicación se podrá especificar fecha, hora y lugar para formalizar las actas. Sin embargo, precisamos que no existe obligación de presentar al interesado en ese momento un borrador del contenido del acta, (Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2009; RG 3641/2008).

III.3.2. Algunas cuestiones relativas a las actas de la inspección

Concluido el trámite de audiencia se formaliza el contenido de la investigación en las actas.

Las actas podrán ser de tres tipos: de acuerdo, de conformidad o de disconformidad, y en cada una de ellas se deberá incluir los conceptos que precisaremos a continuación, (arts. 153 de la LGT y 176 del RGGIT).¹²³

III.3.2.1 Contenido de las actas. Regularización de la situación tributaria del obligado y propuesta de liquidación

El contenido mínimo, común a todas ellas es:

¹²² Sentencias del TS, de 28 de septiembre de 2012 (cas. 4718/09), 30 de mayo de 2013 , (cas. 3258/2010), 31 de mayo de 2013 , (cas. 3258/2010), 5 de junio de 2003 (cas. 2709/2011), 6 de junio de 2013 (cas. 3383/2010), 14 de octubre de 2013 (rec. unif. doctrina 1342/2013), 9 de enero de 2014 (cas. para unificación de doctrina 1877/2010), 29 de enero de 2014 (cas. 4649/2011), 12 de enero de 2015 (cas. 2452/2013), 26 de enero de 2015 (cas. 2945/2013), 12 de febrero de 2015 (cas. 2452/2013).

¹²³ Existen además otros dos tipos de actas, actas sin descubrimiento de deuda y con regularización, las cuales no entraremos a analizar porque carecen de interés al respecto.

- a) El lugar y fecha de su formalización

- b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.

- c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.

La jurisprudencia, nos clarifica qué se entiende por elementos esenciales, naturales y accidentales de un acta, para ello, la sentencia del TS de 10 de diciembre de 1992, determina lo siguiente:

“elementos esenciales serán aquellos sin los que el hecho imponible no puede darse, naturales, lo que cada hecho imponible lleva normalmente consigo, salvo que específicamente hayan sido excluidos, y accidentales los que solo existen cuando expresamente sean agregados al hecho imponible.”

¹²⁴

Se deben motivar detalladamente los elementos del hecho imponible, así lo pone de manifiesto, la sentencia del TS de 22 de diciembre de 2010(RC 46/2006):

“la Inspección recogió adecuadamente los conceptos por los que debía aumentarse la base imponible declarada, señalando las cantidades en que se incrementaba la base imponible, las razones de tales incrementos y el detalle numérico en que se descomponían tales partidas, así como la causa determinante del incremento de la base, en este caso, la falta de justificación de los gastos y deducciones, amén de calificar jurídicamente, en todos los casos, las partidas puestas de manifiesto, incrementado la base imponible en dichas cantidades, conceptos e importes a los que el hoy recurrente dio su conformidad en el acta.”

¹²⁴ Véase STS de 22 de enero de 1993.

Por lo tanto el tribunal no considera que exista indefensión, ya que tras lo expuesto, el demandante era conocedor, sin duda, de los hechos que servían de soporte a la regularización propuesta, pues como declara el tribunal:

“[...] Si las actas no hubieran contenido los elementos precisos e imprescindibles para conocer con un mínimo grado de certeza el alcance de la obligación fiscal objeto de la regularización, cualquier persona mínimamente prudente las habría rechazado, manifestando su disconformidad”.

Da un paso más allá SAINZ DE BUJANDA, concretando aún más los elementos objetivos del hecho imponible:

“el elemento objetivo del presupuesto de hecho (o presupuesto objetivo) es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal o cuantitativo), cada uno de los cuales puede, a su vez, ligarse con los demás de muy distintas maneras, lo que se traduce en la aparición de una gama vastísima de presupuestos objetivos, tanto como combinaciones pueden producirse entre sus distintos aspectos”.¹²⁵

Por el contrario, no se entenderán cumplidos los elementos esenciales de un acta, cuando se esboce genéricamente la base imponible, sin determinar el origen y las causas de la misma STS de 4 de julio de 2007(RC 277/2002).¹²⁶

Respecto a la motivación de las actas, ésta se torna necesaria para evitar la potestad discrecional del inspector como resultado de su proceso de investigación y comprobación, en este sentido se pronuncia, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, “la completa libertad de la Administración para abrir o no paso al acuerdo conculcaría el principio fundamental

¹²⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1993. Págs. 201 y 202.

¹²⁶ Sentencia de la AN de 2 de octubre de 2003(R 1004/2000); FD segundo: “no pueden entenderse cumplidos.....con la mera expresión genérica de que no existe coincidencia entre la base declarada y la comprobada, con fijación de una cifra resultante y la propuesta de liquidación, ... pero sin indicación alguna, por sucinta que fuera, del origen y causas de esa diferencia y por lo tanto del incremento de base”.

de igualdad al permitir distintas decisiones administrativas en situaciones material o sustantivamente idénticas”.¹²⁷

Por otro lado, si existe **falta de motivación en el acta complementaria**, no se considera anulable. La sentencia del TS de 19 de enero de 2012, (rec 6121/2007), considera que no existe indefensión por parte del recurrente, ya que éste tuvo conocimiento de los elementos esenciales de la liquidación.

Por lo tanto, respecto al contenido de las actas, la sentencia del TS 12 de julio de 2016, [(rec 1738/2015),FJ3º] deja claro que debe incluirse:

“la idea básica es que tanto en las actas de conformidad, como en las de disconformidad e incluso en las diligencias extendidas para hacer constar hechos o circunstancias, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciado, que determinan los aumentos de la base imponible, o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos que acepta en las actas de conformidad o que niega en las de disconformidad¹²⁸ .

d) Regularización de la situación tributaria del obligado y propuesta de liquidación.

En este caso cabe diferenciar entre regularización y propuesta de liquidación. ROMERO FLOR, nos precisa ambos términos, así “la propuesta de regularización se refiere más bien a la acción por la que se corrige la situación tributaria del obligado tributario por otra más acorde con su verdadera capacidad económica”, debido a que el inspector valora que tras su investigación existen diferencias con respecto a la autoliquidación presentada por el contribuyente. Mientras que la propuesta de liquidación

¹²⁷ Zabala Rodríguez-Fornos, A.: “Las actas de...”; Estudios sobre la... op. cit. Pág. 628

¹²⁸ STS: de 10 de mayo de 2000 (casación para la unificación de doctrina 5760/95), 16 de marzo de 2009 (casación 838/05) y 10 de enero de 2008 (casación 4583/02).

tributaria la define como “el medio utilizado para regularizar o corregir dicha situación tributaria”.¹²⁹

A este respecto, JIMENEZ NAVAS, considera oportuno separar la regularización de la propuesta, ya que “no toda regularización implica necesariamente una propuesta de liquidación, como es el caso de las actas sin descubrimiento de deuda y con regularización del obligado tributario”.¹³⁰

e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.

f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

Como afirma JIMENEZ NAVAS, el parecer del actuario, “*es una mera opinión sin vinculación material a la apertura del procedimiento sancionador.*” En todo caso, esta cuestión del informe la analizamos más adelante con las actas con disconformidad¹³¹. Lo que está claro, es que el inspector deberá reflejar si existe o no indicios de infracción tributaria, que pueda dar lugar a la apertura del correspondiente procedimiento sancionador.¹³²

h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.

¹²⁹ Romero Flor, L.M. *Las actas con acuerdo en la Ley general tributaria y en el derecho Comparado*; ediciones UCLM, 2010. pág 284.

¹³⁰ Jiménez navas, María del Mar: “El régimen Jurídico...”, pág 382.

¹³¹ Cuando el obligado tributario o su representante no suscriban el acta o no comparezcan en la fecha indicada para la firma manifiesta su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la Inspección de los Tributos esta circunstancia se hace constar en el acta (a la que se acompaña un informe del actuario en el que se desarrollarán los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización).

¹³² Jiménez Navas, María del Mar: “El régimen jurídico...”, pág 383.

En desarrollo del art. 153 h), el art. 176.1 del RGGIT establece otra lista sobre los elementos que deben incluirse en el acta:

- a) Nombre y apellidos de los funcionarios que las suscriban.
- b) La fecha de inicio de las actuaciones, las ampliaciones de plazo que, en su caso, se hubieran producido y el cómputo de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración acaecidas durante las actuaciones.
- c) La presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta.
- d) El carácter provisional o definitivo de la liquidación que derive del acta. En el caso de liquidación provisional se harán constar las circunstancias que determinan dicho carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido la comprobación.
- e) En el caso de actas con acuerdo deberá hacerse constar, además de lo señalado en el art. 155.2 de la LGT, la fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituidos por el obligado tributario.

Respecto al apartado b), hace referencia a que deben incluirse las dilaciones, pero ninguna normativa obliga a que se motiven. Sí es necesario, que el cómputo de éstas se recoja en el acta que se incoe. Este dato es de especial relevancia, pues a efectos de determinar el momento en que concluye el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, exclusivamente, se tendrán en cuenta, las dilaciones que vienen detalladas en las actas y los acuerdos de liquidación (Resolución del TEAC del 26 de enero de 2010; RG 4610/2008).

Cuando el obligado tributario esté sujeto a obligaciones contables y registrales en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado, deberá hacerse constar en el acta la situación de los libros o registros obligatorios, con expresión, en su caso, de los

defectos o anomalías que tengan trascendencia para la resolución del procedimiento o para determinar la existencia o calificación de infracciones tributarias, (art. 176.2 RGGIT).

Añadir, que los aspectos formales del contenido de las actas, vienen regulados en la Resolución de 29 de noviembre de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria¹³³, por la que se aprueban los modelos de actas de la Inspección de los Tributos, entre los cuales destacamos los siguientes:

- El contenido de las actas de inspección se hará en hojas separadas numeradas consecutivamente.
- En cada hoja se hará constar la identidad de los obligados tributarios: lo que ya hemos mencionado de la LGT, y del RGGIT.
- Cuando las actas se extiendan sin la presencia de los interesados, la redacción del encabezamiento de las mismas se adaptará a esta circunstancia.
- De cada acta se entregará un ejemplar al compareciente, que se entenderá notificada por su firma. En el caso de que compareciendo los interesados se nieguen a suscribir las actas, tal circunstancia se hará constar expresamente en las mismas, manifestando si reciben o no un ejemplar y en tal caso se entenderá notificada conforma a los arts. 111.2 de la LGT, y 185.2 del RGGIT.
- Si el obligado tributario no compareciera, se le remitirá un ejemplar del acta.

III.3.2.2 Clases de actas

Las actas se pueden agrupar según diversos aspectos:

- a)-Teniendo en cuenta la liquidación: provisionales o definitivas
- b)-Teniendo en cuenta si generan o no débito frente a la Hacienda Pública:
Con o sin descubrimiento de deuda (generan y no generan débito respectivamente).

¹³³ Modificada por la Resolución de 31 de julio de 2015, y por la Resolución de 12 de abril de 2016, de la DG de la AEAT.

c)-Dependiendo de su tramitación, actas de acuerdo, conformidad o disconformidad, siendo esta clasificación la que nos interesa exponer a efectos de notificación.

Actas con acuerdo

Además de los elementos incluidos por los arts. 153 de LGT y 176 del RGGIT, el art 155.2 de la LGT, atiende a los elementos específicos que debe contener un acta con acuerdo, de los cuales sólo mencionaremos los que no han sido citados hasta el momento:

a)-Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción del 50 por ciento (art.188.1 de la LGT), siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa.

b)-Se reflejará también la renuncia a la tramitación, separada del procedimiento sancionador.

c)- Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido del acta. La conformidad se manifestará con la firma del acta, lo que implicará su aceptación.

d)-La fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituida por el obligado tributario, art. 176.1 e) RGGIT.

Respecto a la garantía aportada, ROMERO FLOR, especifica que “consiste en un depósito, aval de carácter solidario o seguro de caución, indicando la fecha de constitución y el número de referencia del justificante que lo acredita”.¹³⁴

Igualmente, este autor precisa que, en el caso de las actas con acuerdo, la propuesta de liquidación siempre deberá incluirse. Ésta irá sola en los casos en que el inspector

¹³⁴ Romero Flor, L.M: *Las actas con acuerdo en la Ley general tributaria y en el derecho comparado*; Ediciones UCLM, 2010, pág 280.

coincida con lo declarado por el contribuyente o acompañada de una propuesta de regularización cuando existan discrepancias. Esta propuesta de regularización incluirá “cuota tributaria, los recargos, los intereses de demora, la deuda tributaria a ingresar o a devolver y la sanción reducida, que a su vez derivarán en una cantidad a ingresar o a devolver”¹³⁵

En consonancia con lo anterior, CORONADO SIERRA estima que la propuesta de regularización contenida en el acta con acuerdo no puede consistir en “la fijación de una cifra sin más, sino que requerirá la explicación de los criterios, fundamentos jurídicos que se han seguido y de cuya aplicación resultará la propuesta de regularización”.¹³⁶

Respecto a la notificación, existirá una notificación tácita. Este tipo de notificación no se regula en la LPAC, ni en la ya derogada LRJPAC, por lo que puede considerarse peculiar en determinados sectores como es el ordenamiento tributario. Así ocurre con el art. 102.4 de la LGT, que señala:

“Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante.”

Esta norma tiene su fundamento en el principio de economía procesal y el principio de eficacia administrativa, ya que de la realización de determinados trámites se infiere que el interesado ha conocido el acto, sin necesidad de llevar a cabo una notificación individual con todos los requisitos formales.

Si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo, se entenderá producida y

¹³⁵ Romero Flor, L.M: *Las actas con acuerdo...*, pág 285.

¹³⁶ Coronado Sierra, M.ª: “Capítulo 10. Actuaciones y procedimientos de inspección”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos. CEF. Madrid. 2004. Págs. 662 y 663.*

notificada la liquidación e impuesta y notificada la sanción, entendiéndose íntegramente aceptado el contenido del acta con acuerdo, (apartados 5 y 6 del art. 155 LGT)¹³⁷.

Se parte, por tanto, de que el interesado ha manifestado su acuerdo con el contenido del acta, y tiene la seguridad de que no se modificará. Si hubiese algún error en el acta, entonces sí que procederá llevar a cabo una notificación individual.

Actas de conformidad

Además de lo ya mencionado, esta clase de actas se regulan en el art. 187 del RGGIT.¹³⁸

Respecto al contenido, en la sentencia del TS de 27 de octubre de 2011, [(RC 6131/2008)], se expone la necesidad de incluir pormenorizadamente los elementos del hecho imponible del acta de conformidad o disconformidad, entre los que menciona, “el aumento de la base disponible, modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc [...]”.

Conforme al art. 156.3 de la LGT¹³⁹, también existirá una notificación tácita. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

- a) Rectificando errores materiales.
- b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.

¹³⁷ También regulado en el art. 8 del anexo III de la Resolución de 29 de noviembre de 2007.

¹³⁸ También regulado en el anexo I de la Resolución de 29 de noviembre de 2007.

¹³⁹ También en el art 6 del anexo I de la resolución de la Resolución de 29 de noviembre de 2007.

d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Al igual que sucede con el acta con acuerdo, en la de conformidad si con posterioridad a la conformidad existe alguna variación del contenido, deberá ser notificado individualmente.

También se les aplicará una reducción, pero esta vez del 30 por ciento, a las liquidaciones de las actas con conformidad (art. 188.1 de la LGT).

Actas de disconformidad

Conforme al art. 157.2 c) de la LGT, cuando se suscriba un acta de disconformidad, se hará constar expresamente esta circunstancia, acompañándose de un informe del actuario, art.188.2 del RGGIT¹⁴⁰.

Este actuario podrá emitir un informe, con carácter general ampliatorio y, “de acuerdo con la jurisprudencia del TS [...] tendrá finalidad esencial y contenido específico, una exposición amplia de la fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa, de la Jurisprudencia si la hubiere, y fundamentos de la regularización.” El valor que se atribuye a este informe, es que no tiene presunción de certeza, (la presunción de certeza, significa que sólo podrá rectificarse mediante prueba de haber incurrido en un error de hecho), a diferencia de aquellos hechos probados por el inspector que se han reflejado en las actas que sí lo tienen. Este informe será considerado como un juicio de valor, que podrá ser tomado en cuenta o no por el tribunal, junto otros medios probatorios. (SSTS 27 de octubre de 2011 (rec 6131/2008); de 11 de junio de 2012 (rec 588/2009).

Por último, cabe señalar que se entenderá finalizado el procedimiento inspector cuando se haya notificado al interesado el acto que pone fin al procedimiento a través de

¹⁴⁰ También en el anexo II de la resolución de la Resolución de 29 de noviembre de 2007.

un intento de notificación que quede debidamente acreditado¹⁴¹. En este sentido, “a efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución” (art. 150.2 de la LGT).

III.4. Contenido de las notificaciones en el procedimiento de apremio

El procedimiento de apremio, es uno de los cauces, que utiliza la Administración en virtud de su privilegio de autotutela ejecutiva, para conseguir la recaudación de deudas tributarias en periodo ejecutivo, pues el otro cauce es el pago voluntario de la deuda, (art. 160 de la LGT).

El procedimiento de apremio, se inicia mediante la notificación de la providencia de apremio al obligado tributario, que deberá incluir:

- Identificación del obligado tributario.
- Deuda pendiente
- Recargos ejecutivos, (art. 28 de la LGT), ya mencionados, sobre los que cabe puntualizar que se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.
- Conceptos por los que se embarga.
- Descripción de los bienes, incluyendo su ubicación física y estado actual de funcionamiento.
- Nombramiento del depositario de los bienes¹⁴².

Existe numerosas sentencias que constatan los defectos de la Administración en la práctica de la notificación de la providencia de apremio, a continuación cabe citar algunas de esas sentencias.

En caso de defecto en la notificación de la providencia de apremio, como establece el art. 167.3 de la LGT, se podrá impugnar. Y si procede, podrá ser objeto de anulación, como es el caso de la sentencia del TS de 19 de mayo de 2014(RC 2254/2013): se anula, debido

¹⁴¹ Modificado este aspecto por la ley 34/2015 de 21 de septiembre. Con respecto a la ley anterior que decía expresamente: “Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas”.

¹⁴² STSJ de Aragón de 15 de septiembre de 2003(2000/914).

a que la providencia de apremio señala el ejercicio 2001 cuando la deuda es del año 2000, y entiende que ese error en la providencia de apremio impide la identificación de la deuda apremiada, debiéndose dictar una nueva, art. 167.3.e) de la LGT.¹⁴³

En la sentencia del TSJ de la Rioja de 14 de febrero de 2013(R 47/2012), se declara nula la providencia de apremio por no haberse notificado a la persona obligada. En este caso se dirige en primer lugar al domicilio de la obligada fallecida, por lo que dicha notificación es nula al no dirigirse a los herederos de aquélla, (art. 167.3.c) LGT).

Se procederá al embargo de los bienes si terminado el plazo del art 62.5 de la LGT, el obligado tributario no efectuase el pago, notificando dicha ejecución al obligado al término del mismo. Los requisitos de dicha notificación vienen referidos en la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2014[(R 5179/2013, (FD 3º)] conforme al art. 167.4 de LGT, precisa:

“ Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.”

A lo que el tribunal concluye lo siguiente:

“El procedimiento de apremio se inicia una vez ya comenzado el período ejecutivo y tiene por objeto la realización de los bienes y derechos del obligado tributario para conseguir el cobro de la deuda tributaria en virtud del privilegio de autotutela ejecutiva de la Administración, razón por la que necesita un acto administrativo de inicio como es la providencia de apremio[...] con la identificación de la deuda pendiente, se liquidan los recargos del período ejecutivo y se le requiere para que efectúe el pago en el plazo del período ejecutivo; es título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que una

¹⁴³ En la misma línea, véase, STSJ de castilla y León (Burgos), de 29 de octubre de 2010(448/2010) (;R 249/2009).error de contenido art 167.3 e) LGT.

sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios”.

En la misma resolución del TEAC, se resuelve si es necesario dictar providencia de apremio como requisito previo o necesario para que pueda operar la compensación de oficio de créditos y deudas, fijando el criterio siguiente:

“Como regla general para proceder a la compensación de oficio de una deuda, no es necesario que previamente al acuerdo de compensación se haya dictado y notificado al deudor la providencia de apremio. Lo que es necesario es que se haya iniciado el periodo ejecutivo [...] lo que conlleva que no solamente se puedan compensar las deudas, sino también como señala el apartado 1 del artículo 58 del reglamento general de Recaudación, los periodos del recargo ejecutivo que proceda [...]”.

Conforme a la doctrina sentada por el TS 20 de abril de 2017, (rec 977/2016), anula la providencia de apremio por falta de notificación válida de la liquidación. Por lo tanto los actos recaídos en el procedimiento de recaudación no van a interrumpir la prescripción para liquidar. En definitiva, la providencia de apremio y su impugnación tienen efecto interruptivo de la prescripción del derecho para liquidar, siempre que no sea nula de pleno derecho.¹⁴⁴

El embargo también se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación, (art. 170.2 de la LGT).

Como apunta JIMENEZ NAVAS, “las actuaciones que se realizan en dicho procedimiento se notificarán mediante diligencias a la persona o personas con las que se entienda el procedimiento-normalmente será el representante del deudor.”

¹⁴⁴ (STS de 18 de octubre de 2012, rec. de casación para la unificación de doctrina 6180/2012; STS 14 de noviembre de 2013, rec. de cas. 5141/2011; STS de 6 de mayo de 2013, rec. de casación para la unificación de doctrina 422/2009).

Continúa indicando, que la notificación de la finalización del mismo, es innecesaria, puesto que el efectivo embargo de los bienes, ya informa al contribuyente del fin de este procedimiento ejecutivo.¹⁴⁵

En la sentencia del TS 27 de febrero de 2018(rec 170/2016)FJ1, se plantea el supuesto fáctico de un contribuyente que ha solicitado la suspensión de la ejecución, y sin recibir la contestación de la suspensión ha sido notificado con una providencia de apremio. El tribunal declara lo siguiente:

“La Administración no puede emitir una providencia de apremio, con la que se inicia el procedimiento de ejecución sin que antes se haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión [...] Si el contribuyente, ha solicitado, la suspensión de la ejecución y no conoce la respuesta (por más que esta pudiera existir), no puede haber un comportamiento consciente de no atender el pago, por tanto, no puede dictarse providencia de apremio alguna”.¹⁴⁶

III.5. Contenido de las notificaciones en el procedimiento sancionador. Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y de aplicación de tributos

Respecto a la práctica de las notificaciones en este procedimiento, hay una remisión por parte del art. 208.4 de la LGT a los arts. 109 a 112 de la LGT. Además, este procedimiento se regula por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre¹⁴⁷, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante RGRST).

¹⁴⁵ Jiménez Navas, M^a del M: “El régimen jurídico...”, pág 397.

¹⁴⁶ STS de 28 de abril de 2014 (rec. 4900/2011), “ [...]declarando nula la providencia de apremio puesto que la administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos”.

¹⁴⁷ Modificada parcialmente por el RD 1072/2017 de 29 de diciembre.

En todo caso, el procedimiento sancionador se inicia siempre de oficio, notificando el acuerdo del órgano competente.¹⁴⁸

La LGT especifica el siguiente plazo de caducidad:

“Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución”, (art. 209.2 de la LGT).

Si bien lo habitual es que, en el caso de infracciones tributarias que se deriven de la regularización, el expediente sancionador se inicie una vez notificado el acuerdo de liquidación del que trae causa, ello no es un requisito imprescindible, ni contrario a lo recogido en el anterior párrafo.

Es decir, lo que la norma no permite es que, en el caso de expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación, los mismos se inicien una vez transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación pero nada impide que el procedimiento sancionador se inicie antes de dicha notificación. Por lo que, el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el órgano de Inspección considere que existen indicios suficientes para motivar el acuerdo de inicio, que puede ser incluso antes de haber notificado el acuerdo de liquidación.

Es más, el apartado 4 del art. 22 del RGRST, señala en relación con el inicio del procedimiento sancionador lo siguiente:

¹⁴⁸ La firma de los acuerdos de iniciación del procedimiento sancionador por el jefe de sección o de servicio de gestión tributaria se adecua a la normativa de organización aplicable a los órganos de gestión tributaria y en dicho ámbito no se requiere orden o autorización previa a dicha iniciación. (Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2008(RG 3024/2007)).

“Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.”

Del artículo se desprende la posibilidad de iniciar procedimientos sancionadores sin que se haya dictado liquidación, bien porque los indicios se ponen de manifiesto con anterioridad a la práctica de la liquidación, bien porque el expediente sancionador no deriva directamente de una regularización. (Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2014(5704/2011).

Conforme al art 209.2 de LGT, cabrá la caducidad del procedimiento sancionador por no haberse iniciado el mismo en el plazo de tres meses a contar desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la liquidación o resolución correspondiente. En la Resolución del TEAC del 30 de marzo de 2012, (5855/2010), considera que no es aplicable el plazo de 3 meses del art. 209.2 de LGT¹⁴⁹, debido a que en el caso planteado, el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de la falta de cumplimiento de la obligación de toda personas física o jurídica a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos con transcendencia tributaria. Por lo tanto, al no derivar el procedimiento sancionador de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección y no existir un acto de notificación de liquidación o resolución alguna, no se puede aplicar la limitación que establece dicho artículo de tres meses.

El acuerdo de inicio, será notificado y deberá contener de forma motivada:

- La identificación de la persona o entidad infractora.

¹⁴⁹ Como afirma Pérez Jordá,I: “el plazo estudiado no lo es para dictar una resolución sino para iniciar la tramitación del expediente sancionador y, a tales plazos, el ordenamiento jurídico los califica como plazos de perención o preclusión”. Pérez Jordá, I., “La caducidad en la iniciación del procedimiento sancionador tributario”, *Revista de Derecho UNED*, núm. 23, 2018, pp. 531-532.

- Los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.
- El órgano competente para resolver el procedimiento e identificación del instructor
- La sanción propuesta (cuantificación de la sanción), con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos, y la reducción que proceda.
- Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de gestión, inspección, recaudación, (art. 211.3 de la LGT).
- Y los recursos a los que tenga derecho y plazos.

Respecto a la motivación que debe incluirse en las propuestas de sanción, aquella debe incluir no sólo la mera referencia al resultado de la regularización practicada, (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria), porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sino también la motivación específica de donde se colige la existencia de culpabilidad y el ánimo defraudatorio.

La falta o ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en el acuerdo sancionador vulnera no sólo los preceptos de la LGT (arts. 103.3, 210.4 y 211.3), sino que también lesiona garantías constitucionales, como ha puesto de relieve el TC en varias ocasiones¹⁵⁰.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto sancionado es exigida también por los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de las potestades sancionadoras administrativas. En este sentido se ha pronunciado el TS en numerosas sentencias.¹⁵¹

¹⁵⁰ Por ejemplo, SSTC 251/2004, de 12 de julio,(RA 7422/2002); y 164/2005, de 20 de junio, (RA 2096/2002); y también en los Autos 317/2004, de 27 de julio (RA 3898/2002); y 324/2004, de 29 de julio, (RA 4187/2002).

¹⁵¹SSTS de 16 de septiembre de 2013, recurso de casación para la unificación de doctrina 5250/2011; de 27 de septiembre de 2013, recurso de casación 2224/2011; de 10 de octubre de 2013, recurso de casación 6436/2011; de 25 de octubre de 2013, recurso de casación 6281/2011; de 31 de octubre de 2013, recurso de casación 6319/2011. Así, el FJ 2º de la STS de 16 de septiembre de 2013 indica lo siguiente respecto al recurso de casación para la unificación de la doctrina "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las

La ausencia de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador no puede suplirse en vía revisora administrativa (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa). Sólo y exclusivamente el órgano competente para sancionar es quien debe suplir la ausencia de motivación, de acuerdo con las normas de atribución de las competencias a los órganos de Gestión o de la Inspección, al que corresponde motivar la imposición de la sanción. Y este deber no puede sino cumplirse en el acuerdo sancionador, sin que pueda suplirse en vía revisora, que es realizada con la debida separación en relación con las actuaciones de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, (Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014;(RG 2318/2011)).¹⁵²

En el mismo sentido, la sentencia del TS de 12 de julio de 2016, (rec 1738/2015), establece la falta de motivación del acuerdo sancionador, y éste defecto solo puede ser corregido por el propio órgano competente para sancionar:

“Pues bien, la lectura del acto sancionador evidencia su magra motivación, casi inexistente, que no puede entenderse suplida por las razones que los jueces a quo [...] Esta circunstancia resulta ya de por sí suficiente para

propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir”.

¹⁵²Véase SSTs de 25 de octubre de 2013, RC 6281/2001; y de 31 de octubre de 2013, RC 6319/2011. Y SSTC 324/2004, de 29 de julio, RA 4187/2002. Así, esta última sentencia indica: “el órgano judicial no actuó en ese caso como garante de los derechos de los ciudadanos, y acaso ni tan siquiera como aplicador del Derecho al supuesto sometido a su enjuiciamiento, sino que procedió a la creación de una norma *ad casum* que subsanara los defectos en los que había incurrido la Administración a la hora de ejercer la potestad sancionadora. Nada de eso ha ocurrido en esta ocasión, habiéndose limitado el Juzgado a hacer explícito lo que estuvo implícito en el curso de todo el expediente sancionador, cual era el incumplimiento del primer deber que dimanaba del sometimiento de la máquina al Reglamento: su homologación. Ni se buscó otra norma que amparara la actuación administrativa, ni se alteraron los términos del debate procesal, puesto que, según reconoce la propia demandante de amparo, en el acto de la vista oral el Letrado de la Administración autonómica mencionó expresamente el precepto reglamentario donde se contiene la obligación ignorada por la empresa”.

estimar este motivo de casación, cimentado en la falta de motivación del acuerdo sancionador.”¹⁵³

La propuesta de sanción se puede rectificar por el órgano competente, en tal caso, dicha rectificación¹⁵⁴ deberá ser notificada al interesado.

La notificación de la rectificación, deberá contener los siguientes aspectos, (art. 24.3 del RGRST):

- a) Los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.
- b) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta.
- c) Las circunstancias cuya concurrencia determinará la exigencia del importe de las reducciones practicadas en las sanciones.
- d) La no exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la ejecución de sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra ellas.
- e) Cuando la resolución fuese susceptible de impugnación en vía contencioso-administrativa, se informará de que, en caso de solicitarse la suspensión, ésta se

¹⁵³En el mismo sentido, la sentencia del TS de 9 de mayo de 2011, (rec 2312/2009)FJ4:

"Para resolver esta última queja se ha de tener presente que, como hemos recogido en varias ocasiones [véase por todas la sentencia de 1 de julio del 2010 (casación 2973/05 , FJ 8º)], «la competencia para imponer las sanciones [...] corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, [por lo que] es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad»."

¹⁵⁴Conforme al art 24 del RGRST, sólo se podrá realizar la rectificación cuando se den algunas las siguientes circunstancias: a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables .b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable. c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

mantendrá hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la solicitud, siempre que el interesado cumpla los requisitos del art. 29.2 de este reglamento.

El procedimiento sancionador, termina en la fecha en que se entiende notificado el acto de resolución del mismo respecto al cómputo de plazos, el art 211.2 LGT establece lo siguiente:

“El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.”

A este respecto, la sentencia del TS de 17 de junio de 2019, (rec 3269/2017), FJ9, establece la siguiente doctrina:

“En consecuencia, procede establecer la doctrina de interés casacional consistente en que el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, fijado en la actualidad en seis meses en el art. 211.2 LGT , se computa desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento, ***día de notificación que queda excluido del cómputo***, y finaliza en el mismo día del mes final, o en el último día de dicho mes final si en éste no hubiera día equivalente al de la notificación de la comunicación de inicio”.¹⁵⁵

Esto es, que el día de inicio del cómputo del procedimiento sancionador, es el día siguiente a la notificación de inicio y finaliza transcurridos 6 meses después. Como ejemplo, si se notifica el inicio del procedimiento el 1 de marzo, empieza a contar el cómputo de los seis meses el día 2 de marzo y finalizaría el 2 de septiembre, si en dicho plazo no se ha dictado resolución expresa del procedimiento sancionador se declara la caducidad del mismo.

¹⁵⁵En el mismo sentido, SSTS de 23 de mayo de 2018 (rec. 1503/2017) y 22 de mayo de 2018 (rec. 315/2017).

Por último, es preciso destacar que en los procedimientos de reclamación económico-administrativa, cuando la notificación de los actos y resoluciones que afecten a los interesados haya sido recurrida, dispone el art. 234.3 de la LGT que “serán notificados a aquéllos en el domicilio señalado o, en su defecto, en la Secretaría del Tribunal correspondiente, mediante entrega o depósito de la copia íntegra de su texto”; y con expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que se interpone y plazos.

Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y de aplicación de tributos

Cuando el interesado haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, su inicio deberá notificarse y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, (art 27 del RGRST). Con carácter general dicha renuncia podrá realizarla en los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de tributos¹⁵⁶.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2¹⁵⁷ de la LGT, no se tendrá en cuenta en el cómputo del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos, el tiempo transcurrido desde la fecha del primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador debidamente acreditado hasta la fecha en que dicha notificación se entienda producida.

Además, deberán notificarse el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la

¹⁵⁶En el caso de tramitación conjunta entre procedimiento sancionador e inspección, esta renuncia a una tramitación conjunta, con carácter general la podrá realizar en los seis primeros meses.

¹⁵⁷ Art 104.2 LGT: “A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”

resolución del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que deba notificarse de nuevo la propuesta de resolución de éste.

III.6. Plazos de las notificaciones, prescripción y caducidad

El plazo para notificar por parte de la Administración Pública, lo mencionamos en el capítulo referido a los sujetos intervinientes, cuando hablamos del sujeto activo, señalando que éste debía de cumplir con unos requisitos de contenido para que la notificación no fuera defectuosa. Uno de esos requisitos, es el plazo que tiene la administración para notificar el acto al interesado desde que ha sido emitido. Como veremos, dicho requisito no se considera un defecto invalidante, sino una irregularidad, debido a que permite al interesado conocer del acto en tiempo y forma, sin producir indefensión.

Conforme al principio de subsidiariedad del art. 109 de la LGT y en defecto de regulación específica, se aplica la LPAC. Los días como regula el art 30.2 de la LPAC, (art. 58.2 de la LRJPAC), se consideran hábiles si la norma no dice expresamente lo contrario:

“Siempre que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos. Cuando los plazos se hayan señalado por días naturales por declararlo así una ley o por el Derecho de la Unión Europea, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones”.

Como novedad, elimina los sábados como días hábiles, a diferencia del art. 48.1 de la LRJPAC, en el que sí estaban incluidos.¹⁵⁸

¹⁵⁸Art 48. 1 de la LRJPAC: “Siempre que por Ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos.”

El art. 30.1 de la LPAC, es de nueva redacción, incluye las horas y minutos a tener en cuenta en el cómputo de plazos, a diferencia de la LRJPAC, que sólo establecía el cómputo de plazos en días, meses y años:

“Salvo que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea se disponga otro cómputo, cuando los plazos se señalen por horas, se entiende que éstas son hábiles. Son hábiles todas las horas del día que formen parte de un día hábil. Los plazos expresados por horas se contarán de hora en hora y de minuto en minuto desde la hora y minuto en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y no podrán tener una duración superior a veinticuatro horas, en cuyo caso se expresarán en días.”

Conforme al art. 40.2 de la LPAC, (art.59.2 de la LRJPAC), toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado. No se exige que la notificación de la resolución sea conocida por el interesado/a dentro de los diez días siguientes de haber sido dictada, sino, que la Administración tiene 10 días hábiles para cursar la notificación, aunque curse la orden de notificar el último día de dicho plazo y el interesado conozca de la notificación con posterioridad a la finalización del plazo, no tiene importancia tanto a efectos de validez como de eficacia del acto. En todo caso, de cursarse la notificación fuera del plazo (10 días), no impone la anulación del mismo, en razón de que el acto solamente surte sus efectos desde la fecha de notificación al interesado, cualquiera que sea el momento en que ésta se realice.¹⁵⁹

En la misma línea, la sentencia del TS de 18 de mayo de 1993, lo confirma: “[...] el mandato de notificar a los interesados las resoluciones administrativas que afecten a sus derechos o intereses en el plazo máximo de 10 días [...] es una norma que cabe calificar de loable pero no constitutiva de defecto sustancial generador de indefensión y menos de nulidad”.

¹⁵⁹ SSTs de 17-de febrero de 1997; 25 de abril de 1994; y STSJ de Asturias de 5 de enero de 2001.

Mayoritariamente la doctrina, así lo considera, como DELGADO GARCÍA o IZU BELLOSO¹⁶⁰, manifestando que la notificación fuera de este plazo es “[...] irregular, pero no inválida[...]”.

Por lo tanto, el defecto de no cursar la notificación dentro del plazo de los 10 días desde que se ha dictado el acto, es un error no invalidante que no determina la anulabilidad del acto administrativo al amparo del art.48 de la LPAC. Al computar los plazos desde la fecha en que es notificado, no existe indefensión para el interesado.

Es importante matizar, que en el plazo máximo para resolver, no se incluirá la resolución y la notificación de la misma, lo único que se debe cumplir antes de que termine el plazo, es la emisión del acto que resuelva el procedimiento incoado, teniendo 10 días más para cursar la notificación. Como apunta MARTÍN REBOLLO, “La Administración puede dictar el acto el último día y tiene además diez días para cursar o enviar la notificación”¹⁶¹

En relación con el anterior párrafo, nos compete analizar cuál es el momento por el que se debe tener por producido, realizado o cumplido el intento de notificación al que alude el art. 40 de la LPAC. Para ello, resulta imprescindible acudir a la jurisprudencia, pues se ha producido una rectificación de la doctrina.

La sentencia del TS de 3 de diciembre de 2013(rec 557/2011), viene a rectificar la doctrina anteriormente **declarada en la sentencia** del mismo tribunal, **de 17 de noviembre de 2003**, (RC 128/2002).

La sentencia de 2013 expresa en su fundamento jurídico tercero la doctrina anterior fijada por la sentencia de 2003:

[...] Para fijar el *dies ad quem* en el cómputo del plazo de duración del procedimiento, es preciso determinar también el momento en que puede considerarse cumplido el intento de notificación. Ello dependerá del procedimiento de notificación empleado y, en el supuesto de un intento de

¹⁶⁰ Delgado García, A. M. Las notificaciones ...óp. cit., p. 134; Izu Belloso, M.J., “El ‘pie de recursos’ y la notificación de los actos administrativos”, *Revista de Administraciones públicas*, núm. 193, Madrid, 2014, p. 227.

¹⁶¹ Martín Rebollo, L., *Leyes administrativas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pp. 5-10.

notificación por correo certificado, dicho momento será sin duda el de la recepción por la Administración actuante de la devolución del envío por parte de Correos, ya que sólo a partir de ese momento quedará debidamente acreditado ante la Administración que se ha llevado a cabo el infructuoso intento de notificación. Será también el momento a partir del cual se entenderá concluso el procedimiento a los efectos del cómputo de su plazo máximo, aunque la Administración todavía habrá de iniciar los trámites para efectuar una notificación por edictos con plenitud de efectos [...].

En el apartado 2 del fallo de la sentencia de 2003, dedicado a fijar la doctrina legal, declara lo siguiente:

“[...] En relación con la práctica de la notificación por medio de correo certificado con acuse de recibo, el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo 58.4 de la Ley 30/1992, en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío, por no haberse logrado practicar la notificación, siempre que quede constancia de ello en el expediente.”

De acuerdo con este último párrafo, el intento de notificación queda culminado el día en que la Administración reciba la devolución del envío. Considerando este día como el que determina la finalización del procedimiento a efectos de cómputo máximo. Sin embargo, este concepto se ha modificado por la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2013 expresado en su fundamento jurídico tercero:

“[...]obligados ahora a precisar lo que entonces no era necesario, afirmamos que la acreditación que requiere el repetido artículo 58.4 no forma parte del plazo que ha de computarse al efecto a que se refiere (de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento), sino que es sólo una exigencia de constatación; [...]...el periodo de tiempo que transcurre entre la fecha del intento y la fecha posterior en que se hace constar en el expediente su frustración, no prolonga aquel plazo”.

Por tanto y en definitiva, si el intento de notificación se lleva a cabo en una fecha comprendida dentro del plazo máximo de duración del procedimiento (siempre, por supuesto, que luego quede debidamente acreditado, y se haya practicado respetando las exigencias normativas a que esté sujeto), producirá aquel concreto efecto que dispone el art. 40.2 de la LPAC, (art. 58.4 de la LRJPAC). En este sentido, y sólo en él, rectificamos la doctrina legal declarada en aquella sentencia de 17 de noviembre de 2003, sustituyendo la frase de su párrafo segundo antes transcrito que dice "[...] el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo art 58.4 de la Ley 30/1992 , en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío, por no haberse logrado practicar la notificación [...]", por esta otra: "el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo 58.4 de la Ley 30/1992 , en la fecha en que se llevó a cabo".

En resumen a lo anterior, y a modo de ejemplo, si se inicia un procedimiento sancionador notificado al interesado el 10 de julio de 2014, y un año más tarde, justo antes de que termine el año (plazo máximo para resolver incluyendo la ampliación permitida por ley) se intenta notificar la resolución al interesado el 8 de julio de 2015, aunque dicho intento no se pueda acreditar hasta una fecha más tarde (esto es cuando el acuse de recibo llega a manos de la Administración Pública, unas dos semanas después del intento de notificación por parte de correos), el tribunal considera que el intento del 8 de julio, es el que se debe entender como último día a efectos del cómputo, por lo tanto no existiría caducidad del procedimiento. La acreditación o constatación del intento no computa sobre el plazo máximo para resolver y notificar.

En cuanto a la prescripción, en la sentencia del TS de 20 de abril de 2017 (rec 977/2016) FJ4, unifica doctrina resumiéndola en los siguientes términos:

1º) La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos (Cfr. STS de 19 de abril de 2006).

2º) La anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados (FD Tercero)». 3º) Los actos declarados nulos de pleno derecho y los recursos o reclamaciones instados frente a ellos carecer de eficacia interruptiva de la prescripción.

En definitiva, la providencia de apremio y su impugnación tienen efecto interruptivo de la prescripción del derecho para liquidar, siempre que no sea nula de pleno derecho¹⁶².

Por otro lado, a efectos de **computar los plazos máximos** en que pueden desarrollarse las actuaciones de comprobación tributaria, resulta fundamental tener claro cuándo deben entenderse notificadas las correspondientes resoluciones administrativas, especialmente cuando del citado cómputo puede derivarse la prescripción de la acción administrativa. Analizamos el valor jurídico que debe otorgarse a las notificaciones defectuosas cuando el propio contribuyente realiza actuaciones posteriores (por ejemplo, mediante la presentación de un recurso) que evidencien su conocimiento formal de los actos administrativos indebidamente notificados art. 40.3 de la LPAC, (art. 58.3 de la LRJPAC).

Pues bien, el Tribunal Supremo en la sentencia del 12 de Enero de 2012(RC 203/2005) trata esta cuestión, considerando que “las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto objeto de la notificación o interponga el recurso procedente”.

¹⁶² (STS de 18 de octubre de 2012 , rec. de casación para la unificación de doctrina 6180/2012; STS 14 de noviembre de 2013 , rec. de cas. 5141/2011; STS de 6 de mayo de 2013 , rec. de casación para la unificación de doctrina 422/2009)

Por tanto, es muy importante tener en cuenta que a pesar de haberse recurrido la resolución defectuosamente notificada, a los efectos de cómputo de dicha notificación no deberá tenerse en cuenta la fecha inicial de entrega de la notificación, sino la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento formal del contenido de la resolución que, en el caso que hemos comentado, sería la fecha de interposición del correspondiente recurso o reclamación.

En el mismo sentido, la sentencia del TS 25 de enero de 2018, (rec 3279/2016) FJ8, establece que en un procedimiento sobre la liquidación de sucesiones y donaciones, a pesar de existir dos intentos de notificación (dentro de los 6 primeros meses desde la fecha de inicio del procedimiento), el interesado no tuvo conocimiento formal de los mismos. Cuando el interesado se da por enterado han pasado más 6 meses desde el inicio del procedimiento. Como consecuencia se producen dos efectos:

-La prescripción de la administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

-Pero eficaz para impedir que se produjera una interrupción de las actuaciones inspectoras. Al no haber existido una inactividad de la Administración, no se produce la caducidad del procedimiento actuaciones inspectoras.

En los procedimientos tributarios reviste especial relevancia el plazo máximo que tiene la Administración para emitir el acto resolutorio del procedimiento, debido a la naturaleza desfavorable de alguno de ellos para el interesado, pues éste no puede estar esperando indefinidamente a que la Administración Pública resuelva la situación jurídica de incertidumbre, en base no sólo al principio de seguridad jurídica, sino también con el fin de evitar perjuicios de difícil reparación que, de haberse dictado en plazo, se hubieran evitado.

En materia tributaria, la Administración Pública está obligada a resolver de forma expresa los procedimientos y notificar dicha resolución, evitando la indefensión del interesado, (art. 103 de la LGT). Está claro que, a pesar de este imperativo legal, la Administración suele incumplirla, de ahí que se hayan regulado las pautas para cuando la

Administración no emite respuesta sobre el procedimiento en curso, esto es, los casos de silencio administrativo y cómo se interpreta, (art. 21 de la LPAC).

Este imperativo legal de resolver y notificar, encuentra su excepción en los siguientes procedimientos:

- Los procedimientos relativos al ejercicio de derechos sometidos únicamente al deber de comunicación previa a la Administración.
- En los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados, (art. 103.2 de la LGT).
- Añadimos los que vienen referidos en el art. 21.1 de la LPAC, (art. 42 LRJPAC), los terminados en acuerdo, pacto, convenio.

Con carácter general, el plazo para resolver son 6 meses, salvo las excepciones recogidas en el art. 104.1 de la LGT.

Nuestro análisis se va centrar en los efectos del incumplimiento del plazo máximo de resolución, dependiendo de si el procedimiento tributario se ha iniciado a instancia de parte o iniciado de oficio.

a) **Procedimientos tributarios iniciados a instancia del obligado tributario**, cuyo plazo máximo de resolución son 6 meses:

1. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud de devolución o comunicación de datos: De no haberse dictado la resolución expresa, y sin haberse ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora sobre la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. Si transcurridos 3 meses se ha producido la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración podrá declarar la caducidad del mismo (art. 104.3 de la LGT).
2. Procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario. Se producirá la caducidad, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda incoar de oficio, un nuevo procedimiento siempre que no haya prescrito.

b) **Procedimientos tributarios iniciados de oficio:**

1. Procedimiento de verificación de datos y procedimiento de comprobación limitada: Después de 6 meses sin resolución expresa dictada, se producirá la caducidad, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción. Producida la caducidad, se ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el artículo 27 de esta ley.
2. Procedimiento de inspección: El plazo máximo en que debe notificarse la liquidación es 18 meses como norma general, 27 meses en los casos del art. 150.1b) de la LGT.¹⁶³ No hay caducidad, por lo que el procedimiento continuará hasta su terminación, (art.150.6 de la LGT). No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. En este supuesto, se entenderá interrumpida de nuevo la prescripción por las actuaciones que se realicen después del incumplimiento del plazo.
3. Procedimiento de apremio: Queda expresamente excluido de la regla del establecimiento de un plazo máximo, pudiendo extenderse sus actuaciones hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro (4 años). La inmediata consecuencia que de ello se deriva es la imposibilidad de aplicar la caducidad en este procedimiento.
4. Procedimiento sancionador.¹⁶⁴

Si no se ha resuelto ni expresa, ni tácitamente, se produce la caducidad. Una diferencia con los restantes procedimientos, es que la caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador (art. 211 de la LGT).

No se incluirán en el cómputo del plazo de resolución (art 104.2 último párrafo):

¹⁶³ Modificado por la ley 34/2015 de 21 de septiembre, vigente a partir del 12/10/2015 para aquellos procedimientos que inicien en dicha fecha.

¹⁶⁴ Modificado el art 211.2 de la LGT, por la ley 34/2015 de 21 de septiembre, vigente desde el 12 de octubre de 2015, quedando el segundo párrafo de la siguiente manera: “Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de esta ley, el plazo para concluir el procedimientos sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte de acuerdo a lo dispuesto en dicho apartado”.

a)-Los plazos de interrupción justificada (art. 103 del RGGIT).¹⁶⁵

b)-Las dilaciones no imputables a la Administración Pública (art. 104 del RGGIT), principalmente todas aquellas actuaciones, comparecencias, aportaciones de documentos que haga el interesado.

c)-Los periodos de suspensión del plazo previstos en la ley¹⁶⁶, incluido como novedad por la ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT.

También se introdujo como novedad en la Ley 34/2015, la obligación de notificar dentro del plazo máximo, cuando los obligados han elegido medios electrónicos para relacionarse con la Administración Pública. Así lo establece el art 104.2 segundo párrafo:

“En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada”.

A efectos de cómputo máximo se toma como referencia el primer día en que la notificación se pone a disposición en la cuenta habilitada. Cuestión distinta es, cuándo se entiende notificada para el interesado, esto es, una vez transcurridos los 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación en los sitios habilitados electrónicamente como la dirección electrónica habilitada (DEH). Al día siguiente hábil empiezan a contar los plazos para las actuaciones que vaya a realizar el obligado, cuestión que analizaremos ampliamente en el apartado de las notificaciones electrónicas, del capítulo VI.

¹⁶⁵ Véase resolución del TEAC RG 1658/2011, (13/12/2012) impuesto de ISD, la notificación de cambio de representante como la consiguiente modificación de domicilio, tiene eficacia interruptiva de la prescripción.

¹⁶⁶ Modificado por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre.

Por último, cuando se trata de actos favorables para el interesado y la notificación fuera de plazo hubiese producido la pérdida de algún beneficio económico o personal que pueda ser fundamentado, podrá caber contra el acto notificado fuera de plazo un procedimiento de responsabilidad patrimonial reclamando los daños y perjuicios que el interesado estime pertinentes.

III.7. Defectos de contenido

Como ya hemos visto a lo largo de este capítulo, en la mayoría de los casos el incumplimiento de los requisitos de contenido establecidos en la LGT y en el art. 40 de la LPAC, (art. 58 de la LRJPAC), son subsanables, por ser elementos formales. No todas las notificaciones defectuosas producen los mismos efectos; dependerá de diversos factores, tales como cuál sea el defecto concreto (no es lo mismo notificar una resolución sin el texto íntegro que sin el pie de recursos), cuál la incidencia en el derecho de defensa del interesado, etc.

Las notificaciones defectuosas, aparte de que demoran la eficacia de la resolución notificada que perjudican al interesado (art. 39 de la LPAC)¹⁶⁷, no interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo STS 20 de diciembre de 1983(RJ 1983-6370); STSJ de Cataluña de 22 de septiembre de 1995(JT 1995-1089).

En algunos casos la Administración subsana el acto viciado con un nuevo acto rectificativo, como ocurre en los casos de insuficiente o inexistencia de motivación, o defecto de la cuantía.

En otros casos, cuando la subsanación depende de la actuación del interesado, hay varias posibilidades:

Cuando existe un defecto en la notificación y el recurso es presentado por el interesado errónea o extemporáneamente, no correrán los plazos del recurso y se computará desde esta fecha, obligando al tribunal a dilucidar sobre el fondo del asunto por economía procesal y evitando así la inadmisión por no agotar la vía administrativa.

¹⁶⁷ artículo 57.2 de la LRJPAC.

También se puede llevar a cabo mediante la manifestación expresa del interesado, a través de actos concluyentes, como el pago de una deuda tributaria STSJ de Madrid de 3 de febrero de 1994(JT 1994-148), computándose los plazos para interponer los recursos desde la fecha del ingreso.¹⁶⁸

Cuando no existe notificación o hay ausencia del texto íntegro, pues en estos casos el acto se tiene por no dictado, no es eficaz y no despliega ningún efecto sobre el obligado tributario, hasta que no haya interpuesto un recurso.

Para terminar cabe destacar la sentencia del TS de 17 de febrero de 2014(RC 3075/2010), a través de la cual nos expone los casos en los que se considera vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva:

- a) Cuando el vicio de la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso.
- b) Cuando falte la notificación del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria
- c) Cuando en el ámbito del procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía haber sido localizado a partir de los datos que obraban en el expediente.¹⁶⁹

En cambio, no provocará indefensión, conforme a la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 1998, y bajo el supuesto de hecho inmediato si:

- a) El interesado ha podido alegar y probar en el expediente cuanto ha considerado oportuno en defensa de sus derechos y postura asumida, como también recurrir en reposición -doctrina que basa el Tribunal Supremo en el artículo 24.1 de la Constitución.¹⁷⁰
- b) Si hizo dentro del expediente las alegaciones que estimó oportunas.¹⁷¹

¹⁶⁸ García Novoa, C:”Las notificaciones tributarias”; Aranzadi, 2001, págs 87-92.

¹⁶⁹ SSTs 291/2000, 30 de noviembre, FFJJ 3,4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5.

¹⁷⁰ STS de 14 octubre de 1992.

¹⁷¹ STS de 27 febrero de 1991

- c) Si ejercitó todos los recursos procedentes, tanto el administrativo de reposición, como el jurisdiccional.¹⁷²

Finalmente, si pese a los vicios de la notificación, el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio y pudo defenderse frente al mismo, o no lo hizo exclusivamente por causa a él imputable, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, en base al principio de buena fe y al carácter anti-formalista de la notificación [STS de 2 de febrero de 2012(RC 5932/2010, FJ tercero.)].¹⁷³

¹⁷² STS de 20 julio de 1992

¹⁷³ STS de 10 de febrero de 2014.

CAPÍTULO IV. LUGAR DONDE SE EFECTÚA LA NOTIFICACIÓN TRIBUTARIA

El lugar donde se practican las notificaciones tributarias es un elemento esencial de la notificación que, si se ejecuta correctamente, implica el respeto a los principios que venimos mencionando a lo largo de este estudio, entre otros, el de defensa del interesado, el de buena fe por ambas partes y el de eficacia del procedimiento. Se encuentra regulado en el art. 110 de la LGT, y subsidiariamente los arts. 40, 41 y 42 de la LPAC, (art. 59.2 de la LRJPAC).

Analizaremos el concepto de domicilio fiscal en las personas físicas y jurídicas, existiendo diferentes lugares de notificación en función de unas u otras (art. 48 de la LGT).

El interesado tiene la obligación de comunicar a la Administración Pública el cambio de domicilio, sin embargo, veremos que no siempre lo cumple, por lo que analizaremos las posibles consecuencias de este incumplimiento (art. 45 LGT).

Para aquellos casos en los que el interesado es desconocido, la Administración Pública debe realizar tareas de investigación en base al principio de buena fe y diligencia, sin embargo existen distintos grados de investigación, teniendo en cuenta entre otros, la importancia del acto que se comunica. Esta tarea, per se, no puede ser indefinida ni sobrepasar los límites de la eficiencia y eficacia, cuestión que será resuelta por la jurisprudencia.

IV.1 Procedimientos iniciados de oficio o a instancia de parte

Respecto al lugar donde debe efectuarse la notificación, hay que hacer una distinción entre los procedimientos iniciados a instancia de parte, de aquellos iniciados

de oficio, y para ello, haremos un análisis comparativo entre el art. 110 LGT y los arts. 41.3.4 y 42 de la LPAC, que se aplican subsidiariamente.¹⁷⁴

Como punto de partida, el art. 110 de la LGT, de forma precisa dispone: “En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro”.

En este caso, el domicilio indicado expresamente por el particular en los correspondientes escritos tiene un carácter preferente y vinculante a efectos de notificaciones, quedando la Administración Pública, obligada a practicar la notificación en el sitio especificado. Cuando la Administración, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado no haya conseguido el fin buscado, “[...] deberá acudir al nuevo domicilio no comunicado por el interesado, cuando resulte sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, a ese nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos, o en las propias bases de datos.”¹⁷⁵

Para los casos en que se produzca la falta de lugar designado expresamente por el interesado en la solicitud, en aquellos supuestos en que se tenga conocimiento del domicilio del interesado o su representante, la misma deberá practicarse necesariamente en uno u otro, en cualquiera de los dos será válido, pues la ley no establece preferencia.

La jurisprudencia respalda la validez del domicilio indicado por el interesado a efectos de notificaciones, frente a otros lugares que obran en poder de la

¹⁷⁴ La LRJPAC ha sido derogada por la LPAC. Señalar que los aspectos que venían referidos en el art. 59.2 de la LRJPAC, vienen referidos en los art 41.3 y 42 de la LPAC. Respecto al concepto que estamos analizando no existen modificaciones de contenido. Conforme a la LPAC: “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. Cuando no fuera posible realizar la notificación de acuerdo con lo señalado en la solicitud, se practicará en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.”

¹⁷⁵ STS de 7 de octubre de 2015(rec 680/2014); STS de 15 de diciembre de 2015(rec 1302/2014); Véase otras STS de 5 de mayo de 2011(rec 5824/2009); 28 de octubre de 2010(rec 2270/2002); SSTC de 17 de noviembre, 150/2008, FJ 4.

Administración, como ejemplo de ello, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 14 de noviembre de 1992:

"El señalamiento de un domicilio a efecto de notificaciones,[...] obliga al órgano administrativo a efectuar las notificaciones al mismo, no siendo válida las formuladas a su domicilio".

Con respecto a la LPAC, se establece de forma genérica, en el art. 41.1, que las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

El establecimiento de la forma electrónica como medio preferente y, por lo tanto, normal de practicar las notificaciones determina, en sí mismo, un cambio en cuanto al lugar, que pasa de dirección física (domicilio) a electrónica, y de esta forma el art. 43 de la LPAC, señala que 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, salvo lo establecido en el **art.41.3 de la LPAC**, que establece lo siguiente:

“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. Cuando no fuera posible realizar la notificación de acuerdo con lo señalado en la solicitud, se practicará en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.”

Viene a decir, que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación será practicada por el medio y lugar escogidos por aquél, manteniendo el lugar físico si ésta es su elección salvo los casos en que exista la obligación de practicarlo por vía electrónica. En el en caso de que no fuese posible la notificación por el medio o

lugar especificados por éste, se practicará en cualquier lugar que permita su recepción y conocimiento por el interesado, en definitiva, su eficacia, (STS 16 de julio de 2002).¹⁷⁶

Cuando se inicia un **procedimiento a instancia del interesado**, si éste manifiesta expresamente su domicilio a efectos de notificación, no se entenderá como tal el del representante que viene en el encabezamiento del escrito “representante a todos los efectos, no implica un cambio en el domicilio designado expresamente por el actor en su solicitud”, aunque se hubiese entregado el correspondiente poder general para pleitos. [La sentencia del TSJ de Castilla La Mancha (Albacete), de 7 de mayo de 2012(R 26/2011); FJ sexto].

Como resumen a lo regulado tanto en la LGT como en la LPAC, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el lugar donde se efectúa la notificación, tanto en materia tributaria como administrativa, se establece una preferencia: primero, el designado por los interesados y en su defecto en materia tributaria el domicilio fiscal del representante o interesado.

Respecto a los **procedimientos iniciados de oficio**, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin, (art. 110.2 LGT). En este caso no establece prelación alguna, de modo que la Administración puede elegir de entre los lugares citados, dónde practicar la notificación, [(STS 2014/4331, de 7 de octubre de 2015, casación 680/2014, FJ 3º.3), STSJ de Cataluña 438/2014, de 22 de mayo de 2014; FD tercero)]¹⁷⁷. En la derogada LRJPAC nada decía al respecto, sin embargo, la LPAC, precisa que, en los procedimientos iniciados de oficio, las Administraciones Públicas pueden investigar el domicilio del interesado con el único fin de notificar el inicio del procedimiento correspondiente, dando así mayor seguridad jurídica, en su artículo 41.4 expone:

¹⁷⁶ Art 59.2 de la LRJPAC: “En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo”.

¹⁷⁷ Véase otras sentencias STSJ de Madrid 239/2014, de 20 de febrero de 2014; 157/2014 de 11 de febrero de 2014; 1547/2013 de 12 de diciembre de 2013. Resolución del TEAC de 2 de junio de 2015(1788/2014)

“En los procedimientos iniciados de oficio, a los solos efectos de su iniciación, las Administraciones Públicas podrán recabar, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado recogidos en el Padrón Municipal, remitidos por las Entidades Locales en aplicación de lo previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.”

Por tanto, se deduce que las notificaciones, sean tributarias o no, habiendo sido iniciadas de oficio, en ellas no existe la posibilidad de que el administrado pueda elegir el lugar de notificación, dejando dicha opción a la Administración Pública. Siguiendo a ÁLVAREZ FERNÁNDEZ, “rechaza que esta designación sea arbitraria o carente de justificación [...] pues la determinación del lugar a efecto de notificaciones, debe responder al principio de buena fe”¹⁷⁸.

Es de gran relevancia esta cuestión, ya que los procedimientos sancionadores en su inmensa mayoría se inician de oficio, con lo que podría notificarse a un domicilio que no haya sido indicado por el expedientado, lo que produciría indefensión.

A continuación, cabe comentar la sentencia del TS de 3 de Julio de 2013 [(rec.2511/2011), FJ6], puesto que resuelve lo planteado en el párrafo anterior sobre los procedimientos iniciados de oficio. Se inicia un procedimiento de deslinde que se comunica a la Comunidad de Propietarios de un inmueble. Con el procedimiento iniciado, aquella designa un letrado en defensa de sus intereses en vía administrativa, especificando que la Administración le notifique al domicilio del letrado todas las actuaciones; la Administración obvia dicha indicación y notifica un acto administrativo relevante a la Comunidad de Propietarios, de manera que cuando el abogado formula el recurso de reposición lo declara extemporáneo computando el plazo de un mes desde el día siguiente de la notificación a la comunidad de propietarios. El TSJ, confirmaba tal extemporaneidad pues consideraba que el deslinde es un procedimiento de oficio y que no opera la facultad de indicar otro lugar para notificaciones alternativo y preferente.

¹⁷⁸ Álvarez Fernández, M., “Nuevos planteamientos jurisprudenciales sobre la práctica de las notificaciones administrativas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 194, 2014, p. 168.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, invalida la sentencia anterior y determina el lugar en que deben efectuarse las notificaciones en los procedimientos de oficio en los siguientes términos:

“Estas circunstancias determinaban que el acto aprobatorio del deslinde debiera notificarse a la persona y domicilio designando al efecto (art. 59.2 de la LRJPAC), con la consecuencia de que al no hacerlo la notificación deviene defectuosa (art. 58.3 de la misma LRJPAC), con el efecto de que el plazo de inicio del trámite del recurso, administrativo y judicial, se computa en la forma prevista en ese precepto “[...] a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda.”¹⁷⁹

“[...]Concluye que fuere el procedimiento iniciado de oficio (como allí ocurría) o a instancia de parte " el señalamiento por los interesados del domicilio donde desean ser notificados es independiente de la forma en que el procedimiento se inicia, de oficio o a instancia de parte, siendo un derecho de los interesados en el procedimiento ---también ejercitable en los procedimientos incoados de oficio-- -, y, desde luego, la designación de representante con todas garantías legales y de un domicilio específico para notificaciones, impide la validez de las notificaciones efectuadas sin tener en cuenta tales designaciones, que se convertirían así en inoperantes, pues una interpretación contraria vaciaría de contenido tanto la posibilidad de designar representantes (ex artículo 32 de la LRJPAC) como la de designar domicilio a efectos de notificaciones ."

Por lo tanto, viene a matizar, lo que de forma inespecífica se señalaba en los artículos analizados. La potestad de los interesados para señalar un domicilio como preferente donde desean ser notificados es independiente de la forma en que se inicia el procedimiento. El domicilio indicado por el obligado tributario como lugar para las notificaciones vincula a la Administración tanto en los procedimientos iniciados a

¹⁷⁹ STSJCL de Castilla Y León, (sede en Burgos), 2003/2259, (REC CAS 572/2001) FD 3º; STSJ NA 195/2008 de 1/04/2008, REC 29/2008), FD 4º.

solicitud de parte, como de oficio siendo un derecho de los interesados en el procedimiento.

En la sentencia del TS de 15 de diciembre de 2014, (rec 202/2014), FJ5, viene a confirmar la doctrina establecida por la anterior sentencia. Se trata de un procedimiento de oficio, en el que el interesado comunica a la Administración el lugar en el que quiere ser notificado, y la Administración no atiende a dicha comunicación.

“[...]No solo se trata de que el procedimiento, iniciado de oficio, indicó un determinado domicilio a efectos de notificaciones, lo que fue incumplido. Lo relevante es que "la notificación" fue practicada fuera del domicilio escogido por el interesado a persona distinta de la designada, con ocasión de la entrega de una "documentación " sin hacer constar la relación circunstanciada de su vínculo con la sociedad recurrente y la advertencia de la obligación que tenía de hacerla llegar a la empresa interesada.”¹⁸⁰

En el mismo sentido, destaca la sentencia del TS de 11 de abril de 2019, (rec 2112/2017), que determina la nulidad del acto que notificó el inicio de las actuaciones inspectoras practicado a una tercera persona fuera del domicilio señalado por el obligado tributario o su representante, o del domicilio fiscal de uno u otro, en concreto en el centro de trabajo de aquél.

FJ6: “en consecuencia, el criterio interpretativo que aquí debe establecerse, para las notificaciones practicadas a una tercera persona en un lugar distinto al señalado por el obligado tributario o por su representante, y que tampoco sea el domicilio fiscal de uno u otro, está constituido por todo lo siguiente: que ha de presumirse que *el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión*; que esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración; y que la prueba habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado”.

¹⁸⁰ STS de 7 de octubre de 2015,(rec 680/2014), FJ2

FJ7: “[...] ningún concreto medio probatorio que justificase que el obligado tributario hubiese tenido conocimiento real y efectivo de la notificación[...]”.

IV.2 El domicilio fiscal

IV.2 .1 Concepto de domicilio fiscal

El lugar de las notificaciones tributarias es el domicilio fiscal con carácter general, así viene referido en los artículos que hasta ahora hemos mencionado, sin embargo es necesario precisar, qué se entiende por tal concepto en función de los distintos destinatarios que pueden recibir la notificación.

El domicilio fiscal, es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria, y éste dependerá de si el destinatario es una persona física, persona jurídica, u otras entidades (art. 48 LGT).

Si es una *persona física*, el domicilio fiscal, será donde tengan su residencia habitual. Si desarrollan actividades económicas, se podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas, (art 48.2 .a) de la LGT).

En el caso de las *personas jurídicas*, (art. 48.2.b de la LGT), será su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

"La expresión "centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios", es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de la que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica. El contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios

lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios... resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino se tienen en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial". [STS de 18 de junio de 2015 (RC 417/2013) FD quinto].

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Por otro lado, con respecto al art. 48.2d) de la LGT, para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo. En la siguiente sentencia del TS, de 14 de enero de 2016, (rec 2583/2014), FJ2, viene a confirmar que en el caso de rentas derivadas de bienes inmuebles, a falta de representante del contribuyente, como así ocurría en el caso, se consideraba domicilio fiscal de ese contribuyente el lugar en el que se ubicaba el inmueble que se había vendido. Y éste era el domicilio en el que se habían practicado los dos primeros intentos infructuosos considerados válidos.¹⁸¹

IV.2.2 Notificación y lesión del art 24 de la CE

Debido a la numerosa casuística recogida en la jurisprudencia, es común, que la Administración pública notifique en un domicilio que no es del interesado; en sí mismo, no es un defecto que implique indefensión al interesado como pudiera parecer. Hay casos en los que se considera que ha habido una lesión del art 24 de la CE, y por tanto se reconoce como un defecto sustancial, mientras que en otros casos, no se vulnera el derecho fundamental, considerándose por tanto un defecto formal.

Cuando existe un defecto sustancial es porque se entiende que el interesado no ha llegado a conocer del acto. En estos casos procede su nulidad y se debe volver a practicar la notificación. Esta cuestión se encuentra ejemplificada en los siguientes casos:

¹⁸¹ Véase STSJ de Palma de Mallorca, de 18 de febrero de 2014(rec 376/2012).FJ3.

1)-Cuando la notificación, se dirige al domicilio de un tercero que no se demuestra que cumpla el requisito de cercanía o proximidad geográfica, [(SSTC 21/2006, de 30 de enero, FJ cuarto; 111/2006, de 5 de abril, FJ quinto; 113/2006, de 5 de abril, FJ sexto).]

2)-Cuando la notificación se efectúa en un domicilio que no es del interesado, no haciéndose constar además la relación entre receptor e interesado, [STS de 15 de diciembre de 2014, (rec 202/2014) FJ5; STS de 8 de noviembre de 2006(RC 4201/2001);FD segundo.]

3)-Cuando la notificación no se ha efectuado en el domicilio de la sociedad ni en el de su representante:

“Ciertamente es loable el intento de la Administración demandante de notificar personalmente la resolución del recurso de reposición antes de acudir al remedio excepcional de la notificación edictal con la que, efectivamente, los administrados raramente tienen conocimiento de los actos administrativos comunicados por esta vía, pero si, como sucede en este caso, la notificación personal no se efectúa con ninguna de las personas legitimadas para recibir la notificación ni en el lugar donde se puede practicar la notificación, con arreglo a los citados arts. 110 y 111 de la LGT, no puede considerarse válida ni eficaz y produce la misma o más indefensión a la destinataria de la notificación que la notificación edictal.”. [Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sede de Valladolid, de 23 de mayo de 2014, (Recurso 579/2011)].

4) -Cuando existe contradicción entre dos datos:

a)-La notificación se practica en un domicilio que no es el designado por el interesado.

b)-Que conste una firma en el acuse de recibo, cuando se marcó “desconocido”. En este sentido, la sentencia del TS de 24 de mayo de 2012, (RC 2913/2010; FD segundo), no se ha podido probar, pues no consta en el expediente, que se practicara un segundo intento en el mismo día o días posteriores. El recurrente alega, que tuvo conocimiento de la notificación, no el día en que se realizó el primer intento, sino en la fecha en que comparece en las dependencias del

órgano actuante y le dan instrucciones de firmar el acuse de recibo. Por lo tanto el tribunal estimó, que al existir las contradicciones descritas, no debía tenerse por realizado el primer intento de la notificación, sino la fecha en que el recurrente tuvo conocimiento del acto, esto es, la fecha de la firma en las citadas dependencias.

Por otro lado, hay casos en los que, a pesar de haber notificado en el domicilio distinto del designado, se considera que no lesiona el art 24 de la CE, y esto es porque se presume que ha llegado a conocimiento del interesado, y por lo tanto no se llega a invalidar la notificación. Así se establecen en los siguientes casos:

- 1)-Notificación en el domicilio del representante, distinto del designado (STC de 24 de abril, 130/2006, FJ sexto).
- 2)-Notificación en el domicilio de otra entidad que tiene el mismo administrador [STS de 19 de diciembre de 2002(RC 7692/1197); FD segundo].
- 3)- Notificación realizada en un domicilio que anteriormente tenía la entidad y que sigue siendo de empresas del mismo grupo empresarial, habiéndose firmado por quien se identifica como empleado, consigna su DNI y estampa el sello de la empresa(STS de 3 de noviembre de 2010, FD segundo).

Por lo tanto, siguiendo la línea antiformalista de la jurisprudencia se podría decir que, si se ha notificado a un domicilio que no es el designado pero el interesado llega a conocer de la notificación, es eficaz y despliega todos los efectos desde que interponga el recurso pertinente.

Así la sentencia del TS de 11 de abril de 2019 (rec 2112/2017), FJ5, nos confirma esta línea antiformalista con respecto a los defectos de las notificaciones que nos podemos encontrar:

“- Notificaciones que respetan todas las formalidades establecidas: en ellas debe de partirse de la presunción iuris tantum de que el acto ha llegado

tempestivamente a conocimiento del interesado; pero podrán enervarse en los casos en los que se haya acreditado suficientemente lo contrario.

- Notificaciones de que han desconocido formalidades de carácter sustancial (entre las que deben incluirse las practicadas, a través de un tercero, en un lugar distinto al domicilio del interesado: en estas ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; pero esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración, una prueba que habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado.

- Notificaciones que quebrantan formalidades de carácter secundario: en las mismas habrá de partir de la presunción de que el acto ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado.”

IV.2.3 Cambios de domicilio

El art. 48.3 de la LGT establece que “los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el art. 110 de esta ley” .

La redacción del citado precepto legal pone de manifiesto, la falta de diligencia e incumplimiento de la obligación formal de comunicar el cambio de domicilio y, por otro, la validez del intento de notificación practicado por la Administración tributaria.

Las reglas mencionadas de establecimiento del domicilio fiscal tienen especial importancia por motivos de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, y al lugar donde deben practicarse las notificaciones¹⁸².

¹⁸² FJ 1º de la STS de 18 de junio de 2015, rec. 417/2013.

En todo caso, con independencia de la actuación del interesado, sobre su obligación de comunicar el cambio de domicilio no impide exigir a la propia **Administración Pública**, una determinada **diligencia en orden a la investigación y conocimiento de dichas modificaciones**, como ocurre en aquellos supuestos en que tal cambio de domicilio ya se ha indicado en diversos escritos dirigidos a la propia Administración (en la declaración de tributos).¹⁸³

Conforme al art. 17.1 del RGGIT, están obligados a comunicar a la Administración el cambio de domicilio fiscal:

“Las personas físicas que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades deberán cumplir la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, establecida en el art. 48.3 de la LGT, en el plazo de un mes a partir del momento en que produzca dicho cambio.”

El anterior plazo, se ampliará a tres meses cuando las personas físicas no deban estar inscritas en el anterior censo, “Tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.”(art. 17.2 de la RGGIT).

La comunicación del cambio de domicilio fiscal, surtirá efectos desde el momento en que se hubiese presentado a la administración que se hubiese comunicado o desde que tuviesen conocimiento del mismo las administraciones autonómicas o locales.¹⁸⁴

Para las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, se les aplicará lo referido a las personas jurídicas.

Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo. En defecto

¹⁸³ Iñigo Fuster, A., "Las notificaciones postales", *Noticias jurídicas*, 2002, p. 168.

¹⁸⁴ Efectos sobre la comunicación del cambio de domicilio :Resolución del TEAC de 2 de diciembre de 2015(92/2014).

de regulación, el domicilio será el del representante designado en territorio español, (art. 47 de la LGT).

Respecto al cambio de domicilio que se incluye a la vez que se presenta un tributo, lo encontramos ejemplificado en la sentencia del TSJ de Andalucía, de 7 de febrero de 1994: "El cambio de domicilio hecho constar por el sujeto pasivo en su declaración trimestral de IVA es suficiente para considerar improcedentes las notificaciones practicadas al antiguo domicilio del contribuyente y ulterior notificación edictal".

Es claro que la Administración no tiene ningún deber de rectificar el domicilio mediante la pertinente comprobación, pues dicha carga recae sobre el sujeto pasivo (STS 9 octubre 2001).¹⁸⁵

Cuando el sujeto pasivo no ha comunicado el cambio de domicilio, puede ser por dos causas:

a) Porque no sea obligatoria la comunicación

"No es obligatorio notificar a la Administración el cambio de domicilio fiscal cuando dicho cambio resulte no de un desplazamiento físico del notificado, sino de un cambio de numeración municipal, por lo que no puede darse por bien intentada la notificación dirigida al número antiguo de domiciliación".¹⁸⁶

b) Por incumplimiento

Sobre el Incumplimiento de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio siempre que la Administración Pública haya obrado de buena fe y con la debida diligencia, el sujeto pasivo deberá pechar con las consecuencias [SSTS de 3 de diciembre de 2012, (rec 5313/2011) FJ3; de 10 de junio de 2009,FJ4; y de 16 de junio de 2009, FJ2].

¹⁸⁵ Íñigo Fuster, A:” Las notificaciones postales.. ”, op,cit, pág 168.

¹⁸⁶ Sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de diciembre de 1996; Íñigo Fuster, Andrés:” Las notificaciones postales.. ”op, cit, pág 168.

En la misma línea, la jurisprudencia ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 de la CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [STS de 27 de enero de 2009 (RC. 5777/2006), FD Quinto ; de 7 de mayo de 2009 (RC. 7637/2005), FD Quinto ; y de 21 de enero de 2010 (RC. 2598/2004), FD Tercero], pero conviene hacer énfasis en el siguiente matiz, siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles.

En cualquier caso, tanto si el interesado ha comunicado el cambio de domicilio como si no, la Administración debe actuar con diligencia y buena fe, e intentar comunicar las notificaciones en los diversos domicilios que pueda conocer del interesado, si intentado en un primer domicilio fiscal ha sido infructuosa, se debe intentar en un segundo domicilio conocido. En este mismo sentido la sentencia del TS de 26 de septiembre de 2017 (rec 3047/2016), FJ7:

“En definitiva, del expediente se desprende que los intentos de notificación de la liquidación y del acuerdo de imposición de sanción se dirigieron a la CALLE 000 NUM 001. Y , sin embargo, tanto con anterioridad como con posterioridad existen intentos de notificación en CALLE000 NUM002 [..]Debemos, por ello, concluir que es imputable a la Administración tributaria cierta falta de diligencia, pues debió dirigir, al igual que había hecho en otras ocasiones, los intentos de notificación no sólo a la CALLE000 NUM001 sino también a la calle CALLE000 NUM002 antes de acudir a la vía edictal, a la que la doctrina reiterada de esta Sala le ha atribuido carácter residual y excepcional[...].”

En la siguiente sentencia del TS de 25 de octubre de 2013 [(rec 6281/2011)FJ4], se estipulan los efectos que se producen cuando los cambios de domicilio se realizan durante un procedimiento de aplicación de tributos: *“No obstante, cuando se hubiera iniciado de oficio un procedimiento de aplicación de los tributos con anterioridad a la comunicación del nuevo domicilio, dicha comunicación surtirá efectos en relación con la competencia del órgano administrativo al mes siguiente de su presentación, salvo que durante dicho plazo la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, en cuyo caso todos los procedimientos iniciados de*

oficio antes de la referida comunicación se continuarán y finalizarán por el órgano que los viniese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio. Lo anterior no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar en cualquier otro momento un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal del obligado tributario”.

IV.2.4 Averiguación del domicilio fiscal

Cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el interesado han sido infructuosos) la Administración tiene el deber de diligencia, de intentar averiguar el domicilio del sujeto pasivo antes de acudir a la notificación edictal, considerada como supletoria o subsidiaria, (art. 112 de la LGT). En el art 41.4 de la LPAC, la Administración tendrá esta potestad para averiguar el domicilio del interesado en los procedimientos iniciados de oficio, a los solos efectos de su iniciación.

Numerosa jurisprudencia manifiesta el deber del órgano judicial “de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance [...]” (SSTC 32/2008, de 25 de febrero , FJ 2; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2;) y SSTS de 21 de junio de 2010(RC 4883/2006)FD tercero; de 28 de junio de 2010(RC 3341/2007), FD 3].¹⁸⁷

Sobre estas afirmaciones del deber de la Administración Pública de investigar el domicilio, es necesario matizarlas, ya que este deber no siempre es el mismo. Como venimos diciendo, dependerá de los casos:

- 1) En función de la mayor o menor dificultad para acceder a la información, pues tampoco se trata de que el órgano lleve a cabo largas tareas investigadoras que dilaten el procedimiento, [SSTC de 13 de febrero 43/2006, FJ2; de 13 de marzo 76/2006].

¹⁸⁷ Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2016(nº 7511/2015) FJ 4.

- 2) Cuando se trata de notificar sanciones, la Administración Pública, debe tener especial diligencia, “antes de acudir a la vía edictal se debe intentar la notificación que aparezca en otros registros públicos”, como es el caso de los registros mercantiles, que constituyen una fuente de fácil acceso para la Administración Pública, en los casos de cambio de domicilio social de las entidades jurídicas [SSTC de 25 de febrero, 32/2008, FJ 2; de 27 de octubre, 128/2008, FJ 2].
- 3) Cuando esta tarea de investigar sea de fácil acceso porque conste en el expediente. [(STS 26 de septiembre de 2017, (rec 3047/2016), FJ7); [(STC 14 de enero, 2/2008, FJ3)];

Cuando por una u otra causa, la notificación ha resultado infructuosa, la Administración Pública se encuentra en la necesidad de investigar el domicilio del sujeto pasivo, sobre todo cuando nos encontramos en un procedimiento sancionador. Por ello, la Administración Pública, inicia de oficio un procedimiento de investigación (arts. 148-152 del RGGIT). Este inicio no se notifica al interesado, ya que se considera una actuación interna de la Administración Pública en la que, tendrá en cuenta todos los documentos aportados por el obligado tributario y los datos, pruebas y circunstancias que obren a su alcance para obtener un nuevo domicilio, con el fin de conseguir notificar el acto, pero esta vez con más éxito.

Una vez terminado el expediente, es cuando se notifica al interesado la propuesta de resolución (provisional) motivada, a partir de la cual tendrá 15 días para hacer alegaciones, y tras el periodo de alegaciones se convertirá en definitiva.

Nos interesa señalar en este punto, los efectos de la terminación del procedimiento de averiguación del domicilio fiscal. Si en los próximos tres años el obligado cambiase de domicilio fiscal, no tendrá el carácter de una mera solicitud, sino que deberá aportar pruebas y esperar a que la Administración Pública acuerde el nuevo domicilio fiscal como válido. En el caso de que exista dicho acuerdo, el nuevo domicilio tendrá efectos a partir del día siguiente a la notificación del mismo.

Si ha transcurrido un mes, desde la propuesta del nuevo cambio de domicilio, y la Administración Pública no ha emitido acuerdo confirmatorio, se entenderá que el nuevo domicilio, empieza a surtir efecto, al día siguiente de la finalización de este plazo. Por lo

tanto, durante ese mes, las notificaciones recibidas en el anterior domicilio serán válidas (art. 151.2 del RGGIT).

En cuanto a las especialidades del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal iniciado a solicitud de una Comunidad Autónoma, (art. 152 del RGGIT).

Destacar, que la Comunidad Autónoma podrá solicitar el inicio del procedimiento de comprobación, cuando considere que el obligado tributario que se encuentre en su censo, tenga el domicilio fiscal en otra Comunidad Autónoma. Al obligado tributario, sólo se le comunicará la propuesta de resolución.

IV.2.5 Otros lugares de notificación

Respecto a las resoluciones del Tribunal económico administrativo, (art. 234.4 de la LGT y art. 50.3 del RD 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT), cabe hacer la siguiente precisión:

Establece que cuando figuren varios domicilios en el expediente, se utilizará el último señalado a estos efectos.

Por el contrario, cuando no figure ningún domicilio señalado a efectos de notificaciones, se practicará en el domicilio que el tribunal tuviese constancia.

En defecto de los anteriores, si el tribunal no conociese ningún domicilio la notificación deberá practicarse directamente mediante depósito en la secretaría del tribunal. Este depósito en la secretaría del tribunal se hará de la siguiente forma:

“[...] Si no es posible la notificación en el domicilio designado a efectos de notificación por ser desconocido el destinatario, se elimina la publicación edictal y se sustituye por la notificación en la secretaría del tribunal del acto recaído en un procedimiento que se inicia a instancia del interesado”[STS 6 de julio de 2015, (RC 1976/2014)].¹⁸⁸

¹⁸⁸ Véase también SSTS de 20 de abril de 2007, RC 2270/2002; de 5 de mayo de 2011, RC 5824/2009.

El depósito del acto que se ha intentado notificar, se hace efectivo en la secretaría del tribunal y consta de los siguientes pasos:

- 1)-Se deposita una copia íntegra de la notificación en la secretaría del tribunal (basta con que se haya realizado un solo intento en el domicilio cuando éste fuera desconocido).*
- 2)-El interesado podrá recoger la copia en el plazo de un mes, contado a partir del siguiente a aquél en que se efectuó el último intento, o en su caso único intento en el domicilio, previa firma del recibí. En dicho momento se tiene por efectuada la notificación.*
- 3)-Si transcurre dicho plazo sin que el interesado la haya recogido, se deposita formalmente en la secretaría del tribunal y se tiene por notificado el acto, en la fecha de éste depósito.*

Por otro lado, como novedad, el art. 114.2 del RGGIT prevé que el interesado pueda designar como lugar a efectos de las notificaciones un apartado postal. Concreta el régimen en los siguientes términos: el envío se depositará en el interior de la oficina y podrá recogerse por el titular del apartado o por la persona autorizada expresamente para retirarlo. La notificación se entenderá practicada por el transcurso de diez días naturales desde el depósito del envío en la oficina. En los procedimientos a instancia del interesado, la utilización de este medio de notificación, requerirá que el interesado lo haya señalado como preferente en el correspondiente procedimiento.

CAPÍTULO V. MEDIOS DE NOTIFICACIÓN

V.1. Aspectos generales

Las notificaciones se practicarán "*por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y contenido del acto notificado*", establecía el art 59.1 de la LRJPAC.

Sin embargo, el art. 41.1 de la LPAC introdujo como novedad, la preferencia por el uso de los medios electrónicos: "Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía". Hasta que no entró en vigor la LPAC, la notificación electrónica se consideraba como medio residual, pero dicha inclusión supone considerar los medios electrónicos como la vía normal de notificación entre los interesados y la Administración Pública, salvo excepciones, (art. 41.1.a) y b).

En todo caso, lo importante en cuanto a la forma de realizar las notificaciones es cumplir todas las formalidades necesarias para evitar la indefensión y garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24 de la Constitución,¹⁸⁹ a la par que acreditar el conocimiento por el destinatario del contenido del. Por tanto, la carta certificada, el telegrama, la notificación notarial o cualquier otro medio que deje constancia de los elementos exigidos legalmente, serán procedimientos válidos.¹⁹⁰

Reiterada jurisprudencia manifiesta el carácter anti-formalista¹⁹¹ que tiene la práctica de las notificaciones, cuyo único fin es asegurarse de que el acto es conocido

¹⁸⁹ STS de 9 y 25 de febrero de 1998.

¹⁹⁰ SSTs de 26 de febrero de 1985 y 28 de octubre de 1989; 7 de abril y 6 de mayo de 1989, y 10 de febrero de 1998.

¹⁹¹ TS de 11 de abril de 2019 (rec 2112/2017), FJ5: nos confirma esta línea antiformalista con respecto a los defectos de las notificaciones que nos podemos encontrar:

“- Notificaciones que respetan todas las formalidades establecidas: en ellas debe de partirse de la presunción iuris tantum de que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado; pero podrán enervarse en los casos en los que se haya acreditado suficientemente lo contrario.

- Notificaciones de que han desconocido formalidades de carácter sustancial (entre las que deben incluirse las practicadas, a través de un tercero, en un lugar distinto al domicilio del interesado: en estas ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; pero esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración, una prueba que habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado.

por su destinatario, por lo que cualquier defecto formal, a priori, queda como irregularidad invalidante si se cumple dicho objetivo, aunque como hemos dicho ya, dependerá del caso concreto y sus circunstancias.

El art. 109 de la LGT nos remite en materia de notificaciones a la aplicación subsidiaria de la LPAC, en concreto el art 41, regula la práctica de las notificaciones, (art. 59 de la LRJPAC ya derogado).

La LPAC, tiene su fundamento en la necesidad de mejorar la actuación pública que muestra duplicidades e ineficiencias, así como procedimientos administrativos complejos. Para ello la reforma se vertebra a través dos leyes, la ya citada que regula las relaciones ad extra entre la Administración y los ciudadanos, y la LRJSP que regula las relaciones *ad intra*.

Es denominador común en la LPAC, la inclusión a lo largo de su articulado del uso de medios electrónicos para mejorar la relación entre la Administración Pública y los ciudadanos, y de su clara preferencia frente a otros medios como el papel, así lo manifiesta la exposición de motivos: “[...] En el entorno actual, la tramitación electrónica no puede ser todavía una forma especial de gestión de los procedimientos, sino que debe constituir la actuación habitual de las administraciones”.

En el art. 41, bajo el título de “Condiciones generales para las prácticas de las notificaciones”, como hemos dicho, se incluye como principal novedad, la preferencia de los medios electrónicos para practicar las notificaciones, aludiendo a aquellos casos en los que su uso ya es obligatorio, como el sistema de notificaciones obligatorias electrónicas(NEO). Con este sistema se ha implementado que determinados sujetos pasivos utilicen obligatoriamente la dirección electrónica habilitada (DEH) para relacionarse con la Administración Tributaria, vigente desde el 1 de enero de 2011.

- Notificaciones que quebrantan formalidades de carácter secundario: en las mismas habrá de partir de la presunción de que el acto ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado.”; También, STS 5 de mayo de 2011(rec 5671/2011).

Respecto al art. 42, se encuentra bajo el título de “Práctica de las notificaciones en papel”, y es el que viene a sustituir el contenido del art. 59.2 de la LRJPAC.

Como el art. 42, se ha regulado la práctica del segundo intento de notificación, que hasta la fecha venía precisado por la jurisprudencia.

Ambos artículos serán analizados con la exposición del correo ordinario como uno de los medios de notificación, pero antes es necesario precisar la acreditación de la recepción, que debe probarse para que la notificación tenga validez, con independencia del medio que se utilice para practicarla.

V.2 Acreditación y prueba de la notificación. El acuse de recibo

Con independencia del medio utilizado para practicar la notificación, aquel siempre deberá permitir tener “constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente” art 41.1 de la LPAC.¹⁹²

Sirva como ejemplo de la necesidad de acreditar dichos aspectos la sentencia del TS de 30 de abril de 1998; en ella se *acredita que el portero de la finca recibe las notificaciones por correo, que firma todas ellas y las hace llegar al interesado, por lo cual no existe la menor duda de que la notificación estuvo bien hecha, probando que las notificaciones fueron recibidas por el sujeto pasivo.*

Teniendo en cuenta que el correo certificado y el telegrama son los medios ordinarios de notificación que se realizan con acuse de recibo, debemos hacer referencia a qué valor probatorio tiene precisamente este elemento. El acuse de recibo del correo certificado debe ser recibido por el interesado o, en su defecto, por un familiar mayor de edad, conforme al 32 del **RPSP**.¹⁹³

¹⁹² Art 59.1 de la LRJPAC: “las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad del receptor y el contenido del acto notificado, debiendo **incorporarse la acreditación de la notificación al propio expediente, y haciendo prueba de haberse verificado la misma y los extremos anteriormente dichos.**

¹⁹³ Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales.

Respecto al valor probatorio del acuse de recibo, cabe incluir el análisis de JIMENEZ NAVAS, que plantea la existencia de dos posturas jurisprudenciales:

-En la primera de ellas, se defiende que el acuse de recibo es el único documento que acredita la identificación de la recepción por el interesado, por lo que no existe ningún otro documento que pueda subsanar cualquier error sobre el mismo.

-La segunda, la tesis contraria, en caso de error o deficiencia en la acreditación del acuse de recibo podrá ser subsanada o complementada con otros documentos como la libreta de entrega.

De todo ello, coincidimos con la conclusión de JIMENEZ NAVAS:

“[...]Cabe deducir la preponderancia absoluta del acuse de recibo como medio de prueba. En este sentido, si la identificación de la persona receptora de la notificación por ejemplo es errónea o no consta en el acuse, la notificación deberá calificarse como nula[...] provocada por la inexistencia o incorrección de datos esenciales en toda práctica de notificaciones”.¹⁹⁴

Debemos tener presente, pues, la **necesaria existencia** del acuse de recibo, el cual no puede ser suplido por otros documentos. No obstante, ello no significa que debamos desconocer la **eficacia probatoria de otros documentos, tales como la libreta de entrega, o cualesquiera otros medios de prueba admitidos en Derecho**, tal como se mantiene en las **SSTS del Tribunal Supremo de 27 de enero de 1992 y 29 de junio de 1998 o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 31 de mayo de 1999.**

El valor probatorio del acuse de recibo lo señala el TEAC en los siguientes términos:

"La tarjeta de acuse de recibo firmada exclusivamente por el cartero repartidor y no por el interesado, supone la práctica de una notificación defectuosa que sólo surte efecto a partir de la fecha en que el interesado manifieste expresamente que se tiene por notificado o interponga el recurso pendiente".¹⁹⁵

¹⁹⁴ Jiménez Navas, “El régimen jurídico de las notificaciones....”op, cit, pág 70-71.

¹⁹⁵ TEAC voc. 5ª, 20 de octubre de 1994.

Ese valor probatorio se evidencia también en la jurisprudencia del TSJ Murcia al afirmar:

"Si en la cartulina de acuse de recibo aparece la fecha de entrega y la firma de una persona que dice ser empleado del destinatario, que, por lo demás, firma todos los acuses de recibo que figuran en el expediente hay que reputar correcta la notificación practicada, en tanto el notificado no pruebe que dicha persona no pertenece a su círculo de interés".¹⁹⁶

En la siguiente sentencia del TS de 1 de octubre de 2012(rec 3997/2010), se ponen de manifiesto algunos errores de cumplimentación en el acuse de recibo que dotando de validez a la notificación practicada.

FJ4: "[..]lo que no afecta a la validez del documento la circunstancia de que sea rellenado íntegramente por el funcionario que practica el acto de comunicación, pues no supone merma alguna del documento ni disminuye las garantías que debe reunir el acto de notificación [...] el número de documento nacional de identidad que figura en el anverso del documento sea el del receptor de la notificación, quien estampó el sello de la empresa en el reverso[.] En definitiva, la circunstancia de que el modelo utilizado no esté completado en su integridad o que el funcionario de correos que practicó la notificación dejara algunos espacios sin cumplimentar no impide comprobar ni corroborar, sin la menor duda, el lugar, la fecha y el destinatario de la notificación practicada".

Por consiguiente, cuando se cursa la notificación con acuse de recibo, tanto en éste como en la libreta de entrega ha de hacerse constar la condición del firmante y, aunque pueda sostenerse que el hecho material de la recepción puede acreditarse tanto por el acuse de recibo como por la libreta de entrega, si en aquel no constan las necesarias circunstancias de identificación, es a la parte que sostiene la validez de la notificación a quien incumbe acreditar, por la libreta de entrega, que aquélla tuvo lugar.

¹⁹⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 1 de junio de 1991.

V.2.1. Notificación por correo ordinario certificado

La notificación mediante correo ordinario certificado, a través del personal al servicio de correos, es la vía que utiliza por lo general la Administración tributaria para notificar sus actos, siendo el art 42.1 y 2 de la LPAC, donde se expone la práctica de este medio, (art. 59.2 de la LRJPAC).

Por primera vez, mediante el art 42.2 de la LPAC, se especifican términos que se habían esclarecido mediante jurisprudencia a lo largo de los años debido a la ambigüedad o imprecisión de la LRJPAC. Qué se entiende por “hora distinta dentro de los tres días siguientes” y “el requisito de edad de la persona que debe hacerse cargo de la notificación en caso de no ser el interesado”, son los términos que se clarifican en el citado artículo de la LPAC, de la siguiente forma:

“Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona *mayor de catorce años* que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. *En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación.* Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44”.

El art. 14.1 del RPSP clasifica los envíos postales atendiendo a las garantías que ofrecen en la recepción por el destinatario. Así, distingue entre envíos generales, certificados y con valor declarado.

Los envíos generales, se harán “sin que medie recibo justificativo individualizado de cada uno de dichos envíos que permita identificar la dirección postal del remitente y del destinatario”.

En los envíos certificados, se paga una cantidad previa que garantiza “...los riesgos de pérdida, sustracción o deterioro, y que facilitan al remitente, en su caso a petición de éste, una prueba del depósito del envío postal o de su entrega al destinatario”.

Y los de valor declarado, “permiten asegurar éstos por el valor declarado por el remitente, en caso de pérdida, sustracción o deterioro.”

A este respecto, HERNÁNDEZ JIMÉNEZ justifica que “cuando se trata de resoluciones y actos administrativos que afectan a los derechos e intereses de los interesados se han de utilizar los servicios de envíos certificados por ser los que están dotados de la presunción de veracidad y fehaciencia, entre éstos no están incluidos los envíos postales ordinarios, ni los apartados de correos”¹⁹⁷

No obstante, es preciso matizar, como novedad, que el art. 114.2 del RGGIT prevé que el interesado pueda designar como lugar a efectos de las notificaciones un apartado postal. El régimen se concreta en los siguientes términos:

-El envío se depositará en el interior de la oficina y podrá recogerse por el titular del apartado o por la persona autorizada expresamente para retirarlo. La notificación se entenderá practicada por el transcurso de diez días naturales desde el depósito del envío en la oficina.

Por lo tanto, si el apartado de correos es designado expresamente por el interesado como domicilio a efectos de notificaciones se considerará válido, tal como confirma, la sentencia del TSJ del País Vasco, de 17 de junio de 2015,(RC 482/2013), FJ tercero;

“[...]Si la propia empresa facilita como único domicilio de notificaciones un apartado de correos, es preciso entender que, igualmente, asume la carga de acudir al menos diariamente a comprobar si existen o no envíos”.

En cuanto a la práctica de la notificación por correo certificado, consta de dos intentos (art. 112.1 de la LGT), los cuales deben quedar acreditados en el acuse de recibo,

¹⁹⁷ Hernández Jiménez: “El lugar para la práctica de las notificaciones”, *Revista de Actualidad Administrativa*, núm. 12, 2013, pp. 3-4.

consignándose la hora y fecha de su realización para posteriormente comprobar que se han cumplido los requisitos formales del procedimiento y que no se han vulnerado los derechos del interesado. El segundo intento, según la LRJPAC, debía practicarse dentro de los tres días siguientes en hora distinta al primer intento, suscitando ambigüedad el término “hora distinta”.

Esta “hora distinta”, ha sido clarificada mediante sentencia del TS de 28 de octubre de 2004 (rec 70/2003), tal como mantiene el tribunal, por la expresión "hora distinta" debe entenderse "con una hora de diferencia de al menos sesenta minutos"¹⁹⁸.

Sobre este término, añade otro matiz la sentencia del TS de 10 de noviembre de 2004(rec 4/2003): “se debe entender que si la primera notificación se practicó en horario de mañana, la segunda notificación debería practicarse en la franja horaria de la tarde”.

El art. 42.2 de la LPAC, modifica lo dicho por la primera sentencia y añade como novedad, que entre el primer intento y el segundo debe existir al menos un lapso de tres horas. Y respecto de la segunda sentencia, dicho artículo, delimita de forma concreta entre el horario de mañana y tarde. Expresamente dice:

“[...]. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación”.

El art. 42.2 de la LPAC, establece que el plazo para realizar el segundo intento deberá hacerse “[...] intento que se repetirá por una sola vez y en hora distinta dentro de los tres días siguientes”, por lo tanto mantiene la misma redacción que el artículo 59.2 de la LRJPAC. Respecto a este plazo, el TS en un principio consideró que no tenía carácter preclusivo, considerando que si no se cumplía, no implicaba la invalidez del

¹⁹⁸ STS de 13 de febrero de 2014,(rec 777/2012)FJ4, confirma la doctrina legal del STS de 28 de octubre de 2004:

“la notificación de las dos liquidaciones y de la sanción derivada de la liquidación del IVA se intentó en el domicilio fiscal el 22 y 27 de marzo de 2007, a las 12,45 y 13,45 horas, respectivamente; y se acepta también que la notificación de la segunda sanción se intentó en ese mismo domicilio el 24 y 26 de abril de 2007, a las 13 y 12 horas, respectivamente”

segundo intento de notificación y por ende la invalidez de la notificación edictal posterior. Sin embargo, las sentencias que hemos mencionado del TS de 28 de octubre y 10 de noviembre insisten en que el segundo intento debe realizarse dentro de los tres días. Apoyada esta tesis por numerosas sentencias, cabe citar como ejemplo, la sentencia del TS de 22 de noviembre de 2012(RC 2125/2011), que expresa lo siguiente:

“Resulta improcedente la notificación cuando el segundo intento de notificación personal se realiza más allá de los tres días siguientes al primero, puesto que supone el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 112 de la LGT 2003, en relación al art. 59.2 de la LRJPAC”¹⁹⁹

En sentido contrario, en la siguiente sentencia del TS de 14 de enero de 2016, (rec 2583/2014), no entra a valorar sobre la práctica de las dos notificaciones que se remiten en los antecedentes del hecho primero, por lo tanto confirma la validez de la práctica de la notificación: “[...] la notificación de los actos de la Administración tributaria, en particular de las liquidaciones y de las sanciones, constata que los intentos de comunicación de dicho actos, que se practicaron por dos veces con *un margen de cinco días*, en horas distintas, fueron correctos, llevándose a efecto en el lugar adecuado, por lo que la ulterior citación para notificación por comparecencia se practicó cumpliendo los requisitos legales”, en el FJ2: “ no ha desestimado la pretensión de la demanda porque los intentos de notificación fueran formalmente correctos”.

Por tanto, en esta sentencia del TS, aunque se haya practicado el segundo intento con un margen superior a 3 días, se ha considerado como válido.

En consecuencia, sino se cumple el requisito de los tres días entre el primer y segundo intento, se declara la nulidad del acto con carácter general, aunque habrá que atender caso por caso, considerándolo a priori un requisito sustancial de las notificaciones.

¹⁹⁹ Véase otras sentencias del TS con la misma doctrina de 22 de septiembre de 2011(RC 2807/2008);

Por lo tanto se ha de cumplir con dos requisitos temporales: el mínimo, lapso de tres horas entre primer y segundo intento, y el máximo, en el que, el segundo intento debe realizarse dentro de los tres días siguientes al primer intento.²⁰⁰

En cuanto a los días, se pueden computar de tres formas: hábiles, naturales o lectivos.

El art. 30.2 de la LPAC, añadió como novedad con respecto a la LRJPAC, que los sábados ya no son hábiles equiparándose con los días hábiles en el ámbito procesal. Los sábados eran días en los que legalmente se garantizaban los servicios mínimos de entrega de notificaciones, sin embargo el art 28.1 del RPSP, expresa que:

“El operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal está obligado, respecto a los servicios incluidos en él, a realizar, todos los días laborables y por lo menos cinco días por semana, salvo circunstancias o condiciones geográficas excepcionales, que debe valorar la Secretaría General de Comunicaciones, previa petición razonada por parte del prestador del servicio”.

Por lo tanto, lo correcto es computar dicho plazo por días lectivos, que son aquellos en que están garantizados los servicios de notificación, de forma que han de excluirse los sábados y los domingos. [Resolución del TEAC, RG 6364/2011(08/01/2015).FD quinto.]

Una vez clarificados los elementos imprecisos, a través de las novedades introducidas por la LPAC y la jurisprudencia, es preciso exponer la práctica en su totalidad del correo certificado, regulado en el art. 42 del RPSP:

1) Si intentada la notificación en el domicilio del interesado nadie se hiciera cargo de la misma, se hará constar dicho extremo en el aviso de recibo, junto con la hora y el día en que se hizo el primer intento, volviendo a realizar un segundo intento, según la LPAC, en hora distinta. Si se realiza antes de las quince horas, el segundo

²⁰⁰ Pérez Jordá, I., “La caducidad en la iniciación del procedimiento sancionador tributario”, *Revista de Derecho UNED*, núm. 23, 2018, p. 560.

intento se practicará después de las quince horas respetando un lapso mínimo de tres horas entre ambos intentos. Y dentro de los tres días siguientes (plazo de carácter preclusivo con carácter general). Igualmente se hará constar los datos del segundo intento en el acuse de recibo.

2) Si ambos intentos se consideran infructuosos, se hará constar la causa, y el operador de correos deberá depositar en lista las notificaciones durante el plazo máximo de un mes, a cuyo término, se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo:

a)-La dependencia.

b)-El plazo de permanencia en la lista de la notificación.

c)-Las circunstancias expresadas relativas al segundo intento.

Este aviso de llegada no es un requisito meramente formalista, pues de su cumplimiento depende que el destinatario tenga conocimiento del intento de notificación y pueda acudir en plazo a la oficina de correos para recoger el envío. Este aspecto ha sido uno de los defectos más recurrentes del personal de correos, lo que ha supuesto multitud de casos en los que se ha declarado la nulidad del acto que se ha intentado notificar, [Sentencia del TS de 14 de octubre de 2014(RC 513/2013) FD cuarto.]²⁰¹

Cabe añadir que, si se deja el aviso de llegada en el correspondiente buzón y es desatendido voluntariamente por el interesado, se considera infracción tributaria tipificada en el art. 203 de la LGT, [Resolución del TEAC, RG 5918/2010(14/07/2011)].

Habiendo cumplido con los requisitos mencionados, se considerará válidamente practicada la notificación a los efectos de acudir a la vía Edical es decir, la notificación por comparecencia en materia tributaria del art. 112 LGT.²⁰²

²⁰¹ Véase también TSJ de Aragón de 6 de octubre de 2010(nº de recurso 307/2009); TSJ de Galicia de 5 de octubre de 2009(rec 1633/2009).

²⁰² Art. 44 de la LPAC.

Es pertinente recordar que cuando se han realizado los dos intentos y han resultado infructuosos, no puede existir incongruencia en la anotación de la causa por parte del operador. No puede ser que en el primer intento figure como desconocido y en el segundo intento como ausente, o viceversa, puesto que determina la nulidad del acto, volviéndose a practicar de nuevo la notificación con carácter previo a la notificación por comparecencia. [STS de 26 de abril de 2010(RC 4940/2007)].²⁰³

Cabe precisar que hay supuestos en los que no procede un segundo intento, (art. 43.c) del RPSP: uno de ellos es "que el destinatario de la notificación sea desconocido", supuesto recogido en materia tributaria, como ocurre en el art. 112.1 de la LGT. Pues bien, no en pocas ocasiones tal extremo se entiende acreditado por el personal de correos por el mero hecho de que el nombre del destinatario no aparezca en el buzón correspondiente a su vivienda o, incluso, porque algún vecino manifieste no conocer a aquél. Es necesario puntualizar que en los casilleros domiciliarios no es obligatorio que conste el nombre y apellidos del titular de la residencia (art. 34.2 del RPSP), por lo tanto el operador no puede consignar como destinatario "desconocido", aquél casillero en el que no aparezcan ni el nombre ni apellidos.²⁰⁴ Los otros supuestos en los que procederá un solo intento de entrega son:

- a) Que la notificación sea rehusada o rechazada por el interesado o su representante, debiendo hacer constar esta circunstancia por escrito con su firma, identificación y fecha, en la documentación del empleado del operador postal.
- b) Que la notificación tenga una dirección incorrecta.
- c) Que el destinatario de la notificación haya fallecido.

²⁰³ También STS de 2 de junio de 2011(RC 4028/2009); Resolución del TEAC, RG 3802/2010(18/12/2012).

²⁰⁴Art. 34.2 del RPSP:" Los casilleros domiciliarios deberán estar numerados, a partir del número 2, debiendo situarse correlativamente a contar de izquierda a derecha y de arriba abajo, ordenados por pisos y puertas. Estos datos se indicarán obligatoriamente en el casillero, pudiendo también figurar los nombres y apellidos de los residentes en la vivienda o la denominación social en caso de ser una persona jurídica el titular del local o vivienda."

d) Cualquier causa de análoga naturaleza a las expresadas, que haga objetivamente improcedente el segundo intento de entrega.

En los supuestos previstos anteriormente, el empleado del operador postal hará constar en la documentación correspondiente la causa de la no entrega.

La práctica de la notificación que hemos expuesto hasta el momento refleja el principio de eficacia administrativa en convivencia con el respeto al derecho de tutela judicial efectiva, así lo manifiesta el siguiente pronunciamiento de la sentencia TS de 28 de octubre de 2004 (RJ 2004\6594) que describe el escenario ideal de colaboración entre Administración y administrado:

“La ausencia en el domicilio del interesado de persona alguna que se haga cargo de la notificación no puede frustrar la actividad administrativa, habida cuenta, por otra parte, que el principio de buena fe en las relaciones administrativas impone a los administrados un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquélla les dirija y que el intento fallido de notificación ha de ir seguido de la introducción en el correspondiente casillero domiciliario del aviso de llegada, en el que se hará constar las dependencias del servicio postal donde el interesado puede recoger la notificación.”

V.2.2. Telegrama

Junto al correo certificado, el telegrama con acuse de recibo es otro de los medios ordinarios de notificación, ya que se tiene constancia clara de la recepción, la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado.

Seguimos a la profesora GARCÍA CALVENTE, que conforme con la doctrina mayoritaria,²⁰⁵ precisa los requisitos de la recepción del telegrama:

“[...] El receptor firma y consigna la fecha de la recepción en la libreta, que debe llevar el empleado de correos. En esta libreta debe también

²⁰⁵ Torres González, S.J., “Procedimientos generales tributarias y procedimientos de gestión tributarias”, *Economistas Colegio de Santa Cruz de Tenerife*, Santa Cruz de Tenerife, 2014, p. 3.

especificarse la condición de la persona que ha aceptado el telegrama. Además la obtención de duplicados de los telegramas expedidos por el servicio telegráfico no plantea inconvenientes técnicos. La prueba de la efectiva recepción por parte del interesado es por ello sencilla”.²⁰⁶

V.3 Fax

Lo primero que debemos cuestionarnos, es si este medio sirve como forma de comunicación entre ciudadano y ente público; y lo segundo, si este medio es válido para recibir notificaciones en el ámbito administrativo y más concretamente en materia tributaria.

Respecto a la primera de las cuestiones, es respondida por la sentencia del TC 58/2010, de 4 de Octubre. Supone un punto de inflexión en este aspecto, pues se analiza la eficacia de las comunicaciones por fax en el ámbito procesal.

La citada sentencia, comienza afirmando la utilidad del fax, el cual cumple con el art. 41.1 de la LPAC, (art. 59.1 de la LRJPAC), respecto a que es un medio que permite tener constancia de la recepción o acceso por el interesado o su representante, señalando:

“Así pues, ninguna duda ofrece la idoneidad material del fax como medio de comunicación procesal, en cuanto permite la transmisión, a través de los canales de telefonía, de todo tipo de documentos, los cuales son recibidos por su receptor en el mismo formato e imprimidos en papel.”

Pero a continuación fija una condición de su eficacia:

“Ahora bien, para atender a las exigencias derivadas del art. 24.1 CE, la eficacia de los actos de comunicación procesal realizados a través de cualquier medio técnico se supedita a que quede en las actuaciones “constancia fehaciente de la recepción, de su fecha y del contenido de lo comunicado” (art. 152.2 LEC), o lo que es igual, que quede garantizada “la autenticidad de la comunicación y de su contenido y quede constancia

²⁰⁶ García Calvente, Y: “las notificaciones.....”cit ,pág 133. Torres González, S.J., “Procedimientos generales tributarias...”, op. cit., p. 3.

fehaciente de la remisión y recepción íntegras y del momento en que se hicieron” (art. 162.1 LEC).”

En las actuaciones judiciales se utiliza el telefax, en lo que nos interesa del caso planteado, resulta acreditada la comunicación del emplazamiento de las partes para que en término de treinta días comparecieran ante la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mediante el “reporte de actividad” que fue incorporado a las actuaciones, quedando consignado: el número de teléfono al que se remitió el documento, la fecha y hora en que la transmisión se llevó a cabo, el tiempo empleado en la misma, el número de páginas transmitidas, el contenido del documento transmitido, pues el reporte figura impreso sobre el propio documento; y, finalmente, el resultado positivo de la transmisión.

El Abogado del Estado sostiene que pese a obrar en las actuaciones el resguardo o reporte de la remisión del fax por la Secretaría de la Audiencia Provincial, tal resguardo no implica una fehaciente constancia de su recepción, pues son diversas las circunstancias que pueden haber impedido que la comunicación se completara, tales como una bajada de tensión, la acumulación en la memoria del aparato receptor o un simple bloqueo tecnológico, por lo que el plazo de personación no debió iniciarse hasta que la parte se dio por emplazada.

El Tribunal Constitucional rechaza que tal notificación afecta al derecho constitucional del interesado de sufrir indefensión:

“Pues bien, no cabe tachar tal respuesta como lesiva del art. 24.1 CE puesto que -tal y con hemos tenido ocasión de señalar en supuestos en que ha sido discutido por el destinatario el conocimiento real de notificaciones realizadas en legal forma a través de tercera persona- también aquí las meras alegaciones al respecto, carentes de razonamiento o base probatoria alguna, ni, en fin, de solicitud probatoria que pretendiera acreditarla, no constituyen un cuestionamiento fundado de la efectividad real de la comunicación (así, en las SSTC 78/1999, de 26 de abril, FJ 3; 199/2002, de 28 de octubre, FJ 4; 116/2004, de 12 de julio, FJ 5; y, recientemente, en la STC 3/2010, de 17 de marzo, FJ 4). En consecuencia, no cabe calificar la resolución del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña como arbitraria, irrazonable o

incurra en error patente, por lo que, en definitiva, hemos de concluir que el acto de comunicación procesal se realizó con la idoneidad suficiente para excluir la indefensión constitucionalmente relevante, de modo tal que no cabe apreciar la denunciada vulneración del art. 24.1 CE.”

Se produce así un desplazamiento de la carga de la prueba de la recepción, o de la ausencia de recepción hacia el destinatario. En la práctica, esta doctrina del Tribunal Constitucional permitiría considerar válida la interpretación defendida por los Tribunales de la correcta notificación por fax, pese a no constar el acto expreso o tácito del receptor aceptándola, siempre y cuando éste no demuestre que el fax no funcionaba bien, que tuvo lugar un corte eléctrico, que la habitación donde estaba el fax quedó aislada, que se estropeó u otro evento que cuestione realmente su recepción efectiva.

Hay numerosas sentencias posteriores que apoyan la doctrina sentada por el TC sobre la validez del fax como medio de notificación, entre las que destacamos la sentencia del TSJ de Andalucía de 30 de diciembre de 2014(RA 1754/2014), STS de 18 de diciembre de 2012(RC 1753/2011). También en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de Junio del 2007 (rec.27/2007) cuando afirma que:

“La acreditación de que el acto administrativo llega a conocimiento del destinatario corresponde hacerlo a la Administración en el propio expediente administrativo. Y esta acreditación se ha realizado correctamente desde el momento en que en dicho expediente consta que con fecha 12 de septiembre del 2005 se remitió el fax indicado a la demandante, uniéndose el reporte que justifica la corrección de la transmisión y su recepción.”

“El artículo 59.1 de la LRJPAC, pauta “las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado” (...). Requisitos todos ellos que pueden cumplirse utilizando como medio de notificación el fax, como recogen las STS de 12 y 30 de noviembre de 1999.”

Un matiz distinto introduce la sentencia de la AN de 26 de abril de 2012(R 808/2010), FD tercero, considerando el fax como medio válido para comunicarse con la Administración Pública:

“De la interpretación conjunta de tales artículos y siendo el fax un medio electrónico de comunicación, en cuanto permite transmitir escritos o gráficos por la línea telefónica, esta Sala entiende que ningún impedimento existe, en la actualidad, para considerar válidamente presentado, ante cualquier órgano de la Administración, un escrito dirigido al mismo a través de dicho fax siempre, claro está, que conste la efectiva recepción del mismo por tal Administración”.²⁰⁷

Por otro lado, hay que tener en cuenta los posibles defectos de forma que se pueden presentar en la práctica de la notificación cuando se utiliza el fax. Dependiendo del defecto, el fax no será válidamente aceptado como medio de notificación, cuando faltan tres circunstancias relevantes; así lo manifiesta la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de Febrero del 2008 (rec 774/2007):

- 1) En primer lugar, el intento de notificación no está suficientemente acreditado, porque no consta el reporte, colilla o recibo del envío, siendo insuficiente a estos efectos el cajetín del recibí estampado en la resolución en el que se incluye escrito a mano el número de fax del letrado del recurrente.
- 2) En segundo lugar, porque aunque está permitido el uso de notificaciones telemáticas, el fax no está reconocido como sistema de comunicación telemática.
- 3) Y, finalmente, porque no consta que el letrado del recurrente hubiera aceptado ese sistema de comunicación ni expresa ni tácitamente.

En suma, de los datos disponibles no puede colegirse que la notificación haya sido intentada en forma y, por lo tanto, no concurren los requisitos expresados en el artículo 58.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común para entender

²⁰⁷ La sentencia se refiere a los artículos 38.4 de la LRJPAC y 6.1 de la LAE.

concluso el procedimiento administrativo dentro del plazo máximo asignado, por lo que procede la estimación del recurso de apelación.”.

La postura mayoritaria de la jurisprudencia es, como acabamos de exponer, la aceptación del fax como medio válido de notificación, en consecuencia es minoritaria la postura contraria, fundamentada ésta en que no se garantiza en muchas ocasiones la llegada correcta de la información al destinatario. Como ejemplo, la sentencia del TSJ Extremadura 7 de noviembre de 2002, (rec 297/2000): se trataba de comunicar a un empresario un procedimiento sancionador utilizando la vía del fax. No se pudo acreditar que el requerimiento fue efectivamente conocido por aquél en el momento de su transmisión a la terminal telefónica, en una fecha en que el centro de trabajo estaba cerrado, y por este motivo no se dio por eficaz dicho requerimiento. Como es la Administración Pública la que pretende sancionar, es ella, la que tiene la carga de la prueba.²⁰⁸

Aunque la mayoría de la jurisprudencia está a favor de considerar el fax como un medio válido para notificar, una amplia doctrina científica, está en contra del uso del fax como medio adecuado para notificar un acto tributario debido a la naturaleza patrimonial de éste y a los perjuicios que pueden acarrearle al interesado si no conociese del acto²⁰⁹. Aunque no exista una firma personal de haber recibido el acto, si se obtiene el OK de la transmisión, se presume que la información impresa en papel depositada en la bandeja de la impresora llegará al conocimiento del sujeto pasivo. En verdad no existe acreditación tangible, que pueda demostrar que el interesado conoció del mismo. Se infiere de todo ello que no se puede garantizar su llegada al destinatario final, objetivo último de toda notificación.

²⁰⁸ En el mismo sentido en el que las notificaciones por teléfono o fax han sido rechazadas por la jurisprudencia y por la doctrina administrativa como medios notificadorios (TC 176/1998; TEAC 31-5-95) pues no permiten dejar constancia indudable de la recepción del acto (TS 11-6-90; TSJ País Vasco 19-12-00).

²⁰⁹ La versión material, intuitiva y lógica, señala el TC en la sentencia de 4 de octubre de 2010 (nº 58/2010) que cuando un Tribunal envía un escrito al número de fax facilitado por su receptor, Abogacía del Estado, lo lógico y probable es que el mismo se reciba por su destinatario. En el otro lado, se opone la versión formal que esgrimía la Abogacía del Estado para negar la constancia de la recepción del escrito por fax, ya que no se puede corroborar su efectiva recepción. Chaves, J.R., “El Tribunal Constitucional respalda las notificaciones por fax”, *Delajusticia.com*, 2010. Disponible en: <https://delajusticia.com/>

Por lo tanto, se plantea si no es suficiente con la presunción de que se ha conocido el acto y se considera vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva o si por el contrario, con la presunción, se considera haber cumplido el mínimo de garantías exigidas para la práctica de la notificación. A nuestro entender no cumple con el objetivo que hemos citado pues, siguiendo a GARCIA CALVENTE, “[...] la posibilidad de acreditar la constancia de la recepción es cuando menos discutible. En el actual estado de la técnica sólo es posible tener constancia de que un mensaje se ha recibido en un aparato el día y hora que indique el registro de la máquina, pero no hay garantía de que la recepción haya sido íntegra, legible, y de que haya sido persona adecuada la que se haya hecho cargo de ella”²¹⁰

A pesar de todo, lo que está claro es que, en la praxis, el fax es un medio muy frecuente de comunicación entre organismos públicos y particulares, más común en materia procesal que tributaria. En algunos ámbitos sectoriales como el deportivo, es el cauce habitual de notificaciones que emplean los órganos disciplinarios deportivos. Según señala el TC en la sentencia 58/2010, de 4 de octubre, el acto de comunicación procesal por fax es suficiente para excluir la indefensión constitucionalmente relevante, sin que se pueda apreciar la vulneración de la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

Conforme a los art. 96 y 109 de la LGT y en concreto el art. 41.1b) de la LPAC:

“Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.”

El fax es considerado un medio aceptable en materia tributaria, aunque no es el medio preferente utilizado por la Administración, ni el más garantista para los derechos del interesado, por lo que no estoy a favor de este tipo de medio para notificar actos de

²¹⁰ García Calvente. Y., “*Las notificaciones en el derecho tributario*,” EDERSA, 2002, p139.

naturaleza patrimonial que no permiten asegurar la recepción de un acto que puede perjudicar al interesado.

El fax es uno de los medios de notificación aludidos en la legislación; sin embargo, en materia tributaria, aunque en principio no se opone a lo establecido en la LPAC, la posibilidad de acreditar la constancia de la recepción es discutible. Solo es posible tener constancia de que un mensaje se ha recibido en un aparato el día y la hora que indique el registro de la máquina, pero no hay garantía de que la recepción haya sido íntegra, legible, y de que haya sido persona adecuada la que se haya hecho cargo de ella. En consecuencia, no es admisible en términos absolutos como medio hábil para la práctica de notificaciones.

No obstante, el TS ha concedido eficacia a la notificación practicada a través de fax entregada por el alcalde de un ayuntamiento a una funcionaria interina, inadmitiendo el recurso contencioso-administrativo interpuesto por extemporáneo (STS de 12 de noviembre de 1999), mientras que en otra sentencia, referida al ámbito judicial, considera que la remisión de una diligencia a un número de fax reflejado en la guía de un colegio profesional es insuficiente al no quedar constancia alguna de lo que se envió mediante dicho medio de comunicación ni de lo que, en su caso, se recibió mediante el mismo (STS 27 de diciembre de 2000).

Debe matizarse que, en el primer caso, la eficacia de la notificación así practicada dimana en gran medida del hecho de que fue una autoridad pública quien entregó la notificación a la interesada de un documento que, en efecto, se remitió por fax; mientras que, en el segundo, no se dio dicha intermediación. Ahora bien, con independencia de que el alcalde que asumió la notificación pudiera dar fe de su contenido, lo cierto es que al recibirlo inicialmente no tenía certeza de la identidad y el contenido del acto notificado.

Finalmente, es válida la notificación practicada por fax porque cumple con los requisitos de la LPAC que establece que las notificaciones se deben practicar por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, identidad y contenido del acto notificado, máxime cuando este sistema de notificación ya fue utilizado en las relaciones con el contribuyente

con eficacia en otras ocasiones y posteriormente le fue notificado por correo certificado (TEAC 25 de septiembre de 2002).

V.4 Notificaciones notariales

El objeto de las notificaciones notariales es dar a conocer a la persona notificada una información o una decisión del que solicita la intervención notarial, (art. 202 del Decreto 2 junio 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado).

Las actas de notificación, comunican a una persona una información o decisión por parte del solicitante de los servicios del notario, mientras que las actas de requerimiento transmiten al destinatario que debe adoptar una determinada conducta, como por ejemplo, pagar una determinada deuda.

La normativa notarial prevé dos formas de notificación: personal y por correo certificado con acuse de recibo.

- a) Notificación personal: El notario se trasladará hasta el domicilio del interesado, le dará a conocer su condición de notario y el objeto de su presencia. De no hallarse presente el requerido, podrá hacerse cargo de la cédula cualquier persona que se encuentre en el lugar designado y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia. Cuando el edificio tenga portero podrá entenderse la diligencia con el mismo.
- b) Notificación por correo certificado: De no haber sido posible la entrega de la notificación o requerimiento por la vía personal, se enviará mediante cédula por correo certificado con acuse de recibo.

Es importante señalar, que se entenderá realizada la notificación en caso de ser rechazada por el interesado, su representante u otra persona que haya atendido la diligencia, (art. 203 del reglamento notarial), a diferencia de lo que vimos en el art. 111.2 de la LGT, en el que, con carácter general, sólo se entendía rechazada por el interesado o representante. Se entiende que ante estos dos criterios, prevalecería lo establecido en la

LGT, en base a los principios de jerarquía normativa y de especialidad en la materia tributaria.

En cuanto al contenido, deberá acreditarse según el medio utilizado, la fecha de su entrega, o su remisión por procedimiento técnico adecuado y, en su caso, la expedición del correspondiente resguardo de imposición como certificado, así como la recepción por el notario del aviso de recibo, o del documento o comunicación de recepción. Por último, precisar, que las actas de remisión de documentos no confieren derecho a contestar en la misma acta y a costa del requirente.

El notificado puede contestar ante el notario dentro de la misma acta, siempre y cuando no introduzca en su contestación notificaciones que deban ser objeto de acta separada. El acta tiene los efectos que le otorgue la legislación civil o procesal, pero nunca adquiere carácter de escritura pública. En caso de notificaciones de carácter urgente, el notario puede intervenir aun habiendo sido requerido por carta, siempre y cuando la firma le sea conocida o aparezca legitimada.

Las notificaciones notariales son un medio de notificación conforme a derecho, que puede ser utilizado en materia tributaria para comunicar los actos tributarios correspondientes, pero en la práctica la Administración Pública no utiliza este medio.

V.5 Notificación mediante empresas privadas

La notificación realizada por un operador privado, mediante el correo, rivaliza con el servicio prestado por el personal de la sociedad estatal de correos y telégrafos. Ya hemos comentado con anterioridad que el operador privado supone un mayor coste para la Administración, aunque resulta más rápido en su ejecución. Hay otras diferencias sustanciales que cabe señalar en este apartado.

La Ley del Servicio Postal Universal, de los Derechos de los Usuarios y del Mercado Postal distingue entre la notificación que se realiza por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal y la efectuada por los restantes operadores. La actuación del operador designado goza de la presunción de veracidad y fehaciencia en la distribución, entrega y recepción o rehúse o imposibilidad de entrega de

notificaciones de órganos administrativos y judiciales, tanto las realizadas por medios físicos como electrónicos, y sin perjuicio de la aplicación, a los distintos supuestos de notificación, de lo dispuesto en la LPAC.

Correos tiene la condición de operador designado por el Estado para prestar el servicio postal universal durante 15 años (Disposición adicional primera de la ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal)²¹¹, sin perjuicio de que un operador privado pueda prestar este servicio. Esta habilitación legal viene regulada en primer lugar por el art. 41 de la LPAC, (art. 59.1 de la LRJPAC), cuando dice que “las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado[...]”.

Y en segundo lugar por el art 22.4 segundo párrafo, de la ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal:

“Las notificaciones practicadas por los demás operadores postales surtirán efecto de acuerdo con las normas de derecho común y se practicarán de conformidad con lo previsto en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.”

Sin embargo, la diferencia entre ambos operadores, estriba en la presunción de veracidad y fehaciencia de distribución; así lo expresa el art. 22.4:

“La actuación del operador designado gozará de la presunción de veracidad y fehaciencia en la distribución, entrega y recepción o rehúse o imposibilidad de entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales, tanto las realizadas por medios físicos, como telemáticos, y sin perjuicio de la aplicación, a los distintos supuestos de notificación, de lo

²¹¹ “La «Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, Sociedad Anónima» tiene la condición de operador designado por el Estado para prestar el servicio postal universal por un período de 15 años a partir de la entrada en vigor de la presente ley, y en su virtud queda sujeto a las obligaciones de servicio público consistentes en la prestación de los servicios que se recogen en el título III, que deberá cumplir conforme a los principios, requisitos y condiciones que se establecen en esta Ley y en el plan a que se refiere el artículo 22.”

dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”.

Mientras que el operador privado, “tendrá efectos jurídicos de acuerdo con las normas de derecho privado, y en este sentido carecerá de presunción de fehaciencia, debiéndose probar en el caso de ser cuestionado, por elementos probatorios de derecho privado.” [Resolución del Tribunal Administrativo de Contratos Públicos de Aragón de 15 de diciembre de 2011(R 35/2011)]. La posibilidad de que la Administración recurra a empresas especializadas para que realicen la práctica material de notificaciones está contemplada en el Real Decreto Legislativo 2/2000, aunque se plantean diversas objeciones respecto a su utilización: la posibilidad de que los interesados nieguen que se haya producido el intento de notificación; y los funcionarios gozan en el ejercicio de sus funciones de una presunción de legalidad que justifica veracidad que les asiste, presunción de imposible aplicación a los trabajadores de empresas privadas.

En este sentido, HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, expresa la diferencia entre ambos operadores:

“Esta es la diferencia por tanto de las notificaciones practicadas a través del operador designado por el Estado (sociedad de correos) respecto de las realizadas por otros operadores privados, la atribución al operador de la carga de la prueba sobre la veracidad de la notificación practicada, mientras que en la realizada por Correos, la carga de la prueba corresponde a quien la discute”²¹².

También LLUCH MARTÍNEZ expresa, que si el mensajero no es el funcionario público, ni el operador designado “su escrito no gozará de la presunción de veracidad a la que hacen mención los arts. 137.3 de la LRJPAC (aplicable a cualquier ámbito, no sólo el sancionador) y 391 de la LEC, ni constará fehacientemente la recepción ex art 39 RD 1829/1999”.²¹³

²¹² Hernández Jiménez, H.M: “El lugar para la práctica de las notificaciones”: *revista Actualidad Administrativa*, nº12, 1 de diciembre de 2013, pág 3.

²¹³ LLuch Martínez, J: “El extraño caso de las notificaciones por mensajería ”; *revista Actualidad Administrativa*, nº12, 1 de diciembre de 2013, pág 3.

Queda por tanto acreditado que el documento público expedido por el operador designado, goza de veracidad, y que en caso de que se discuta algún dato, se traslada la carga de la prueba al interesado. Mientras que el operador privado, no goza de veracidad y cualquier dato o defecto, se traslada la carga de la prueba a la Administración.

Una vez dilucidado la presunción de veracidad, nos interesa precisar cuáles son los datos y documentos que deben figurar en el expediente administrativo, para que la práctica de la notificación tenga validez.

La mayoría de la jurisprudencia pone de manifiesto los errores que se repiten con mucha frecuencia por parte de estas empresas de mensajería a la hora de rellenar los datos que se incluirán en el expediente administrativo. Como precisa LLUCH MARTÍNEZ, esto ha provocado que en los casos en que “el interesado ha negado su realización efectiva se ha desestimado su validez administrativa”.²¹⁴

Es raro encontrar sentencias que reflejen una práctica de la notificación en debida forma, esto es, que se hayan cumplido con todos los requisitos formales. Este es el caso de la Sentencia del TSJ de Murcia, de 25 de octubre de 2013, (R 1240/2010); FJ tercero; La práctica de la notificación se considera debidamente realizada cuando se incluyen los siguientes requisitos formales [art. 41.5 de la LPAC, (art. 59.4 de la LRJPAC)]²¹⁵:

Datos:

- a)-Remitente
- b)-Destinatario (firma o/y sello de empresa)
- c)- El domicilio del destinatario
- d)-El acto a notificar (con el número de expediente)
- e)-La fecha y la hora de la visita del empleado de la agencia de mensajería.
- f)-La firma del repartidor

- g)-Motivo de la devolución (rechazo, ausente, desconocido)

²¹⁴ Lluch Martínez, J: “El extraño....pág 4.

²¹⁵ Véase también, STSJ de Granada, de 16 de marzo de 2015,(R 1097/2012); FJ cuarto.

Respecto al rechazo del interesado, es pertinente señalar las diversas formas de acreditarlo, todas ellas correctas, bastando que conste el rechazo explícito del destinatario como ocurre en las siguientes sentencias:

La STS de 23 de julio de 2009(RC 308/2007) FJ quinto; establece que, “consta el envío de dicha resolución mediante correo urgente a través de una empresa de mensajería llamada “Chrono Expres”, que devolvió el envío a la Administración remitente [...]con la siguiente indicación: “*rehusado no cogen*”; el más lacónico “*no lo coge*”, de la STS, de 31 de enero de 2012, (RC 1977/2009); FJ segundo; o en fin, la STSJ de Cataluña, de 12 de febrero de 2015, (R 195/2012); FD tercero; en el que queda expresamente reflejado que “*el destinatario no quería recibir el sobre en ese momento y en concreto quería que le fuera entregado a partir del día 5 de marzo.*”

Por el contrario puede ocurrir, que el interesado haya rechazado la notificación y no se haya podido acreditar, por no figurar alguna de las expresiones citadas.

Para posibles dificultades de acreditación de ausencia del destinatario o rechazo de la notificación, MANTECA VALDELANDE, considera como solución más adecuada “[...] de cara a un futuro procedimiento probatorio es la firma de dos testigos presenciales, plenamente identificados que avalen con su testimonio los intentos frustrados de la empresa a la entrega de la notificación que no haya podido ser practicada debido al comportamiento del destinatario; por otra parte parece más compleja la aplicación a esta vía de los dos intentos de entrega que ordena la LPAC ante la ausencia de cualquier persona que pueda hacerse cargo de la notificación.”²¹⁶

En cuanto a los defectos más frecuentes cometidos por las empresas de mensajería, pueden señalarse la falta de acreditación del segundo intento, correspondiéndole la carga de la prueba a la Administración; aunque conste dos veces la dirección a efectos de notificación, no puede considerarse que hubo un segundo intento (STSJ de Cataluña, de 29 de octubre de 2013(R 116/2013) FD quinto); o la falta de firma del destinatario y la no efectiva entrega de la notificación, STSJ de Cataluña de 7 de mayo de 2015, (R 295/2011); FD segundo; o falta de sello de la empresa en el albarán; STSJ de Cataluña,

²¹⁶ Manteca Valdelande, V: “La notificación administrativa y sus modalidades (II)”: *Actualidad administrativa*, nº18, sección práctica profesional, quincena del 16 al 31 de oct 2008, pág 2201, tomo 2, editorial LA LEY.

de 8 de noviembre de 2013(R 69/2013), FD quinto; tampoco consta que se intentase en el domicilio designado a tal efecto, STSJ de Murcia, de 31 de enero de 2014,(R 608/2011)FJ segundo.²¹⁷

Estas sentencias acreditan la falta de los datos esenciales que debería incluir la empresa de mensajería en el expediente administrativo, que posteriormente envía a la Administración.

Por lo que respecta a los documentos que se consideran válidos para acreditar la práctica de la notificación, en la mayoría de las sentencias aparece el albarán de la empresa. No obstante, MANTECA VALDELANDE nos precisa otros documentos privados como el resguardo del certificado y el resguardo de la factura expedida:

“[...]deberá unirse al expediente el resguardo del certificado y por ello es evidente que por sí solo el resguardo de la empresa de mensajería no puede producir con el grado de fehaciencia pertinente y necesario los efectos pretendidos; por otra parte tampoco puede imputarse con la garantía precisa de certeza que se precisa en un ámbito oficial al interesado el resguardo de la factura expedida por la empresa de mensajería sin que en la misma se consigne la expresión duplicado de notificación para el transmitente, además de no haberse transmitido el texto íntegro del acto. En cualquier caso, el tribunal otorga a estos documentos la categoría de documentos privados.”²¹⁸

Además, precisa la necesidad de que el contenido de la notificación, esté sellado por correos, como prueba de lo entregado:

“[...] deberá procederse uniendo al expediente el resguardo del certificado, presentando el oficio en la oficina de correos en sobre abierto para ser fechados y sellados por el agente antes de ser certificados y por ello cuando no se cumple este requisito es evidente que el resguardo de la empresa de mensajería, por sí

²¹⁷ Vid STS de 14 de octubre de 2010(RC 4728/2006) FJ segundo

²¹⁸ Víctor Manteca Valdelande: “La notificación administrativa y sus modalidades (II)”...cit, pág 2201.

solo, no puede producir los efectos pretendidos con el grado suficiente de garantía fehaciente”²¹⁹

Por lo tanto, los documentos privados en los que podrán detallarse los datos de la práctica de la notificación son: el albarán, que entendemos imprescindible, unido al resguardo del certificado, al resguardo de la factura expedida por la empresa y el duplicado para el transmitente. Además se considera necesario la fecha y el sello de correos en los documentos y el sobre, para garantizar que lo que llega a conocimiento del interesado es lo que en origen había dictado la Administración actuante.

En aras de una mayor eficacia en la práctica de la notificación por mensajería privada, MANTECA VALDELANDE aconseja, “que cuando vaya a contratarse este servicio se especifique en los pliegos de cláusulas administrativas particulares de los contratos correspondientes el detalle de todos los datos que la empresa adjudicataria responsable de este servicio deberá cumplimentar en cada caso, con el fin de preservar la fuerza probatoria de los intentos desplegados en los casos de notificación frustrada.”²²⁰

Aunque sea legal la práctica de la notificación por empresas privadas, en la actualidad se producen muchos defectos formales. El art. 41.1b) de la LPAC establece el contenido mínimo de la notificación, cuyo incumplimiento supone un defecto que, por sí mismo, no afecta a la validez del acto administrativo que se notifica y que únicamente son relevantes en cuanto que impiden, de una manera real y efectiva, cumplir con la finalidad que el ordenamiento encomienda a la notificación. En palabras del Tribunal Supremo, en sentencia de 28 de marzo de 2006 [RJ 2006, 5269], “sólo puede estimarse la notificación como defectuosa cuando sus imperfecciones redundan en perjuicio del notificado, le producen indefensión, limitan las posibilidades del ejercicio de sus derechos, pero no en el caso en que no concurren estas circunstancias anómalas.”

V.6 Notificación por edictos: la notificación por comparecencia

V.6.1 Marco jurídico.

²¹⁹Ibidem

²²⁰ Vid.,cit:Pág 2201.

La notificación por comparecencia es una variante de la notificación por edictos que se aplica en el ámbito tributario y que fue instaurada por la ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (en su art. 105.6). La regulación vigente de este medio de notificación tributaria, se encuentra en el art. 112 de la LGT, que ha sido modificado en diferentes ocasiones²²¹.

La nueva redacción se aplica desde el 1 de junio de 2015, y a todas las notificaciones que hayan de practicarse por las administraciones tributarias a partir de esa fecha, aunque los procedimientos tributarios se hubiesen iniciado con anterioridad. Conforme al art. 109 de la LGT, se aplicará subsidiariamente los arts. 43 y 44 de la LPAC, (el art. 59.5 de la LRJPAC), referidos a la comparecencia electrónica y la notificación por edictos respectivamente. El art. 44, incluye como novedad, la obligatoriedad de publicar la notificación en el BOE.

Reglamentariamente la notificación por comparecencia se regula, en el art. 115 del RGGIT, y en el art. 40 del RD 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la LAE, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos al servicio público.

V.6.2 Notificación por comparecencia

Como hemos mencionado, la notificación por comparecencia es específica del ámbito tributario puesto que, en el ámbito administrativo, se utiliza la notificación por edictos, sin embargo, entre ellas no hay diferencias sustanciales.

El art. 112.1 de la LGT, establece:

“Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se

²²¹ que fue modificado por la ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal 36/2006 de 29 de noviembre, y posteriormente por el art 26 de la ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa

harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado.

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.”

Por tanto, se debe dar el hecho de que a la Administración le sea imposible practicar la notificación y por causa no imputable a ella.

Además, para acudir a una notificación por comparecencia, debe haberse intentado al menos dos veces una notificación personal al domicilio designado por el interesado a efectos de notificaciones, con independencia de cómo se haya iniciado el procedimiento²²².

La notificación por comparecencia es un tipo de notificación *subsidiaria* y de *carácter excepcional*, y se aplica una vez que el sistema habitualmente utilizado ha fallado en su intento de que el obligado tributario conozca del acto administrativo en cuestión.

La notificación por comparecencia, es una notificación por edictos y, como tal, es un mecanismo formal que no garantiza el efectivo conocimiento por el interesado del acto o resolución que le afecta; sólo cabe aceptar su empleo como último recurso. Esto es cuando han resultado fallidos los dos intentos previos de notificación en el domicilio del

²²² [STS de 3 de julio de 2013, (rec.2511/2011), ya comentada en el capítulo anterior “el lugar de las notificaciones”, en el epígrafe 6.1 sobre procedimiento iniciados de oficio o a instancia del interesado.

interesado y éste ha resultado ausente ó intentado un solo intento éste ha resultado como desconocido, siempre y cuando aquellas notificaciones se hayan practicado según lo preceptuado legalmente. Parece ser, que con la inclusión del Tablón Edictal Único, como nueva práctica de la notificación por comparecencia, la Administración ha conseguido una mayor garantía para el obligado tributario de conocer las notificaciones que afectan a sus intereses. Pero este tablón será objeto de nuestro análisis en el siguiente epígrafe.

En lo que nos atañe ahora, habría que precisar cuándo se considera que una notificación aun habiendo sido infructuosa se ha practicado legalmente, puesto que la consecuencia siguiente es que procedería la notificación por comparecencia. En la sentencia del TS de 12 de diciembre de 1997, se establece qué criterios deben cumplirse para que la notificación sea válida aunque no se haya tenido éxito en la comunicación con el obligado:

- 1) Que se haya practicado la notificación por dos veces, en los términos del art. 42.2 de la LPAC, (art. 59.2 LRJPAC), cuestión que ya hemos visto con la práctica del correo ordinario.
- 2) Que exista un aviso de llegada²²³.
- 3) Que consten las causas concretas que impidieron la entrega.

Si no se prueba la práctica correcta de estos tres requisitos, no se podrá realizar la notificación por comparecencia.

Respecto al segundo requisito -la entrega del aviso de llegada- sólo se puede hacer siguiendo las normas de la correspondencia ordinaria, pues si hubiera sido posible su entrega en persona al destinatario, familiar, etc., el cartero habría, lógicamente, entregado la carta certificada.

²²³ Sentencia T.S.J. Castilla-La Mancha 560/2013 de 15 de julio, en esta sentencia se establece que el obligado no ha tenido acceso al aviso de llegada de los dos intentos de notificación, y por este motivo la notificación por edictos queda sin efecto.

Este Aviso de llegada, según el modelo oficial, contiene los siguientes datos fundamentales: nombre y apellidos o razón social del destinatario, su dirección (domicilio fiscal), indicación de que se trata de un certificado, y mención, de “No encontrarse en su domicilio a las... horas del día...” (Por supuesto se trata de la fecha del segundo intento de entrega, fallido), y mediante estampilla, la Oficina de Correos, días y horas en que el interesado puede recoger las cartas certificadas, y además otros datos que no interesan. Este aviso de llegada no es un requisito formal, sino sustancial porque dejado en la casillero del buzón, implica que el interesado tenga conocimiento del mismo, evitando así que se vulnere su derecho a la tutela judicial efectiva.

La doctrina²²⁴ y jurisprudencia, ponen de manifiesto la necesidad de ser congruente por parte del servicio de correos a la hora de rellenar el aviso de llegada, pues el que aparezca ausente en un primer intento y desconocido en el segundo, es el resultado de una incorrecta práctica de la notificación personal²²⁵ y esto provoca la nulidad de la posterior notificación por comparecencia. Cabe añadir sobre este punto, que en caso de que existan tachones o rectificaciones con tippex de las casillas a rellenar por personal de correos, no se considera una manipulación fraudulenta, por lo tanto no es considerado un defecto de forma. En cambio, sí se considera un error involuntario e irrelevante a los efectos de la correcta práctica de la notificación, tal como confirma la sentencia del TS de 19 de enero de 2015, (RC 1717/2013).

²²⁴ Nogueira Vidal, F., “La notificación electrónica tributaria”, *Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona*, 2014, pág 20.

²²⁵ 7 de mayo de 2009, Sala de lo Contencioso - administrativo (Sección 9ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso 352/07), se estima el recurso contencioso-administrativo y anula la providencia de apremio impugnada, que había sido notificada correcta y personalmente, por traer causa de una liquidación tributaria que, por el contrario, no lo fue, pues se practicaron dos intentos, uno primero, en el que el destinatario aparecía en el acuse de recibo como "ausente" y "desconocido" al mismo tiempo, y un segundo, en el que resultó "desconocido". El Tribunal Superior de Justicia de Madrid apreció elementos que le hicieron dudar de la realidad de los dos intentos: la fecha del primero no puede ser cierta, pues el acto que se pretendía notificar era posterior, y el destinatario no puede ser al mismo tiempo "ausente" y "desconocido". A lo anterior añade que el recurrente había recibido otras notificaciones en el domicilio donde ahora se le califica de "ausente" y/o "desconocido".

Véanse también de 31 de marzo de 2010, Sala de lo Contencioso - Administrativo (Sección 2ª) del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (recurso 396/09); 29 de junio de 2006, Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso 1090/03)

Una vez intentada la entrega de la carta certificada sin éxito, devuelta a la Oficina de Correos y transcurrido el plazo para recoger la carta certificada en la Oficina sin que el destinatario lo haga, la Oficina devolverá al remitente, como correspondencia caducada, la carta certificada de que se trate, indicando “en el reverso del sobre o cubierta del envío las causas de la devolución”, es decir tendrá el mismo tratamiento que una notificación rechazada o rehusada, conforme al art. 42.5 del RPSP.

Antes de acudir a la notificación edictal, Correos debe trasladar a la Administración Pública, la constancia de los intentos de entrega fallidos, y la entrega del aviso de llegada, que constituyen el presupuesto de hecho condicionante del procedimiento edictal, para que la Administración Tributaria pueda llevar a cabo la publicación en el Boletín Oficial del Estado.

El certificado del Servicio de Correos que debe incorporarse al expediente administrativo. Así, en palabras de DE DIEGO DÍEZ, debe integrar:

- 1.º) La identidad de la carta certificada, con aviso de recibo, que se ha devuelto.
- 2.º) Identidad y dirección del destinatario.
- 3.º) Días y hora en que se intentó, sin resultado, la entrega en dos repartos consecutivos, indicando las causas concretas que han impedido la entrega.
- 4.º) Día y hora en que se entregó el Aviso de Llegada.
- 5.º) Noticia, en su caso, de que el destinatario o persona autorizada por él no se ha personado en la Oficina postal a recoger la carta.
- 6.º) Noticia de que ha transcurrido el plazo de recogida, que ha caducado la obligación de entregar la carta y que se devuelve ésta al remitente. Esta es la manera de que bajo firma del funcionario competente, y con los requisitos formales de rigor, se certifiquen y prueben los hechos reseñados.²²⁶

²²⁶ De Diego Díez, L.A: “Presupuestos y requisitos de la notificación edictal”; *revista Actualidad Administrativa*, nº20, 2010, pág 2453.

Cumpliendo con los tres requisitos anteriores y con los elementos de contenido descritos, en los que se incluyen las causas específicas que impidieron la entrega, la notificación por comparecencia se considera el paso siguiente para notificar al interesado el acto tributario en cuestión.

La jurisprudencia es unánime en considerar que la notificación por comparecencia se basa en el principio de subsidiariedad. La sentencia del TC de 25 febrero 32/2008, (RC 1698/2008)²²⁷, viene a confirmar lo referido:

“La notificación por edictos se plantea como la última manera de comunicar una notificación, una vez agotadas todas las otras formas de notificación. En este caso, aunque el recurrente fue negligente en su no comunicación del cambio de domicilio, la Administración no hizo todo lo posible por averiguar el domicilio correcto del recurrente, por este motivo la notificación por edictos no está justificada, y se considera que no despliega sus efectos.”

En esta misma línea, en la sentencia del TS de 7 de junio de 2017, (rec 3815/2015), el personal del correo realiza un primer intento, con resultado “ausente”, un segundo intento, con resultado “dirección incorrecta” y posteriormente se realiza una notificación edictal. La destinataria había recibido notificaciones con anterioridad y posterioridad a ese procedimiento en la misma dirección. Por lo que el domicilio no era incorrecto, a pesar de la anotación que hizo el personal de correo en aquella situación anterior. El tribunal declara válida la práctica de la notificación.

Esta misma línea, en cuanto a la procedencia y validez de las notificaciones edictales, ha sido también seguida por el Tribunal Constitucional, al examinar actos de comunicación de los órganos jurisdiccionales. De acuerdo con el TC, la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser considerada como último

²²⁷ [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2 ; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2 ; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2 ; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2 ; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2 ; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2 ; y 128/2008, de 27 de octubre , FJ 2]; de 14 de enero de 2008(2/2008)FJ 2; de octubre de 2010(RC 4689/2006 y 4883/2006)FD tercero; STS de 19 de noviembre de 2012(rec 222/2010)

recurso, siendo únicamente compatible con el art. 24 de la Constitución , si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado (sentencias 48/82, 31 de Mayo; 63/82, de 20 de Octubre , y 53/03 de 24 de Marzo , entre otras muchas), señalando, asimismo, que cuando los demandados están suficientemente identificados, su derecho a la defensa no puede condicionarse al cumplimiento de la carga de leer a diario los Boletines Oficiales.

Debe recordarse que si el obligado tributario ya ha comunicado un cambio de domicilio a efectos de otros impuestos, de carácter o no periódico²²⁸, datos censales, o se encuentren en otros expedientes²²⁹, la administración tiene la obligación de investigar todo lo posible el domicilio del interesado e intentar notificar personalmente agotando los dos intentos, sin recurrir banalmente a la notificación por comparecencia. En este sentido, puede mencionarse la sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 19 de noviembre de 2012, estimó el recurso de casación 222/10, considerando ineficaz el inicio de unas actuaciones inspectoras notificado por edictos, pues, aun cuando la contribuyente no había notificado en forma el cambio de su domicilio fiscal, el propio órgano de la Comunidad Autónoma que tramitaba las actuaciones encaminadas a liquidar el impuesto de sucesiones tenía conocimiento de su nuevo domicilio (aunque fuera en expediente distinto), al que se había dirigido para comunicarse con ella.

En la misma línea, la sentencia el TSJ de Castilla-León, de 18 de octubre de 2013, establece que antes de acudir a la vía edictal, la notificación se debe realizar en el domicilio del representante legal de la entidad que constaba en el expediente. En el caso enjuiciado se había recurrido una providencia de apremio por supuesta falta de notificación de la denegación del aplazamiento de la que traía causa. Lo que había ocurrido es que esa denegación se había intentado notificar, sin éxito, al sujeto pasivo y, tras ello, se había acudido a la vía edictal. El Tribunal estima que la Administración había incurrido en una falta de diligencia al haber realizado los intentos de notificación de la denegación del aplazamiento sólo en el domicilio fiscal del recurrente, acudiendo a

²²⁸ STSJ de Madrid de 13 de mayo de 1996.

continuación directamente a la vía edictal, cuando del expediente se desprende que resultaba extraordinariamente sencillo acceder al domicilio de su representante legal.²³⁰

Ahora bien, si el obligado tributario no cumple con sus obligaciones de declarar el cambio del domicilio expresamente (art. 48.3 de la LGT) y el domicilio es desconocido, se dará por válida la notificación edictal. Así lo refleja la STS de 28 de Mayo 2001, (RC 1962/1996.) en la que se establece que cuando se ignore el domicilio de los interesados en un procedimiento, o bien, intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la misma se hará por notificación edictal conforme a derecho, al no haberse podido realizar a la persona en el domicilio que figuraba en el expediente para la Administración, “[...] con independencia de que en otros expedientes relacionados con la misma interesada figurase otro domicilio, pues a efectos tributarios -a los que se refiere el expediente de autos- el sujeto pasivo venía obligado a comunicar dicho cambio.”

Puesto que está en tela de juicio el derecho a la tutela judicial efectiva frente al principio de eficacia administrativa, el Tribunal Constitucional tiene reiteradamente declarado, (sentencias 56/1985, de 19 de abril , 54/1987, de 13 de mayo , 22/1992, de 14 de febrero , 68/1993, de 1 de marzo , y 103/1993, de 22 de marzo) , que no puede mantener una alegación de indefensión quien, con su propio comportamiento omisivo o falta de la necesaria diligencia (al no cumplir, en el supuesto que aquí se analiza, la obligación de comunicar a la Administración el cambio de domicilio según lo dispuesto en el art. 48.3 LGT), es el causante de la limitación de los medios de defensa que se haya podido producir, una línea jurisprudencial que también mantiene la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2009.

Por lo tanto, la no comunicación del cambio de domicilio reduce los derechos de garantía que tiene el obligado tributario, pechando con las consecuencias que se derivan de una notificación por comparecencia y su no posible conocimiento por parte de éste.

Como excepción a la regla general de la práctica de la notificación mediante dos intentos, precisa que será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como

²³⁰ En la sentencia del TS de 23 de Febrero de 2004, ratifica esta postura, en ella, anula una providencia de apremio por considerar defectuosa una notificación por edictos de una liquidación. El Ayuntamiento de Valencia una vez constatado que había variado el domicilio del deudor, no realizó unas mínimas gestiones de investigación

desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar expresamente designado a efectos de notificaciones. Una vez practicado ese intento y habiendo marcado el personal encargado de la práctica de la notificación “desconocido”, a pesar de haber cumplido con lo estrictamente legal, hay sentencias que señalan el deber de la Administración de intentar averiguar el domicilio del interesado, antes de pasar a la notificación por comparecencia. Así lo expresa la sentencia del TS, de 22 de septiembre de 2014, (RC 3663/2012), la cual declara la improcedencia de la notificación edictal practicada, pues tuvo lugar un solo intento fallido de la notificación postal y sin la realización de actividad alguna por el Tribunal para averiguar el domicilio del obligado, que fue conseguido fácilmente cuando se personó un agente tributario a notificar otra resolución para la ejecución del fallo del TEAC, dándose además la circunstancia que en este caso se comunicó a la Administración el cambio de domicilio de la sociedad, efectuándose también en su momento, la inscripción en el Registro Mercantil de Barcelona, por lo que sin arduas y complejas indagaciones fácilmente se hubiera podido localizar al reclamante.²³¹

De igual modo se expresa el TS en la sentencia de 26 de abril de 2012, (RC 4940/2007), en la que concluyó, que en el caso planteado la notificación edictal se había practicado indebidamente, por cuanto se realizó un único intento de notificación postal, figurando una causa de devolución ("desconocido") que no estaba justificada, como demuestran las notificaciones postales posteriores obrantes en los autos a la misma entidad jurídica en idéntico domicilio.²³²

²³¹ En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4 ; y 2/2008, de 14 de enero , FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4), (...).

²³² En la misma línea argumentativa, , la sentencia de TSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de noviembre de 2012 (R1908/2009), declaró la nulidad de una providencia de apremio al haber acudido la Administración indebidamente a la notificación edictal ya que, a tenor de los datos que aparecen en autos, era constante el domicilio señalado por el recurrente para recibir notificaciones y en él se practicaron diversas comunicaciones, lo que determina la improcedencia de acudir a la publicación tras un solo intento.

Por lo tanto, aunque legislativamente baste con un solo intento en el que se obtenga “desconocido”, será necesario realizar las oportunas averiguaciones por parte de la Administración Pública, con el fin de respetar las garantías del interesado, antes de acudir a la notificación por comparecencia.

En caso contrario, cuando la Administración si ha mostrado su diligencia y ha hecho todo lo posible por encontrar el domicilio del destinatario, pero sin éxito. En la sentencia del TS de 16 de mayo de 2014, (rec 5769/2011), FJ4; Tras haber hecho un intento de notificación y éste haber resultado “desconocido”, si la Administración posteriormente ha intentado conocer el domicilio de los destinatarios, y dicha tarea de investigación hubiese resultado muy difícil, sin resultado positivo, la notificación edictal practicada produce todos sus efectos: “la notificación edictal, [...] es procedente, siempre que los interesados sean desconocidos y que se acredite la dificultad de su identificación o paradero,”

Respecto al primer párrafo del art. 112 de la LGT, que hemos analizado, cabe hacer algunas precisiones jurídicas en el caso de las reclamaciones-económico administrativas y el uso de la notificación por edictos.

El art. 50 del RD 525/2005 del Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativa, se pronuncia en el sentido de que una sola notificación no puede servir para acudir, sin más, a la notificación edictal, debiéndose aplicar el art. 42.2 de la LPAC. En la sentencia del TC, de 22 de junio de 2010, se confirma que tratándose de la notificación por edictos de las resoluciones económico-administrativas, es válido aplicar de forma subsidiaria el art. 42.2 de la LPAC [(sentencias de 11 de noviembre de 2009(RC 4370/2003) y 21 de enero de 2010 (RC 2598/2004)].

Por consiguiente, la posibilidad de acudir a la notificación por edictos no constituye una opción para el Tribunal Económico Administrativo, sino que, por el contrario, se configura como un último remedio cuando fracasan las notificaciones en el domicilio elegido por el recurrente, procediendo solamente si, además, concurren los presupuestos

que la configuran: desconocimiento o ignorancia del domicilio del interesado [STC sentencia de 20 de enero de 2003 (RC 275/98, FJ 4º)].²³³

En resumen a todo lo expuesto de este primer párrafo del art. 112 de la LGT, es necesario que se cumplan con los tres requisitos mencionados, para considerar la práctica de la notificación personal válida, a efectos de ejecutar una posterior notificación por comparecencia y ésta no se declare nula. También se postula como imprescindible que tanto si se realizan dos intentos, como si se realiza uno, (resultando infructuosos), que la administración realice una averiguación del domicilio antes de acudir a la notificación por comparecencia.

Lo que está claro es que la administración, debido al volumen de trabajo, a la no profesionalización de un personal encargado de la práctica de las notificaciones, a la voluntad de llegar a un resultado positivo en el menor tiempo posible, trae como causa la comisión de innumerables errores administrativos, que suponen al final mayor tiempo y coste del que se hubiera invertido, si se hubiese guardado desde el principio la debida diligencia respetando el procedimiento legalmente establecido.

V.6.3. Tablón Edictal Único

El Tablón Edictal Único (TEU)²³⁴, es el nuevo boletín que centraliza todas las notificaciones administrativas. Se encuentra en la sede electrónica del BOE, pero en un apartado específico denominado TEU.

La Ley 15/2014 modificó en el ámbito administrativo, el art. 59.5 de la LRJPAC hoy derogado, cuyo equivalente es el art. 44 de la LPAC, y en el ámbito tributario el art. 112 de la LGT, que a continuación pasamos a analizar.

Conforme al segundo párrafo del art. 112.1 LGT, se citará al interesado o representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez, para cada interesado, en el Boletín Oficial del Estado, los

²³³ Otras STS de 26 septiembre de 2017(rec 3047/2016) de 26 de octubre de 2015(rec 2477/2014).

²³⁴ www.boe.es

lunes, miércoles y viernes de cada semana, siendo ésta una de las novedades instaurada por la ley 15/2014.

Con este cambio, se introduce un sistema automatizado de remisión y gestión telemática para la publicación de los anuncios de notificación en el BOE-Tablón Edictal Único(TEU)-, como diario oficial no sólo de la Administración General del Estado sino también de las Administraciones autonómicas y locales, siendo sus publicaciones de carácter gratuito.

El Tablón Edictal Único, entró en vigor el 1 de junio de 2015, conforme a la disposición final undécima de la ley 15/2014, y se aplica a todas las notificaciones que hayan de practicarse por las administraciones tributarias a partir de esa fecha, aunque los procedimientos tributarios se hubieren iniciado con anterioridad, según la disposición transitoria 5ª de la citada ley, por lo que cabe resaltar, sobre este último punto, su carácter retroactivo.

Este instrumento se plantea como la solución a cualquier problema de notificación, ya que el ciudadano accede a un único tablón para poder estar informado de cualquier notificación administrativa que no se le haya podido notificar personalmente y evitar así la indefensión.

El TEU es un suplemento de notificaciones que forma parte del BOE en el que se publican cada lunes, miércoles y viernes las notificaciones tributarias que correspondan, aunque existe la posibilidad de que si no hay notificación pendiente no salga ese día publicado.

Los anuncios que se publican en el TEU son aquellas notificaciones infructuosas, bien por domicilio desconocido, porque se ignore el lugar de la notificación, bien por ausencia tras dos intentos fallidos.

Para poder acceder al TEU se hará por medio de la página web del BOE, accediendo a la edición del día y clickando en “notificaciones”. Tanto ciudadanos como empresas podrán acceder por medio de un certificado electrónico (DNI electrónico, CERES).

Ambos pueden suscribirse gratuitamente a un servicio de alertas BOE A LA CARTA, que les avisará por correo electrónico cuando se publique un anuncio de notificación en el que aparezca el NIF correspondiente. Los suscriptores deberán identificarse electrónicamente para darse de alta en este servicio y necesitarán para ello una dirección de correo electrónico y un certificado electrónico que se encuentre recogido en la web de Prestadores de Servicios de Certificación de Firma Electrónica. La exigencia de este certificado es la manera de garantizar que, a través del servicio de alertas, la información que se envía llega a la persona afectada y no a terceros. Por supuesto, en cualquier momento los suscriptores se pueden dar de baja del sistema de alertas.

Este servicio supondría para los destinatarios suscritos no necesitar estar semanalmente cotejando el TEU, ya que tendrían la seguridad de que en el momento que se publique un acto del que sean destinatarios, saltaría una alerta en la dirección de correo electrónico facilitada a tal efecto, evitando así la posible indefensión que venían caracterizando a las notificaciones edictales, dotándole de gran eficacia, y respetando así el principio de tutela judicial efectiva.

Si los datos identificativos son correctos en el momento de darse de alta en el sistema de alertas, en la práctica no debería existir notificación que no llegue el mismo día de su publicación a la dirección de correo electrónico del destinatario facilitada a tal efecto. Sin embargo, esta seguridad no es del todo plena o, por lo menos, no del todo confiable, pues se advierte que las alertas del suplemento de notificaciones tienen carácter meramente orientativo, por lo que su funcionamiento o la suscripción al servicio en ningún caso condicionan la validez y eficacia de la notificación practicada mediante la publicación en el BOE del correspondiente anuncio²³⁵. Por ello parece ser finalmente, que los destinatarios suscritos o no en este sistema de alertas tienen que estar pendientes

²³⁵ Este servicio de alertas de aviso por medios electrónicos, ya existía con el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias

Y El art. 41.6 de la LPAC, introduce este sistema de avisos, dejando claro que si no funciona, no determinará la validez de la notificación practicada: “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 éste 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.”

semanalmente de las notificaciones publicadas en el TEU, por si existiera algún fallo en el funcionamiento del mismo.

Como hemos mencionado, para poder acceder al contenido de la notificación publicada, se hará a través de la sede electrónica del BOE. Por tema de protección de datos, se ha decidido que los anuncios solo sean de acceso general y público, es decir, que cualquiera pueda verlos. Pasado ese plazo, solo podrá consultarse con el código de verificación que tiene cada anuncio sin límite de tiempo. Este código, es alfanumérico (CVE) y único, y corresponde a cada anuncio de notificación publicado en el BOE. Este CVE figurará en el expediente administrativo en el que se ha producido la notificación.

En cuanto al contenido que debe figurar en la publicación, viene regulado en el art. 112.2 de la LGT:

- Relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante.
- Procedimiento que los motiva.
- Órgano competente para su tramitación.
- Lugar y plazo en que el destinatario deberá comparecer para ser notificado.

Cabe añadir en este sentido en materia de protección de datos e intimidad, como apunta LOZANO CUTANDA que “al acumularse tantas notificaciones personales en un solo medio, esto puede suscitar reparos en esta materia, y que sería aconsejable un mayor uso de la posibilidad, prevista en el art. 61 de la LRJPAC, de limitar la publicación a un somero contenido del acto y del lugar donde los interesados puedan comparecer, en el plazo que se establezca, para conocimiento íntegro del mencionado acto.”²³⁶.

Este apunte nos parece coherente, pues a pesar de que en la notificación por comparecencia se expone menor información que en una notificación personal, dado que

²³⁶ Lozano Cutanda, B: Ley 15/2014, de 16 de septiembre de racionalización del sector público: “El BOE como Tablón Edictal Único y otras medidas de simplificación administrativa”: Análisis Gómez-Acebo&Pombo, Septiembre 2014.pag 1-2.

dicha notificación va a tener una mayor exposición al público por el carácter único y estatal del tablón, se debería considerar reducir la información que aparece en la publicación, conforme a lo establecido en el art. 46 de la LPAC (art. 61 de la LRJPAC), pues el ámbito tributario afecta de manera incisiva en la esfera privada de los interesados.

Al ser el TEU un tablón único y de carácter obligatorio y estatal, los anuncios de notificación se publican en castellano, pero las Administraciones competentes pueden también remitir la versión del texto en lengua cooficial, para su publicación junto a la versión en castellano.

Como hemos señalado, el TEU tiene la finalidad de centralizar todas las notificaciones administrativas en un único tablón, en el que es obligatorio publicar todas las notificaciones. Dicho carácter no excluye la existencia de otros boletines en los cuales se puede seguir publicando, con carácter previo y facultativo, como en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al domicilio de fiscal conocido o en el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente, o en otros boletines autonómicos y municipales.

Como novedad, en el art. 112.1 de la LGT, se suprime la referencia a la notificación en la sede electrónica del organismo correspondiente y que la AEAT publicara por este medio los anuncios correspondientes a las notificaciones que debe practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden.

La publicación en el BOE será siempre la que se produzca en último lugar y determine el cómputo de los plazos, con independencia de que se haya publicado en otros boletines de otro ámbito territorial²³⁷.

²³⁷ Art. 44 de la LPAC: “Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o bien, intentada ésta, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el «Boletín Oficial del Estado».

Asimismo, previamente y con carácter facultativo, las Administraciones podrán publicar un anuncio en el boletín oficial de la Comunidad Autónoma o de la Provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del Consulado o Sección Consular de la Embajada correspondiente. Las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de publicar el correspondiente anuncio en el «Boletín Oficial del Estado»”.

Respecto a este cambio normativo, cabe plantearse lo siguiente: si el tablón edictal único se basa en medidas de simplificación administrativa tendentes a la racionalización y evitar solapamientos y duplicidades, qué sentido tendría que las distintas Administraciones siguieran publicando con carácter facultativo e hicieran uso de las publicaciones instrumentales previas no obligatorias, pues esto claramente es una duplicidad de actuaciones, que además desenfoca la atención del ciudadano en diversos medios de publicación, en vez de simplificar y tener como referencia uno sólo al cual acudir.

Si la obligación legal está cubierta con la publicación de la notificación en el BOE, no parece práctico ni eficiente otra publicación, más si tenemos en cuenta el siguiente extracto del Punto IV del Preámbulo de la Ley 15/2014:

“De esta manera, el ciudadano sabrá que, mediante el acceso a un único lugar y con la garantía y seguridad jurídica que supone el «Boletín Oficial del Estado», puede tener conocimiento de todos los anuncios para ser notificado que le puedan afectar, independientemente de cuál sea el órgano que los realiza o la materia sobre la que versan.”

Con la entrada en vigor del TEU, se nos plantea si dicha novedad ha supuesto una menor indefensión con respecto a la anterior regulación, es decir, si se garantiza en mayor medida que el obligado tributario conozca de la notificación por comparecencia. Con el TEU, el destinatario sólo debe consultar un boletín edictal para conocer de todas las notificaciones administrativas, con la posibilidad de ser avisado si se ha publicado algún edicto del que sea destinatario. Mientras que con la regulación anterior, teníamos la opción de que el acto fuera publicado en varios boletines, Estado, Comunidad Autónoma, Entidad Local, sede electrónica de la administración correspondiente, etc., por lo que el destinatario se veía obligado a aprender distintos accesos para consultar diversas sedes electrónicas y sin ningún sistema de alerta personalizado. El TEU, está garantizando de forma más efectiva el principio de tutela judicial, puesto que es más accesible para el obligado, una sola fuente, siempre la misma forma de acceso y no es necesario trasladarse a ningún sitio. Además le aporta cierta seguridad el sistema de alarmas, puesto que en caso de olvido y no haber podido cotejar el TEU, el obligado sabe que recibirá un correo electrónico de la notificación publicada de la cual es destinatario.

En cuanto al apartado segundo del art. 112.2 de la LGT, se produce una pequeña modificación con la ley 15/2014, y en consonancia con todo lo que hemos venido comentando respecto al TEU, pues el plazo de 15 de naturales que se establece para comparecer, empiezan a contarse única y exclusivamente desde el día siguiente a la publicación de la notificación en el BOE y por tanto se suprime que se tengan en cuenta para este plazo la publicación en la sede electrónica u otro boletín oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

Cuando se inicia un procedimiento tributario y los interesados no comparecen, en todo caso se considera imprescindible practicar las notificaciones en cuanto a liquidaciones y acuerdos de enajenación de bienes embargados de acuerdo al procedimiento legalmente establecido (art. 112.3 de la LGT)²³⁸.

Por lo tanto, quedan fuera de la extensión de los efectos de la notificación por comparecencia, únicamente las liquidaciones y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados.

Se regula en el art. 115. del RGGIT, en su apartado primero, que será practicada la notificación dejando constancia de la misma, si el obligado o su representante se personan en el plazo de 15 días naturales a la publicación del anuncio realizada conforme al art. 112 de la LGT.

Igualmente se entenderá practicada la notificación, si cualquiera de los dos comparece, pero rehúsan a recibir la documentación que se pretende notificar, y se dejará constancia de esta circunstancia.

²³⁸ Jiménez Navas M^ªd.M., “El régimen jurídico...”, op. cit. p. 275. En este sentido, en gran parte de las novedades incorporadas en la LGT se ha tratado de primar el principio de eficacia administrativa (art. 103 CE), a veces de manera excesiva en opinión de la doctrina, tal y como ocurre en el más que discutible art. 112.3 LGT, en el que se exime a la Administración tributaria de su obligación de notificar los actos tributarios que se vayan produciendo en el curso del procedimiento, a partir de la incomparecencia del sujeto; facilitando de este modo la actuación administrativa y flexibilizando en consecuencia el proceso de notificación hasta extremos muy difícilmente conciliables con la tutela judicial efectiva. Jabalera Rodríguez, A., “La notificación en la nueva LGT”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 128, 2015, pp. 815-850.

Además, la notificación por comparecencia electrónica viene regulada en el art. 40 del RD 1671/2009, de 6 de noviembre, que desarrolla parcialmente a LAE,²³⁹ del que cabe destacar, las condiciones que ha de reunir para que produzca los efectos de notificación, de acuerdo con el art. 28.5 de la LAE:

- a) Con carácter previo al acceso a su contenido, el interesado deberá visualizar un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa al que tendrá dicho acceso.
- b) El sistema de información correspondiente dejará constancia de dicho acceso con indicación de fecha y hora.

Este tipo de notificación por comparecencia, en el que se utilizan medios electrónicos, será objeto de análisis dentro del epígrafe de las notificaciones electrónicas.²⁴⁰

Por último y para terminar la notificación por comparecencia en el ámbito tributario, señalamos la modificación que también ha sufrido el art. 29.4 del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, pasándose a publicar en el BOE, todas las notificaciones de los valores catastrales resultantes de procedimientos de valoración colectiva, que será objeto de análisis en la notificación colectiva.

Respeto a la notificación infructuosas del art. 44 de la LPAC, (modificación del art. 59.5 de la LRJPAC, que sufrió a través del art. 25 de la ley 15/2014), se lleva a cabo en los mismos términos que la prevista en la LGT, en esencia, ya analizado con el art. 112 de la LGT.²⁴¹

²³⁹ La LAE, ya está derogada.

²⁴⁰ Art. 43 de la LPAC, analizado en el apartado de notificaciones electrónicas.

²⁴¹ Art. 59.5 de la LRJPAC: “Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el “Boletín Oficial del Estado”. Asimismo, previamente y con carácter facultativo, las Administraciones podrán publicar un anuncio en el boletín oficial de la comunidad autónoma o de la provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del consulado o sección consular de la Embajada correo electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. Las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de publicar el correspondiente anuncio en el “Boletín Oficial del Estado”.

Al igual que la LGT, la LPAC establece la obligatoriedad del BOE, si bien de forma previa, accesoria y complementaria que se pueden seguir utilizando los boletines de las distintas Administraciones territoriales.

Por último, cabe recordar que este nuevo régimen de notificación se aplica desde el 1 de junio de 2015, tanto a los procedimientos ya iniciados en esa fecha (aplicación retroactiva), como respecto a los que se inicien a posteriori, según establece la nueva Disposición Transitoria 3ª de la LRJPAC.

A modo de conclusión, es posible señalar que previamente, y con carácter facultativo, las Administraciones podrán publicar un anuncio en el boletín oficial de la comunidad autónoma o de la provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del consulado o sección consular de la Embajada. Por lo tanto, las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de publicar el correspondiente anuncio en el "Boletín Oficial del Estado".

La jurisprudencia señala que la notificación edictal reduce las garantías del obligado en el procedimiento administrativo, puesto que no se garantiza la constancia de la recepción del acto por el destinatario. Es de sobra conocido que la publicación del acto mediante edictos ya sea en el BOE o en el tablón de anuncios del Ayuntamiento, para la mayoría de los ciudadanos no es eficaz, por no saber qué boletines hay, ni donde se publican, ni qué tipo de información se publica en estos sitios, e incluso las personas que conocen de este procedimiento de notificación no tienen tiempo para estar mirando cada día los diferentes boletines e incluso trasladarse hasta el ayuntamiento correspondiente.

Por estos motivos, la jurisprudencia ha matizado en muchas ocasiones que el edicto sólo procede como último recurso, es decir, cuando se han realizado dos intentos fallidos de notificación por correo certificado y no se ha localizado al obligado²⁴².

Aunque ahora se quiera implementar con carácter obligatorio la publicación en el BOE de toda notificación administrativa fallida por la vía del correo ordinario, sigue planteando el mismo problema acerca de si los ciudadanos conocen del tablón edictal

²⁴² Vid. STC de 25 de febrero de 2008, nº 32/2008.

único y si van a molestarse en acceder a diario al BOE, para ver si contiene alguna notificación de la que sean destinatarios. Sin embargo, la diferencia con otros tablones es que dispone de un sistema de avisos que mejora significativamente la eficacia de que el interesado conozca de un acto del cual es destinatario.

Además, este tablón único edictal persigue, junto con otras medidas, la simplificación administrativa, evitar duplicidades y buscar una mayor eficacia de la Administración, pero esta es más una medida de centralización que de simplificación, puesto que se unifican todas las notificaciones de cualquier administración (central, autonómica o local) en una sola página web.

Hay posturas que consideran que sigue siendo más práctico y eficaz el edicto en un tablón del ayuntamiento, teniendo en cuenta que dicha vía es más cercana para el ciudadano que la publicación en el BOE. Si la obligación legal está cubierta con la publicación de la notificación en el BOE, no parece práctico, ni eficiente otra publicación más.

En todo caso, consideramos que el TEU mejora las relaciones entre la Administración Pública y el ciudadano, sobre todo del que conoce este tipo de notificación, debido a la centralización de todas las notificaciones en una sola sede electrónica y tener un sistema de avisos que permite al ciudadano conocer de la llegada de una notificación, al igual que el sistema de dirección electrónica habilitada. Debería publicitarse más la existencia del TEU para evitar posibles indefensiones a largo plazo.

V.7 La publicación como notificación

Es un tipo de notificación colectiva, junto con la notificación por edictos (comparecencia en el ámbito tributario), y la notificación colectiva que se utiliza en la notificación de tributos de cobro periódico²⁴³. Este último cauce es ordinario mientras que los dos primeros tienen un carácter subsidiario. La publicación como medio de notificación, se encuentra regulado en el ámbito administrativo en el art. 45 de la LPAC (arts. 59.5 y 60 de la LRJPAC), y en el campo tributario en los arts. 102.3 y 112 de la LGT).

²⁴³ García Novoa, C: “Las notificaciones tributarias”: Aranzadi, 2001, págs. 31 y ss.

Desde una postura doctrinal, se pueden establecer varios tipos de publicación en función de distintos criterios²⁴⁴:

1) En función de la relación de la publicación del acto con la notificación administrativa, distinguiendo la publicación supletoria, sustitutoria y complementaria, que es el que nos interesa en el objeto de nuestro estudio.²⁴⁵

2) En función de la finalidad de la publicación, considerada como medio de comunicación del acto y de integración de la eficacia del mismo o que persiga otros fines públicos.

3) En función del medio utilizado, papel o medios electrónicos.

Atendiendo, pues, a la relación entre la publicación y la notificación del acto, existen tres tipos de publicación a los que se hace referencia a continuación aplicable en materia tributaria:

V.7.1 La publicación como notificación supletoria.

La notificación supletoria se regula en el art. 44.1 de la LPAC (art. 59.5 de la LRJPAC), lo que viene siendo el art 112 de la LGT, analizado en el punto anterior.²⁴⁶

“Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o bien, intentada ésta, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el «Boletín Oficial del Estado»

²⁴⁴ Toscano Gil, F. *La incidencia del régimen de la publicación de actos administrativos diseñado por la ley 30/92 sobre el derecho a la protección de datos garantizado por la LOPD*; *La Protección jurídica de la intimidad y de los datos de carácter personal frente a las nuevas tecnologías de la información y comunicación*, Coord por Galán Muñoz, A., Arribas León, M; 2014, pág 123.

²⁴⁵ Gamero Casado, E. y Fernández Ramos, S. (2011): pág 441.

²⁴⁶ El art. 59.5 de la LRJPAC, ha sido modificado por el número uno del artículo 25 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, y viene aplicándose desde el 1 de junio de 2015 hasta la entrada en vigor de la LPAC.

Reproduce el art. 59.5 de la LRJPAC, por el que se introdujo la publicación del BOE como medio electrónico obligatorio para cualquier notificación administrativa, sin excluir la previa y facultativa publicación en otros boletines territoriales. Este tipo de publicación se utiliza para suplir a la notificación individual infructuosa, en los casos de haber realizado un intento con resultado desconocido, o dos intentos con resultado de ausente, y aun habiendo hechas las averiguaciones pertinentes, no se conociera otro domicilio del interesado a efectos de llevar a cabo la notificación.

V.7.2. La publicación como notificación sustitutoria

Regulada en el art. 45.1 de la LPAC, (art. 59.6 de la LRJPAC):

“[...]En todo caso, los actos administrativos serán objeto de publicación, surtiendo ésta los efectos de la notificación, en los siguientes casos:

a) Cuando el acto tenga por destinatario a una pluralidad indeterminada de personas o cuando la Administración estime que la notificación efectuada a un solo interesado es insuficiente para garantizar la notificación a todos, siendo, en este último caso, adicional a la individualmente realizada. [STS de 23 de febrero de 2017(rec 1247/2016), se refiere a un deslinde incoado por providencia publicada en el Boletín Oficial de Islas Baleares, debido a la pluralidad de destinatarios].

b) Cuando se trate de actos integrantes de un procedimiento selectivo o de concurrencia competitiva de cualquier tipo. En este caso, la convocatoria del procedimiento deberá indicar el medio donde se efectuarán las sucesivas publicaciones, careciendo de validez las que se lleven a cabo en lugares distintos. [STS de 13 de junio de 2017, (rec 2638/2015), FJ6, referido a la notificación en un proceso selectivo de ingreso en la función pública. No se notifica personalmente al interesado la sentencia en cuya virtud quedaba seleccionado y no presenta en plazo la documentación necesaria para el nombramiento. Después de haber realizado varios intentos fallidos en el domicilio señalado seis años antes, no se usa para localizarle el teléfono móvil que constaba desde el primer momento].[STS de 7 de febrero de 2018,(rec 2358/2015), referido a un proceso selectivo de personal estatutario, en el que no se incluye en la relación de aspirantes que han superado el proceso].

Esta publicación sustituye a la notificación individual que no se realizó de forma previa. Es decir, directamente se publica el acto administrativo en los casos tasados por la LRJPAC²⁴⁷.

1) Cuando el acto tenga por destinatario a una pluralidad indeterminada de personas.

Este tipo de publicación, se justifica en la imposibilidad de hacerlo de manera individual debido a la multitud de destinatarios, por lo tanto, en base al principio de eficiencia administrativa, no existe otro modo más idóneo para llevarlo a cabo.

El art 40.5 de la LPAC, introdujo como novedad la adopción de medidas para la protección de los datos personales cuando exista más de un destinatario, por lo que estaría indicado para los dos anteriores casos, expresamente establece:

“Las Administraciones Públicas podrán adoptar las medidas que consideren necesarias para la protección de los datos personales que consten en las resoluciones y actos administrativos, cuando éstos tengan por destinatarios a más de un interesado.”

Si el órgano competente aprecia que la publicación del acto puede lesionar derechos e intereses legítimos, publicará una somera indicación del contenido del acto y del lugar donde los interesados podrán comparecer, en el plazo que se establezca, para conocimiento del contenido íntegro del mencionado acto y constancia de tal conocimiento, (art. 46.1 de la LPAC). Aplicable a los tributos de cobro periódico por recibo.

²⁴⁷ Para LÓPEZ MERINO, este tipo de publicación sustitutoria es una simple notificación por anuncios o colectiva que en el ámbito tributario se argumenta mediante la aportación de la siguiente normativa: El artículo 124 de la Ley General Tributaria, en su párrafo 3, dispone que, en los tributos de cobro periódico por recibo, tras la primera liquidación debidamente notificada, las sucesivas se podrán notificar colectivamente, o sea, mediante edictos. López Merino, F. “Notificaciones a través de los alcaldes”, *Documentación Administrativa*, núm. 122, 1.968. No obstante, existen autores que encuentran claras diferencias entre la notificación y la publicación sustitutoria, como es el caso de GONZÁLEZ NAVARRO, para quien una circunstancia diferenciadora de la notificación y de la publicación sustitutoria se encuentra en que no debe quedar constancia de ésta en el expediente, a diferencia de lo que sucede con aquélla. González Navarro, F., *Derecho Administrativo español (tomo II)*, Pamplona, 1988, p. 525.

El art. 45.2 de la LPAC, establece que “la publicación de un acto deberá contener los mismos elementos que el artículo 40.2 exige respecto de las notificaciones. Será también aplicable a la publicación lo establecido en el apartado 3 del mismo artículo” (arts. 58.2 y 61 de la LRJPAC)²⁴⁸.

Como ejemplo del contenido de la publicación de estas notificaciones, la sentencia del TSJ de Castilla-la Mancha de 11 de septiembre de 2003. En el caso concreto, se publicaron anuncios en el BOE y en la Comunidad Autónoma, pero los anuncios “[...] *no incluían el texto íntegro de la resolución, ni la indicación de los recursos procedentes, plazo de interposición y órgano ante el que debían presentarse [...] incumpliendo de este modo el artículo 60 de la LRJPAC que, al referirse a la publicación de los actos administrativos, dado que su finalidad es idéntica a la notificación, señala que debe cumplir los mismos elementos que el art 58.2 exige respecto de las notificaciones; siendo también aplicable lo establecido en el apartado 3 del art 58,*²⁴⁹ *lo que determina que la referida publicación no pueda considerarse que cumpla con los fines de la notificación correctamente efectuada a efectos de trasladar a los interesados el conocimiento del acto recurrido.*”

Respecto a la incidencia de los dos tipos de publicación de actos (supletoria y sustitutoria) sobre el derecho a la protección de los datos personales del interesado, y teniendo en cuenta las apreciaciones de TOSCANO GIL,²⁵⁰ cabe hacer las siguientes precisiones:

²⁴⁸ Art 40.2 de la LPAC:” Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si pone fin o no a la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, en su caso, en vía administrativa y judicial, el órgano ante el que hubieran de presentarse y el plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente. Art 40.3 de la LPAC:” Las notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior, surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, o interponga cualquier recurso que proceda”.

²⁴⁹ Art 58.3 de la LRJPAC: “Las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda.”

²⁵⁰ Toscano Gil, F:”La incidencia...pág 150 .

En ambos tipos de publicación, se utiliza el medio electrónico del BOE, a través del TEU, que por mandato legal es preceptivo para cualquier notificación administrativa. Partiendo de este medio electrónico, cabe señalar cuáles son las formas menos gravosas que se vienen aplicando y que se podrían aplicar para reducir los posibles perjuicios derivados de la exposición de los datos personales en este medio.

-Una de las primeras medidas que se viene aplicando es la limitación temporal de estos datos personales en el TEU. Cabe recordar que la exposición de los datos del destinatario al público en general será de 3 meses, a partir de dicho plazo sólo se podrá acceder a través de un código de verificación. Este plazo permite que el interesado conozca de la notificación para que pueda realizar las oportunas actuaciones en defensa de sus intereses²⁵¹, y que una vez se cumpla esta finalidad, la publicación se elimine.

-Cuidar los motores de búsqueda propios del sitio: en este caso, el TEU viene con diferentes criterios de búsqueda, de fácil acceso, pues con sólo el DNI o NIF del destinatario se puede acceder al procedimiento que lo motiva y órgano competente que lo tramita. Quizá con el fin de proteger el derecho al honor e imagen de la persona física o jurídica cualquiera que fuese, no debería de publicarse el tipo de procedimiento y el órgano que lo tramite, pues que salgan relacionados la identificación de cualquier persona a procedimientos de apremio no dan una buena imagen de solvencia. Por lo que debería considerarse desde un principio y con carácter general para todos los casos, reducir lo más posible la información publicada, con la identificación del interesado y el lugar donde acudir para conocer del contenido completo, con ello sería suficiente para que la notificación mediante el TEU cumpla su objetivo esencial que es el conocimiento de la existencia de una notificación por parte del destinatario(y no de su conocimiento íntegro), y evitar así que la publicación del contenido íntegro dependa de la potestad discrecional de la Administración.

²⁵¹STS 20 jun 2007 (Rec.8321/2003) FD cuarto:” la notificación o publicación supone que la misma tenga constancia de que el particular conoce el acto y que puede exigir su cumplimiento adoptando, al efecto, las medidas pertinentes”.

Otra opción, como nos plantea TOSCANO GIL, es crear accesos restringidos o cerrados mediante claves personales, implantarlos desde el principio para que cualquiera no pueda acceder a los contenidos publicados.²⁵²

V.7.3. La publicación como notificación complementaria

Conforme al art. 45.1 de la LPAC, (art. 60 de la LRJPAC)²⁵³, la publicación es adicional a la notificación en los casos en que la Administración estime que la notificación efectuada a un solo interesado es insuficiente para garantizar la notificación a todos.²⁵⁴ Esto es, además de haberse llevado a cabo una notificación individual, se publicará el acto cuando una norma lo establezca -no necesariamente debe ser con rango de ley- o por razones de interés público. Por lo tanto, este tipo de publicación viene poco regulada, sus medios y fines son muy laxos, entrando en juego la potestad discrecional de la Administración y aportando menor seguridad jurídica al ciudadano respecto de los casos tasados por ley. Como nos matiza TOSCANO GIL, queda claro que “En cualquier caso, en defecto de previsión normativa o decisión expresa tomada por el órgano competente, no cabe nunca la publicación complementaria”.²⁵⁵

Respecto a las medidas que se pueden aplicar en la notificación complementaria para reducir la incidencia de la exposición de los datos personales, siguiendo a TOSCANO GIL,²⁵⁶ aconseja en este caso la disociación de datos personales, de modo que la información obtenida no pueda asociarse a persona identificada.

²⁵² Toscano Gil, F: “La incidencia...”, pág 157.

²⁵³ Art 45.1 de la LPAC: “Los actos administrativos serán objeto de publicación cuando así lo establezcan las normas reguladoras de cada procedimiento o cuando lo aconsejen razones de interés público apreciadas por el órgano competente”

²⁵⁴ Art 45.1.a) de la LPAC: “...cuando la Administración estime que la notificación efectuada a un solo interesado es insuficiente garantizar la notificación a todos, siendo, en este último caso, adicional a la individualmente realizada”. Aquí la necesidad estará condicionada a la apreciación de la mencionada “insuficiencia” que la Administración efectúe en cada momento. De ahí que la expresión “en todo caso” debe atemperarse a esta circunstancia valorativa. Brines Almiñana, J., “La finalidad de publicación de actos administrativos, con datos personales, como criterio determinante en el modo de identificación de los afectados”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 8, 2019, p. 1.

²⁵⁵ Toscano Gil, F: “la incidencia...pág 129

²⁵⁶ Como afirma BRINES, la finalidad responde al cumplimiento de garantía de los participantes en una convocatoria pública, como lo es aquel en que la normativa reguladora de un proceso selectivo o concursal prevea la notificación individual a las personas afectadas, pero además también la

En resumen, así como la notificación supletoria tiene carácter subsidiario respecto del correo ordinario, la notificación sustitutoria se utiliza como primer cauce para notificar por motivos de eficiencia administrativa. Debido a que éstos medios de notificación suponen una exposición de los datos de carácter personal al público en general, sería recomendable tomar más medidas para limitar más el acceso general a los mismos, o restringir el acceso a la notificación a los destinatarios interesados. En definitiva, en el ámbito tributario, con este tipo de notificación se sustituye en el ámbito tributario a la notificación edictal. De esta manera se salvaguarda el derecho a la intimidad, ya que el objeto de la publicación no es el propio acto administrativo sino simplemente un anuncio donde se hace constar la existencia de una notificación pendiente de practicar por motivos no imputables a la Administración.

V.8 Notificaciones Colectivas

V.8.1. Naturaleza

Es una modalidad prevista en el art. 102.3 de la LGT, “. En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes”.

Del artículo anterior se infiere que la notificación colectiva se aplicará a los tributos de cobro periódico por recibo, estos son los tributos locales, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto de Actividades Económicas²⁵⁷.

publicación para asegurar el conocimiento general de quienes han sido los ganadores del proceso. Brines Almiñana, J., “La finalidad de publicación...”, op. cit., p. 1.

²⁵⁷ STS de 17 de mayo de 2012, (rec 122/2010), FJ3: “El canon de saneamiento es, pese a su nombre, más semejante a una tasa o precio público pues su importe se fija en atención al consumo de agua que es naturalmente variable. Por eso no cabe (y de hecho no existe) ningún padrón o matrícula anual ni trimestral,

La finalidad de la notificación colectiva es la eficiencia en la gestión tributaria ya que, según el TC, “en una gestión tributaria masiva, la referente a los tributos de cobro periódico por recibos, facilita un trámite que puede ocasionar la paralización de múltiples procedimientos e irregularidades en otros muchos casos, por la dificultad de controlar el estricto cumplimiento de todos los requisitos de las notificaciones en una gestión en masa.” (STC 73/1996 de 30 de abril de 1996, FD cuarto.)

Respecto a su naturaleza, la notificación colectiva es también una notificación edictal en la medida en que es excepcional a la regla de la notificación individual, pues se publica la relación de los contribuyentes.²⁵⁸

Sin embargo, a diferencia de la notificación edictal, no surge de circunstancias extraordinarias, no es el último recurso, sino que como cauce habitual se utilizará para comunicar determinados tributos que por su naturaleza de cobro periódico, (IBI, IAE, ITVM) serán notificados mediante notificación colectiva.²⁵⁹

Por ello, es una notificación sustitutiva, regulada en el art. 45.1 de la LPAC, (art. 59.6 de la LRJPAC), y por lo tanto en cuanto al contenido que debe publicarse, se le aplica el art. 40.2 de la LPAC, (art. 58.2 de la LRJPAC).

V.8.2 Requisitos necesarios para realizar la notificación colectiva

Respecto a los requisitos necesarios para que se pueda realizar una notificación colectiva son dos: en primer lugar, antes de la notificación colectiva, habrá que cumplir con la previa notificación al contribuyente, que corresponde con el alta en el padrón, registro o matrícula. Con relación al segundo requisito, se parte del presupuesto de que año tras año no varíen las circunstancias esenciales del tributo en cuestión. A este respecto, el TC considera que “los tributos de cobro periódico por recibo que, de manera

No hay una exposición pública de ese registro ni unos plazos para su impugnación. *Y por ello no cabe su consideración como tributo periódico de cobro por recibo*, pues éste se ha de ceñir a aquellas liquidaciones que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto a la primera liquidación notificada personalmente”. El tribunal declara en esta sentencia que la falta de notificación de la liquidación conlleva la nulidad de la providencia de apremio.(FJ5). En el mismo sentido, STS 7 de abril de 2014,(rec 3018/2012), FJ4.

²⁵⁸ García Novoa, C: “Las notificaciones...:2001, pág 106

²⁵⁹ Pereto García, M: “Las notificaciones edictales de la jurisprudencia”; *Impuestos*, nº 4, 1993, pág 33.

automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente.” (STC 73/1996 de 30 de abril de 1996).

El TS, en su sentencia de 7 de abril de 2014 (RC 3018/2012(FD tercero) reitera esta doctrina:

“En la notificación colectiva ha de quedar garantizada su previsibilidad, esto es, no cabe utilizarla cuando la liquidación ha experimentado variación o modificación en sus elementos esenciales porque, de no ser así, quedaría comprometida la garantía de conocimiento de su contenido y la existencia de efectivas posibilidades de impugnación ya que, ante la tasación de los motivos de oposición a la vía de apremio, el transcurso del plazo de reclamación a partir de la publicación de los edictos se traduce en la inimpugnabilidad de la liquidación.”

V.8.3 Elementos esenciales de las notificaciones colectivas

Teniendo en cuenta lo que hemos mencionado, es pertinente clarificar qué se entiende por elementos esenciales ya que, dependiendo de su modificación, se podrá seguir notificando colectivamente.

Son considerados elementos esenciales los que se mencionan a continuación, lo que supone en estos casos tener que volver a notificar individualmente al interesado:

- *La alteración del plazo o periodo voluntario de ingreso de la deuda tributaria.* Así lo manifiestan numerosas sentencias, citamos como ejemplo la STS de 10 de diciembre de 1998(RC5950/1998), FD cuarto A: “tras las primeras notificaciones personales de las liquidaciones tributarias de los impuestos de cobro periódico subsiguientes al alta en el registro, padrón o matrícula, se ha producido una variación en los elementos esenciales de las mismas -tales como la concreción el período voluntario de pago-, no es factible realizar las notificaciones de las liquidaciones del ejercicio o ejercicios siguientes de una forma colectiva mediante la mera publicación de edictos en el correspondiente Boletín Oficial, porque, para poder verificar las notificaciones "colectiva o edictalmente", se requiere que exista una identidad sustancial entre los datos y elementos esenciales de la liquidación

inicial y de la posterior o posteriores cuya forma de participación al interesado se cuestiona (con la consecuencia de que, ante esa ausencia de identidad, sólo goza de virtualidad jurídica y de eficacia la notificación que se verifique personal o individualizadamente).”²⁶⁰

- *Cuando se asigna un nuevo valor catastral*: “Esta exigencia de notificación individual, se produce en este caso, a pesar de tratarse de impuestos de cobro periódico o por recibo en los que se halla prevista la notificación colectiva por edictos, porque se han modificado sustancialmente algunos elementos esenciales del impuesto, y concretamente, el plazo o periodo voluntario de ingreso de la deuda tributaria, y la asignación de nuevo valor catastral a las fincas objeto de tributación”. [STC 122/2003, de 17 de junio de 2003(RA nº 5574/99)FD tercero.]
- *Cuando existe un aumento o disminución de la base en un 20%* (STS de 30 de septiembre de 1989(RJ 1989/6517)).
- *Cuando tiene relevancia económica* (STSJ de Galicia de 11 de octubre de 1994(JT 1994/1182))

Por lo tanto, si existe alguna variación de los elementos esenciales habrá que volver a notificar individualmente, salvo que exista variación por ley del valor catastral, en el que se realice una revalorización del IBI, una actualización de valores catastrales, o un progresivo crecimiento de cuotas en algunos epígrafes licencias, que se seguirá notificando colectivamente²⁶¹.

Así lo manifiesta también el TS, que reafirma lo prescrito por la LGT: "el aumento de la base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes". STS de 11 de marzo de 2004(RC 8798/1998) FD quinto.

La relevancia de la notificación en la alteración se pone de manifiesto en el siguiente ejemplo: En el caso de la transmisión de una parcela, antes de la liquidación, no se llega a notificar individualmente el valor catastral asignado a la parcela transmitida por

²⁶⁰También STS 26 de septiembre 1988(RJ1988/7338)

²⁶¹ Moresco Suárez, A: “Notificación colectiva de liquidación en tributos de cobro periódico por recibo”, *gaceta Fiscal*, nº41, 1987, pág 114.

lo que, si el sujeto pasivo del IITVNU no recibe la notificación previa y no se aporta prueba por parte del Ayuntamiento de haberla realizado, se declara la nulidad de la liquidación. (STSJ de Madrid de 8 de julio, 789/2010 (R 172/2009) FD tercero; STSJ de Madrid de 9 de diciembre de 2011 (R 128/2010) FD tercero).

En el mismo sentido la STS de 4 marzo de 2019,(rec 11/2017)FJ8: viene a confirmar que se permite impugnar el valor catastral de la liquidación, cuando en la fase de gestión catastral no se ha notificado de forma individual el valor catastral.

V.8.4 Plazos de pago y recursos

A las deudas que se derivan de las notificaciones colectivas, no se les aplica el art. 62.2, sino el art. 62.3 de la LGT:

“El pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. La Administración tributaria competente podrá modificar el plazo señalado en el párrafo anterior siempre que dicho plazo no sea inferior a dos meses.”

El artículo anterior cabe compararlo con el art. 24 del RGR, ya que ambos artículos regulan conceptos distintos, pues una cosa es el anuncio de cobranza y otra la notificación colectiva de la notificación.

El art. 24 RGR dice expresamente:

“La comunicación del periodo de pago se llevará a cabo de forma colectiva, y se publicarán los correspondientes edictos en el boletín oficial que corresponda y en las oficinas de los ayuntamientos afectados. Dichos edictos podrán divulgarse por los medios de comunicación que se consideren adecuados.”

Este anuncio de cobranza deberá contener, al menos:

- a) El plazo de ingreso.

- b) La modalidad de cobro utilizable de entre las enumeradas en el artículo 23.
- c) Los lugares, días y horas de ingreso.
- d) La advertencia de que, transcurrido el plazo de ingreso, las deudas serán exigidas por el procedimiento de apremio y se devengarán los correspondientes recargos del periodo ejecutivo, los intereses de demora y, en su caso, las costas que se produzcan.

JIMENEZ NAVAS, viene a señalar las diferencias sustanciales que existen entre ambos pues en los anuncios de cobranza se da relevancia a los aspectos recaudatorios, no hay referencia a la liquidación, ni a sus aspectos esenciales, ni a los medios de impugnación.²⁶²

En cuanto a los recursos que cabe interponer frente a los actos que son notificados colectivamente, la LGT establece en sus arts. 223.1 y 235.1 que el plazo para interponer los recursos de reposición y reclamación económico-administrativa se iniciará a partir del día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de pago, en consecuencia, la fecha esencial no es la de la notificación de la liquidación como suele ser con carácter general sino, la fecha de vencimiento del pago.²⁶³

En resumen, las notificaciones colectivas suponen un medio sustitutivo de la notificación individual, esto es, el medio ordinario para notificar las liquidaciones de los tributos de cobro periódico. Para poder llevar a cabo esta notificación colectiva, se han establecido como requisitos esenciales, en primer lugar la notificación individual y previa del alta en el padrón, y en segundo lugar que en las notificaciones sucesivas realizadas ya por notificación colectiva, no se produzca una alteración de los elementos esenciales de la liquidación del tributo, como por ejemplo, la alteración del plazo voluntario de pago o el aumento de la base imponible, porque en tales casos se deberá volver a notificar individualmente motivando las modificaciones que se han producido,

²⁶² Jiménez Navas, M^a del Mar: "Notificaciones colectivas": La función tributaria local/coord. Por María José Fernández Pavés, 2012, pág. 438-441.

²⁶³ Véase, Jiménez Navas, M^a del M: "Notificaciones colectivas.....cit, pág 442-445.

salvo que dicho aumento se derive de una regularización general por ley, en estos casos se seguirá notificando colectivamente.

V.8.5 Notificación de valores catastrales

El régimen aplicable a las notificaciones de valores catastrales es el establecido en la legislación catastral, siendo la regulación de la LGT meramente supletoria conforme al apartado 3 de la disposición adicional decimoquinta y art. 29.4d) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI).

Así, el art. 31.2 del TRLCI, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo establece que la notificación de los valores de los bienes inmuebles de características especiales se regirá por lo previsto en el art. 29.1 del propio texto refundido, en él se establece que los valores catastrales individualizados resultado de procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial, se notificarán individualmente a los titulares catastrales pudiendo utilizar diversos medios: la notificación electrónica, la comparecencia presencial o electrónica y la notificación personal por cualquier medio que permita tener constancia de su recepción. Este trámite de notificación se iniciará con la publicación edictal en la sede electrónica de la Dirección general del Catastro²⁶⁴.

Para los titulares catastrales obligados a la notificación electrónica, se utilizará la dirección electrónica habilitada; en cambio, para los no obligados, se notificará mediante correo ordinario sin acuse de recibo informándole del lugar, plazo y clave de la comparecencia electrónica. Cuando no sea posible la comparecencia electrónica ni la presencial, se intentará por medio de correo certificado (dos intentos si ausente, un intento

²⁶⁴ Art 29.1, redactado por el apartado quince del artículo segundo de la Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por D. de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por R.D. Legislativo 1/2004, de 5 de marzo («B.O.E.» 25 junio). Vigente desde el 26 de junio de 2015.

"Los procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial se iniciarán con la aprobación de la correspondiente ponencia de valores, excepto cuando se trate de una ponencia de valores parcial de ámbito nacional que se circunscriba a inmuebles urbanos o rústicos con características constructivas que requieran su valoración singularizada.

Los valores catastrales individualizados resultantes de estos procedimientos podrán notificarse a los titulares catastrales mediante notificación electrónica, por comparecencia presencial o por notificación personal y directa por medios no electrónicos

El trámite de la notificación se iniciará mediante la publicación de un anuncio en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro."

si desconocido). Si resultase infructuoso este medio, finalmente se publicará en el BOE, con carácter preceptivo, (art. 29.4b)²⁶⁵

Si transcurridos 10 días naturales, el interesado no ha comparecido se entenderá practicada a todos los efectos legales a partir del día siguiente al del plazo señalado para comparecer.

Por otra parte, los acuerdos de aprobación de las ponencias de valores especiales no se notifican individualmente a los titulares catastrales, sino que se publican en la sede de la Dirección del Catastro tal como establece el art. 27.3 del TRLCI que señala:

"Los acuerdos de aprobación de las ponencias de valores se publicarán por edicto en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro. La publicación de dichos acuerdos, que indicará en todo caso el lugar y plazo de exposición al público de las ponencias a que se refieran, se realizará antes del 1 de julio del año en que se adopten, en caso de ponencias de valores totales, y antes del 1 de octubre, en caso de ponencias de valores parciales y especiales".²⁶⁶

Ejemplo del párrafo anterior, es la siguiente sentencia del TS; expone que "la publicación de las ponencias catastrales, constituye un trámite previo a la notificación individualizada de los valores como establece el art. 70.5 de la LHL" por lo que las ponencias catastrales entran en vigor, adquiriendo así plena eficacia, a partir del momento de su publicación, sin que para ello sea necesario la notificación individual previa (STS de 17 de septiembre de 2013; STS de 29 de mayo de 2012).

Respecto al contenido de los valores catastrales²⁶⁷, deben incluirse una serie de documentos en la notificación individual previa a la notificación colectiva, con el fin de que no se declare la nulidad de aquéllas, (art. 22 del RD1020/1993.)

²⁶⁵ Modificado por Letra b) del número 4 del artículo 29 redactada por el artículo 27 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa («B.O.E.» 17 septiembre). *Vigencia: 18 septiembre 2014*

²⁶⁶ Número 3 del artículo 27 redactado por el apartado catorce del artículo segundo de la Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por D. de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por R.D. Legislativo 1/2004, de 5 de marzo («B.O.E.» 25 junio). *Vigencia: 26 junio 2015*

²⁶⁷ Art 22.3: "Las ponencias de valores se acompañarán, en documento separado, de los análisis y las conclusiones de los estudios de mercado y de los resultados obtenidos por aplicación de los mismos a un número suficiente de fincas, al objeto de comprobar la relación de los valores catastrales con los valores de

“Los estudios y análisis del mercado inmobiliario establecidos en las norma 23. Se acompañarán en un documento separado los análisis y las conclusiones de los estudios de mercado y de los resultados obtenidos por aplicación de los mismos a un número suficiente de fincas, al objeto de comprobar la relación de los valores catastrales con los valores de mercado” (STS de 18 de septiembre de 2014(RC 3463/2012); FD primero).²⁶⁸

Además, deberán incluirse:

- *la* motivación con expresión de la ponencia (estudios de mercado)
- *los* módulos básicos del suelo y construcción
- *el* valor del polígono
- *la* calle, tramo, zona
- *el* valor del tipo de construcción
- *la* identificación de los coeficientes correctores aplicados, y
- *la* superficie de los inmuebles a efectos catastrales²⁶⁹

Debemos aclarar que, por un lado, está la ponencia catastral cuya eficacia depende única y exclusivamente de su publicación edictal, y por otro el valor catastral individual que se obtiene de aquella, el cual se notificará individualmente al interesado. Esta notificación, como hemos visto, podrá realizarse por medios electrónicos para aquellos sujetos obligados, y para los no obligados, se intentará en primer lugar por comparecencia electrónica y, en su defecto, la notificación personal. En caso de resultar infructuosos los medios anteriores se procederá a la publicación en el BOE.

mercado. Igualmente, como documento separado, se acompañarán los catálogos de edificios y construcciones urbanas de la norma 20.”

²⁶⁸ Vid otras SSTs de 11 de julio de 2013(RC 5190/2011), anulación de la ponencia de valores por inexistencia del estudio de mercado.

²⁶⁹ García Novoa, C: “Las notificaciones ...”:2001, pág. 113.

CAPITULO VI. NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS

VI.1 Introducción

Las notificaciones telemáticas fueron uno de los primeros aspectos de la administración electrónica que recibieron atención por parte del legislador, mediante la Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó el art. 59 de la LRJPAC a fin de regular las notificaciones electrónicas. En desarrollo del artículo anterior se dictó el RD 209/2003, el 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos. Como consecuencia a esta regulación normativa, se estableció el Servicio de Notificaciones Telemáticas Seguras (SNTS), por parte del Ministerio de Administraciones Públicas, confiándose su prestación material al servicio de Correos y Telégrafos, a través de un convenio suscrito el 22 de octubre de 2003.

Este servicio arrancó de manera efectiva en 2004 y después de varios años de andadura, se puede decir que no ha tenido el éxito que se esperaba en comparación con la administración electrónica, la cual es utilizada por una mayoría de ciudadanos en sectores como el tributario, la seguridad social, o servicios de cita médica.

En la LPAC, el Título III, “De la Actividad de las Administraciones Públicas”, Capítulo I “De las normas generales de Actuación”, en los arts. 13 y ss, la Administración

impulsa el uso de las técnicas y medios electrónicos, tanto en el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, como en su relación con los ciudadanos, con las limitaciones que establecen la Constitución y las Leyes en la utilización de estos medios.²⁷⁰

Ahora bien, antes de introducirnos en el ámbito de la Administración electrónica, cabe hacer una diferenciación terminológica entre medios telemáticos de notificación y notificación electrónica.

El ahora derogado art. 59.3 de la LRJPAC hacía referencia a medios telemáticos de notificación y el art. 28 de la LAE, nos hablaba de notificaciones electrónicas. El art. 59.3 de la LRJPAC, antes de ser derogado permitía que el interesado eligiera el medio telemático como preferente o, en su caso, consentir su utilización, pero en ningún momento definía lo que era medio telemático. El art. 43 de la LPAC, nos hace referencia a la preferencia del uso de los medios electrónicos y a la obligación de recibir notificaciones cuando dicha vía sea preceptiva.

VI.2. Marco jurídico

Respecto a la regulación de la notificación electrónica, venía referida principalmente en el art. 112.1 de la LGT, que regulaba las sedes electrónicas de la Administración como un lugar en el que depositar los anuncios de las notificaciones por comparecencia, complementario de las publicaciones de los boletines oficiales.

Sin embargo, este artículo, como hemos analizado en la notificación por comparecencia, ha sido modificado por la ley 15/2014, y en concreto dicha parte ha sido suprimida. Así que la regulación que existe respecto a las notificaciones tributarias electrónicas en la LGT se reduce a los apartados 2 y 3 del art. 96 y al apartado segundo del punto 16º de la Disposición Adicional Primera.²⁷¹

Al igual que la LGT, nos encontramos como norma básica la LPAC²⁷², que se aplica a las notificaciones tributarias electrónicas. En concreto señala el uso preferencial

²⁷⁰ Art 45 de la LRJPAC derogado.

²⁷¹ Véase ORDEN EHA 2784/2009 de 8 de octubre.

²⁷² La LAE, ya ha sido derogada por la LPAC.

de los medios electrónicos para la práctica de las notificaciones, así lo manifiesta el art. 41.1 al indicar que “Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía”. En consecuencia, podrán ser obligados a usar los medios electrónicos tanto personas físicas, como jurídicas. Así, la Administración queda habilitada mediante reglamento para obligar a determinados personas físicas atendiendo a su capacidad económica, trabajo, etc, a usar los medios electrónicos en la práctica de las notificaciones. Claro ejemplo de este uso obligatorio es el régimen del sistema de notificaciones electrónicas obligatorias, regulado en el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que se viene aplicando desde el 2011 a las personas jurídicas.

La LPAC, introdujo novedades referente a las notificaciones, como el envío de avisos a las direcciones de correo electrónico u otros dispositivos electrónicos que el interesado haya indicado a modo de recordatorio sobre trámites o gestiones que deba realizar el interesado, señalando expresamente que no se utilizará para la práctica de las notificaciones. Al igual que otros sistemas de aviso ya implantados en el TEU o la DEH, la falta del mismo no implicará que no se tenga por válida la notificación practicada.

El art. 41.1 de la LPAC, establece el sistema de avisos: “Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero *no para la práctica de notificaciones.*” Los efectos de no practicar los avisos, viene regulado en el art. 41.6 de la LPAC: “[...] La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.”

Otras de las novedades son la separación que se hace entre la identificación y la firma electrónica, la simplificación de los medios para acreditar una y otra, y el archivo electrónico único para conservar aquellos documentos que corresponden a procedimientos finalizados.

Por otro lado, se abordará el análisis de las siguientes normas reglamentarias: *el RD 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, en adelante (RGGIT); el RD 1671/2009 de 6 de noviembre; y el RD 1363/2010, de 29 de octubre.

VI.2.1. Las notificaciones en la Ley General Tributaria

La referencia específica que se hacía en la LGT sobre las notificaciones electrónicas venía establecida en el art. 112, pero que este precepto fue modificado por la ley 15/2014, y lo único que ha quedado vigente, es la posibilidad de publicar la notificación por comparecencia en la oficina de la Administración tributaria del último domicilio fiscal conocido, como medida complementaria a su publicación obligatoria en el BOE.

El apartado segundo del art. 96.2 LGT establece lo siguiente dice:

“Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.”

Hace referencia, por tanto, a la posibilidad de que los ciudadanos utilicen los medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando se relacionen con la Administración tributaria; nótese que dice “*podrán*” y no “*deberán*”, cuestión que nos interesa resaltar aquí, pues más adelante incluiremos este detalle en la problemática legal que existió con la obligación impuesta a determinados obligados tributarios de utilizar el sistema de las notificaciones electrónicas obligatorias (RD 1363/2010), una obligación respecto de la cual la doctrina se muestra mayoritariamente²⁷³ a favor de la legalidad

²⁷³ López Lubian y Caballo Mingo, Moreno Fernández, J.J.

A partir del 1 de enero de 2011, la AEAT quedó habilitada, por el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, (citado en adelante RD 1363/2010) para hacer obligatoria, para determinadas personas, en sus procedimientos de gestión, la recepción por medios telemáticos de las notificaciones. Notificaciones respecto a las que se la habilitaba para dejar de usar el servicio de entrega postal en papel. Este régimen no se aplicaba a las reclamaciones económico-administrativas, aun cuando había habilitación legal para haberlo instaurado por vía reglamentaria. Por la importancia que siempre han tenido, y tienen, las innovaciones de la AEAT en los procedimientos tributarios especialmente, en el uso de medios telemáticos, se suscitó, a partir de la publicación del RD 1363/2010, un amplio debate sobre la constitucionalidad y legalidad ordinaria de imponer a sociedades que no tienen asegurado el acceso a medios electrónicos, o telemáticos, la recepción de las notificaciones, únicamente, por vía telemática. Este debate se planteó, en especial, respecto a las sociedades de responsabilidad limitada unipersonales, que es muy frecuente carezcan prácticamente, de personal, especialmente cuando están en curso de iniciar su actividad, o han dejado de tenerla, incluso habiéndose dado de baja de los censos tributarios

de esta obligación y jurisprudencialmente goza de toda cobertura legal, como ha quedado patente en la sentencia del TS de 22 de febrero 2012, (rec 7/2011).

Por otra parte, la Disposición Adicional Decimosexta, apartado segundo, de la LGT, establece que en las reclamaciones económico-administrativas podrán emplearse medios electrónicos, informáticos o telemáticos para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización, pues como bien apunta ALONSO GONZÁLEZ²⁷⁴, cabe resaltar una vez más en esta ley básica tributaria “la voluntariedad en la utilización del medio de comunicación electrónico.[..]” y no la obligación. En consecuencia, la utilización de los medios electrónicos en las reclamaciones económico-administrativas, se plantea como una opción, y no con carácter obligatorio. A este respecto, el art. 245.1 c) de la LGT, establece que cuando se alegue exclusivamente la falta o defecto de notificación, se tramitará por el procedimiento abreviado ante los órganos unipersonales que se determinen reglamentariamente.

Antes de analizar los artículos de la LPAC, es preciso exponer en el siguiente epígrafe la problemática que existió respecto a la legalidad del RD 1363/2010, por el que se regula el sistema de las notificaciones electrónicas obligatorias.

VI.2.2. Notificaciones electrónicas y su problemática legal. *La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2012*

Este sistema de notificaciones electrónicas se ha ido instaurando gradualmente desde su entrada en vigor y afecta a las entidades jurídicas. Como bien señalan LÓPEZ LUBIÁN y CABALLO MINGO, "supuso un impulso definitivo en la implantación de la Administración electrónica al consagrar los medios electrónicos no solo como preferentes en las comunicaciones entre las distintas Administraciones públicas, sino también como un auténtico derecho de los ciudadanos a su utilización para relacionarse con la Administración y ejercer sus derechos".²⁷⁵

²⁷⁴ Alonso González, L.M: “Notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) en materia tributaria”: *crónica tributaria*, nº 149/2013:33-66.

²⁷⁵ López Lubián, J.I. y Caballo Mingo, G: "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". *RCyT. CEF*, núm. 335. p. 8

Aunque en un principio, estas entidades se acostumbraron a acceder periódicamente a la DEH, dicho estado de alerta se ha visto apaciguado por el sistema de avisos, que les envía al correo electrónico indicado un mensaje de que le ha llegado una notificación a la DEH.

Respecto a la problemática a la que hemos aludido, viene fundamentada por la existencia de una sentencia del TS de 22 de febrero de 2012, (rec 7/2011), que resuelve precisamente sobre su cobertura legal, confirmando su legalidad.

La Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios ("Asefiget") a través de un recurso contencioso-administrativo presentado en enero de 2011 contra el RD 1363/2010 puso en tela de juicio la cobertura legal del sistema obligatorio de notificación por medios electrónicos a determinadas entidades, obligando al TS a pronunciarse por primera vez sobre la validez o no del mismo.²⁷⁶

Pues bien, la sentencia del TS, de 22 de febrero de 2012, desestimó el recurso presentado por Asefiget contra el citado Real Decreto, admitiendo la validez del sistema de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario y la normativa que lo regula. A nadie es indiferente la trascendencia de una sentencia como la que pasaremos a analizar, pues hay numerosa doctrina con posturas a favor y en contra de lo esgrimido por el tribunal.

La notificación electrónica comenzó a implantarse, el 1 de enero de 2011, pero sólo produce efectos para el obligado tributario cuando recibe la notificación individualizada por correo ordinario de la AEAT, de su inclusión en el sistema NEO. A partir de entonces la entidad jurídica, sobre todo la pequeña empresa, ha sufrido las consecuencias de una adaptación forzosa a los medios electrónicos, principalmente económicas, por la asunción de los costes de una gestión externa y derivadas de procedimientos en vía ejecutiva (embargos) por desconocimiento del sistema y de su funcionamiento.

²⁷⁶<http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&database=TS&reference=6342577&links=&optimize=20120420&publicinterface=true>, Oct 2016 .

La Asefiget, defiende que "el uso de Internet es un derecho y no una obligación", fundamentado en los art. 6.2a), art. 27.1 de la Ley 11/2007²⁷⁷. Añadiendo a esta fundamentación los art. 96.2 y la disposición adicional décimo sexta de la LGT. La imposición objeto de polémica, viene regulada en el art. 4 del RD 1363/2010, y conforme a este artículo, Asefiget pide en su demanda anular en su totalidad el citado reglamento en base a varios fundamentos que, resumidamente, serían los siguientes:

1. Que el RD 1363/2010 carece de cobertura legal en base al art. 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT").
2. **Dado que a juicio de la Asefiget son las leyes y reglamentos tributarios** quienes constituyen la fuente del derecho en materia tributaria, afirman que no tiene tal carácter la Ley 11/2007, y por lo tanto no consideran que tenga habilitación legal el RD 1363/2010.
3. Que el art. 4 del RD 1363/2010 vulnera lo dispuesto por el art. 27.6 de la LAE, ya que la Administración Pública impone la obligatoriedad de comunicarse con ella únicamente por medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.
4. Vulneración del principio de la no confiscatoriedad previsto en el art. 31.1 de la CE y de los principios de igualdad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria previstos en el art. 3 de la LGT.

En relación con los fundamentos primero y segundo señalados por Asefiget:

-El Tribunal Supremo resuelve que no existe falta de cobertura en el RD 1363/2010 por entender que procede la aplicación supletoria de la Ley administrativa 11/2007 (en base al art. 7.2 de la LGT), ya que las normas tributarias no regulan expresamente el uso de medios electrónicos en la práctica de las notificaciones.

Se puede decir que hay una postura mayoritaria de la doctrina, que está de acuerdo con lo argumentado por el TS; en esta línea argumentativa MORENO FERNÁNDEZ

²⁷⁷ Ya derogada.

viene a decir que “la posibilidad de que un administrado quede incluido obligatoriamente en materia tributaria en un sistema de notificaciones electrónicas viene hecha en una norma de rango legal como es la ley 11/2007[...] aplicable al ámbito tributario por disposición expresa del art. 109 de la LGT”²⁷⁸. Por su parte, LÓPEZ LUBIÁN y CABALLO MINGO, consideran que “la obligatoriedad del uso por medios electrónicos mediante orden ministerial tiene precedentes normativos, como el propio art 98.4 de la LGT, conforme al cual se ha establecido la obligatoriedad del cumplimiento por medios electrónicos”²⁷⁹. Apoyando esta idea, LÓPEZ LUBIAN y CABALLO MINGO, ponen de manifiesto algunos informes del Consejo de Estado en los que este órgano respalda la implantación de la obligatoriedad de comunicación por medios electrónicos, como por ejemplo “el dictamen de 15 de octubre de 2009(nº 1457/2009), sobre el proyecto que dio lugar al RD 1671/2009, y en el que no efectuó ninguna observación sobre el particular...” o también “ el dictamen de 17 de diciembre de 2009(nº 1858/2009), sobre el proyecto que dio lugar al RD 1/2010, donde declaró que el art 27.6 de la ley 11/2007, daba cobertura legal suficiente al actual art 115 bis del RD 1065/2007.”²⁸⁰

Por el contrario, el Magistrado D. MANUEL VICENTE GARZÓN, mediante voto particular reconoce que el Real Decreto impugnado por Asefiget carece de la cobertura legal necesaria, alegando que:

“si en los artículos 110 y ss de la LGT se regulan especialidades sobre notificaciones tributarias, parece discutible que la notificación telemática es una notificación especial que debía ser regulada, o, alternativamente

²⁷⁸ Moreno Fernández, J.I: “ Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria”: Revista Impuestos, nº5, 1 de mayo de 2013, Editorial LA LEY, pág 11.

²⁷⁹López Lubián y Caballo Mingo: “El sistema de notificación,(2011),pág 11. Art 98 de la 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...”

²⁸⁰ De Haro Izquierdo, M. “Las notificaciones electrónicas en materia tributaria. Garantías jurídicas de los ciudadanos y eficiencia administrativa”, *revista Impuestos*, de doctrina, legislación y jurisprudencia, nº11-12, 2010, pág 89. Alude a otros dictámenes que defienden el mismo aspecto como el Dictamen del Consejo de Estado 967/2011 de 10 de noviembre de 2011, por el que se regula la aprobación de la publicación de anuncios en la sede electrónica de la AEAT.

autorizada, por una norma tributaria”, una postura con la que se muestra de acuerdo PÉREZ RON²⁸¹.

En consonancia con lo anterior, ALONSO GONZÁLEZ, afirma que “Si una ley tributaria regula una materia, aunque sea en sentido negativo, esto es ignorándola deliberadamente, no puede pretenderse completar su regulación en dirección contraria, esto es supliendo su silencio, por vía meramente reglamentaria, aunque sea invocando que tal reglamento actúa en desarrollo de una ley de naturaleza no tributaria. Cuando esto sucede, se está alterando el sistema de fuentes previsto en Derecho tributario y el reglamento en cuestión por ser contrario a la ley. Por lo tanto, estaría viciado de nulidad de pleno derecho conforme al art. 62.2 de la LRJPAC”.²⁸²

Con otro argumento, FALCÓN Y TELLA entiende que “ La habilitación al reglamento, por su amplitud resulta incompatible con el art. 53.1 de la CE según el cual » sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial « podrá regularse el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el capítulo II del Título II, entre los que se encuentra el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la CE”²⁸³

Con relación a este punto, los arts. 110 y 112 de la LGT no establecen nada respecto a la imposición de medios electrónicos en las notificaciones electrónicas: el primero de ellos hace referencia a la notificación en el domicilio fiscal, y el segundo establece que, en defecto del primero, se utilizará la comparecencia.

En el art. 96,2 y en la disposición adicional decimosexta, se alude a la posibilidad de que el obligado utilice los medios electrónicos. A nuestro parecer, la postura de la existencia de cobertura legal de una ley no tributaria sobre un reglamento tributario vulnera el principio de jerarquía del art. 7.1.d y e) de la LGT, de manera que serían correctas las opiniones contrarias a lo manifestado por el TS.

²⁸¹ Pérez Ron, J.L: “Las notificaciones electrónicas obligatorias y la tutela judicial efectiva”: *Quincena Fiscal*, nº1-2, 2013, págs. 86.

²⁸² Alonso González, L. M: “notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) en materia tributaria”: *Crónica tributaria*, nº149, 2013, pág 55.

²⁸³ Falcón y Tella, R:”La dudosa constitucionalidad del sistema de notificaciones electrónicas en su actual configuración “: *Quincena Fiscal*, nº17, 2011, pág 9

Una vez expuesto doctrina tanto favor como en contra, cabe citar a continuación la sentencia del TS, más actualizada sobre este aspecto, en el que se confirma la legalidad del RD:

La STS (sala 3ª) 47/2018, de 17 enero de 2018²⁸⁴:

-F4º: “[...] el legislador está regulando la notificación electrónica[...] La reserva de ley orgánica sólo es exigible cuando se regule de *forma directa un derecho fundamental* y este no es el caso”. STS 01/1991 Y 127/1994, entre otras.

F7º-Por otro lado, “[...] los art. 27.6 y 28.1 y 3 de la ley 11/2007 LAE cumplen el requisito de reserva de ley establecido para la regulación de dicho ejercicio en el art 53.1 de la CE, ya que esos dos preceptos forman parte de un texto normativo que tiene el necesario rango de ley [...]”.

F8º: “[...] El citado art 27.6 contiene una habilitación para que reglamentariamente se determine el modo en que las comunicaciones pueden efectuarse. El término comunicaciones comprende también las notificaciones, por lo que no ofrece duda que las notificaciones que el derecho impugnado regula tienen la habilitación que el precepto de la ley expresada contiene.”

“[...] al no estar reguladas las notificaciones electrónicas en las normas tributarias vigentes su regulación en las normas de derecho administrativo común constituye el mecanismo supletorio de regulación que el artículo 7 de la LGT consagra, lo que excluye la vulneración alegada.”²⁸⁵

Respecto al fundamento tercero señalado por la Asefiget, en cuanto a la delimitación subjetiva de la obligatoriedad, el Tribunal Supremo señala que, carece de razonamiento intentar acreditar la vulneración de los principios citados por el Real Decreto objeto de impugnación, resolviendo “que las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del Reglamento no están afectadas por las limitaciones que la ley prevé sobre

²⁸⁴ Rec 3155/2016

²⁸⁵ En el mismo sentido, STS 11 de diciembre de 2017 (rec2436/2016), F4º.

"acceso y disponibilidad de medios tecnológicos", a efectos de imponer la asunción de las notificaciones electrónicas.

A juicio del Tribunal, el ámbito subjetivo de las personas afectadas por el RD 1363/2010 es perfectamente acorde con lo previsto en el art. 27.6 de la LAE, pues el "requisito técnico" (como lo define refiriéndose claramente a tener conexión a Internet) no es de imposible cumplimiento para una sociedad anónima o de responsabilidad limitada. Y a pesar de que no se especifiquen las limitaciones del art. 27.6 de la LAE (por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados), en el art. 4 del RD 1363/2010, considera que la naturaleza en sí misma de las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del Reglamento, supone entender que tienen la suficiente capacidad económica y técnica como para asumir la obligación de las NEO.

Con el mismo argumento, MORENO FERNÁNDEZ **afirma** que “el hecho de imponerse la obligación a todas las sociedades mercantiles, es porque »se ha considerado que todas ellas -independientemente de su dimensión-disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en la dirección electrónica habilitada« [...]. Presunción esta que en modo alguno atenta en principio, contra derecho alguno, pues por la propia naturaleza de los sujetos obligados (en este caso de personas jurídicas) cabe imponer obligaciones de esta naturaleza, aun cuando en algún supuesto alguna sociedad pudiera carecer de los medios precisos”²⁸⁶, y concluye que “[...]la resistencia o pasividad de algunas entidades para introducirse en el mundo de las tecnologías de la información no puede servir como excusa para no evolucionar y, ni mucho menos, para excepcionar del sistema a quienes, por simples razones de comodidad personal, quieren permanecer ajenos al mismo”.²⁸⁷

Añadiendo otro matiz, pero defendiendo la tesis del TS, LÓPEZ LUBIÁN y CABALLO MINGO consideran que, tanto las sociedades mercantiles anónimas como las de responsabilidad limitada, con independencia de su dimensión, disponen de los medios tecnológicos para ser incluidas en el sistema de DEH, pues ya se encuentran obligadas a

²⁸⁶ Moreno Fernández, J I: “Las notificaciones...”, op, cit, Pág 7”

²⁸⁷ “Ibídem pag 12”

presentar telemáticamente los impuestos (Sociedades, IVA o liquidaciones periódicas). Además estas sociedades tienen unas obligaciones contables y registrales, impuestas por el registro mercantil, que implican una capacidad técnica y económica equiparable a la exigida para la implantación de la DEH.²⁸⁸ Este mismo argumento, es seguido por bastantes autores, entre los que cabe citar a DAVARA RODRÍGUEZ.²⁸⁹

En la postura contraria a la expresada por el Tribunal Supremo:

Destaca, en primer lugar, el voto particular del Magistrado D. MANUEL VICENTE GARZÓN en la sentencia, que en referencia a este punto, considera que “es posible que no quede suficientemente garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos para la correcta recepción por vía electrónica de comunicaciones y notificaciones.”.

En referencia al artículo cuarto del Decreto impugnado, afirma que “al omitir los criterios de exclusión del sistema de notificaciones que la ley regula, constituye un exceso reglamentario”.

En este exceso reglamentario también incide FALCÓN Y TELLA, que no considera justificado la inclusión de pequeñas y medianas empresas y de todas las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española.²⁹⁰

Nos adherimos a la postura vertida por el magistrado, una opinión complementada por ALONSO GONZÁLEZ, para quien “no todas las empresas están informatizadas con el mismo nivel, como puede ser el caso de las explotaciones agrícolas o sociedades limitadas de pequeñas dimensiones, apenas disponen en muchos casos de un pequeño

²⁸⁸ López Lubián, J.I. y Caballo Mingo, G., “El sistema de notificación de las actuaciones tributarias a través de la dirección electrónica habilitada: Análisis del RD 1363/2010 de 29 de octubre”, *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 335, 2011, p. 19.

²⁸⁹ Davara Rodríguez, M.A., “Las comunicaciones y notificaciones electrónicas de las personas jurídicas y la Agencia Tributaria”, *El consultor de los Ayuntamientos y de los juzgados: Revista especializada en administración local y justicia municipal*; núm. 3, 2012, p. 2.

²⁹⁰ Falcón y Tella, R: “La dudosa constitucionalidad...”, pag 11.

ordenador [...]”²⁹¹ y de personal que se encargue o entienda de las nuevas tecnologías, de los problemas y dificultades que surgen con el uso diario de las mismas. Por ello, las pequeñas y medianas empresas, en su mayoría, recurren a asesores o gestores externos para resolver los trámites de las notificaciones electrónicas, por lo que esta imposición le trae un coste añadido al obligado tributario. En el mismo sentido, se manifiesta DE HARO IZQUIERDO.²⁹²

Desde el punto de vista del Consejo de Estado, el dictamen nº 1815/2010, de 30 de septiembre, que fue previo a la aprobación del conflictivo RD que estamos analizando, recomendaba que la voluntariedad en la elección de medios debería ser una regla general, y que el reglamento debería haberse completado de tal manera que sólo algunas entidades jurídicas (atendiendo al número de empleados, capacidad económica o técnica), debían haber sido incluidas como obligadas en el uso de este sistema de notificaciones electrónicas.²⁹³

En resumen a lo fundamentado por el Consejo de Estado, a pesar de que haya informes que avalen la obligatoriedad del uso de medios electrónicos, en este caso concreto, a nuestro parecer, y siguiendo la línea del dictamen anterior, se tendría que haber limitado el ámbito subjetivo del RD, con el fin de que pequeñas empresas no se vieran perjudicadas, ya que su accesibilidad y capacidad técnica están puestas en duda. El fin es que las pequeñas empresas fueran adaptándose poco a poco al sistema NEO.

Sobre este aspecto, PÉREZ RÓN nos ejemplifica los perjuicios causados por el sistema NEO a un obligado tributario sociedad limitada de administrador y socio único. La

²⁹¹ Alonso González, L.M: “Notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) en materia tributaria”, *Crónica tributaria*, núm. 149, 2013, p. 57.

²⁹² De Haro Izquierdo, Las Notificaciones.....2012”;Pág 89.: “dentro de las sociedades limitadas, un amplio número de ellas, en muchas ocasiones, no disponen de personal contratado, en otras ocasiones la mera actividad económica es una actividad residual, que no requiere de personal ni de tiempo para su gestión y administración, por lo que es difícil que se le pueda exigir un nivel de dependencia en la atención a las notificaciones electrónicas, en muchos supuestos, por la propia tipología de la entidad societaria es difícil que se disponga de acceso a nuevas tecnologías. En este apartado, creemos que la notificación electrónica dificulta el establecimiento de una plena seguridad, al no facilitarse el acceso a la información de una resolución al administrado y su posible ejercicio de defensa de sus intereses”.

²⁹³ Argumento defendido por Alonso González :”Notificaciones2013.(pág 58) y De Haro Izquierdo:” Las Notificaciones.....2012”(pág 89)

Administración llevó a cabo la práctica de las notificaciones mediante la DEH. Con el transcurso de los plazos, sin conocimiento del expediente incoado y sin posibilidad de defensa por parte del interesado, el procedimiento deriva en una fase ejecutiva de embargo, y es cuando tiene conocimiento por primera vez de todo lo que había acontecido hasta el momento. Con ello, nos pone de manifiesto que las empresas de pequeñas dimensiones no tienen los conocimientos, ni los materiales tecnológicos necesarios para hacer frente a estas notificaciones electrónicas, por lo que concluye “no se tiene garantizado el acceso y la disponibilidad a los medios tecnológicos” referidos en el art. 27.6 de la LAE.²⁹⁴

Para resolver estas situaciones de indefensión en las que existe un total desconocimiento del procedimiento y en las que el contribuyente se entera de lo acontecido cuando ya es muy tarde, esto es, con los perjuicios de un embargo inminente que son difíciles de parar, cabe plantearse cuales son las posibilidades de defensa del obligado tributario. Siguiendo la opinión de FUENTES JIMÉNEZ, nos plantea la posibilidad de recurrir a la revocación prevista en el art. 219 de la LGT, pero sólo para aquellos casos en los que “se hubiese notificado incorrectamente la inclusión en el sistema de notificación electrónica obligatoria o, siendo correcta la notificación, ésta se hubiese practicado por comparecencia”.²⁹⁵

El art. 219.1 establece “La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados”. En desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, el art. 10 del (R.D. 520/2005), concreta que dicha revocación se iniciará exclusivamente de oficio por la Administración, aunque dicha iniciación podrá ser promovida por el interesado, por lo tanto es la Administración quien decide; de manera que, como apunta el Tribunal Supremo, “ se le otorga a la

²⁹⁴ Véase Pérez Ron, J.L.: “las notificaciones electrónicas...”, 2013, pág 82, requisitos tecnológicos para poder hacer frente a las notificaciones electrónicas.

²⁹⁵ Fuentes Jiménez, J.A., “Requisitos para la plena eficacia jurídica de las notificaciones de la AEAT efectuadas por medios electrónicos”, *Diario La Ley*, núm. 8317, 2014, pp. 6-7.

Administración la potestad discrecional, por la que tras la oportuna ponderación de los intereses públicos y su equilibrio con los privados, decide el inicio del precitado procedimiento para eliminar el acto por motivos de legalidad”, [STS de 8 de marzo de 2012 (RC 6169/2008), FJ 4º.]

Respecto a este tercer aspecto sobre la delimitación subjetiva de la obligatoriedad, cabe citar jurisprudencia actualizada en la que se considera que el RD 1365/2010, es una imposición obligatoria de la notificación electrónica a las personas jurídicas “necesaria, razonable y proporcionada”.

Teniendo en cuenta la misma sentencia ya citada, del TS 47/2018, de 17 de enero de 2018, apoya dicha cuestión en los siguientes fundamentos:

-“F3:[...]El establecimiento de una administración electrónica es absolutamente necesario desde parámetros de modernidad y tiene como objetivo la obtención de una mayor eficacia en la actuación administrativa[...]en especial, de la administración tributaria, esencial para la defensa del interés general-juicio de idoneidad.-El medio utilizado, es adecuado para la obtención del fin buscado-juicio de necesidad. Y sobre todo proporcional pues mediante su imposición se derivan beneficios o ventajas para el interés general, sin lesión grave de otros bienes jurídicos-juicio de proporcionalidad”.

- “En efecto, presumir que las personas jurídicas y en particular, las sociedades mercantiles disponen de medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de DEH es razonable[...]”.

-“En el ámbito tributario, además la obligatoriedad se encuentra, si cabe, más justificada desde el momento en estas entidades ya se veían relacionándose con la AEAT por medios telemáticos al estar obligadas a presentar el IS[...]. La normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que supone su inclusión en el DEH[...].”

Con respecto al fundamento cuarto señalado por la **Asefiget**:

Siguiendo con el análisis de la sentencia del TS de 22 de febrero de 2012, nos corresponde exponer la vulneración de los derechos de los obligados tributarios por el RD. El Tribunal no considera vulnerados los principios mencionados ya que, aunque existan dos modos distintos de realizar las notificaciones tributarias diferenciando a unos contribuyentes(imponiendo el uso de la DEH) de otros(que reciben notificaciones tributarias por medios tradicionales), ambas formas, “ ni se superponen, ni se solapan, teniendo dos ámbitos de aplicación separados, que conviven perfectamente” habida cuenta de que existe una cobertura legal del art. 27.6 de la LAE hacia el RD 1363/2010.

Cabe mencionar el art. 34.1.k de la LGT, pues los obligados tributarios tienen derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requiera de su intervención se lleve a cabo de la forma menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones. Por todo lo expuesto hasta ahora, claramente el sistema NEO supone para determinados obligados tributarios más carga en beneficio de la reducción de trabajo de la Administración tributaria. Si es verdad que con la entrada en vigor del RD 1363/2010, supuso en su momento, un gran esfuerzo sobre todo de las pequeñas y medianas empresas para adaptarse a los medios técnicos materiales necesarios para operar con la Administración Electrónica, pero en la actualidad supone en general, mayor eficiencia del tiempo y menores costes en los trámites que deben realizar, beneficiando en este sentido ambas partes.

-En contra de la postura del TS, respecto a la vulneración de los principios, ALONSO GONZÁLEZ, matiza el principio de proporcionalidad, según la doctrina del TS(SSTC 50/1995 de 23 de febrero de y 66/1985), en el que debe existir una ponderación entre el fin perseguido y los medios utilizados; en este sentido, “considera que puede no existir dicha proporcionalidad en la dificultad que puede suponer para un administrado conseguir la dirección electrónica habilitada o acceder periódicamente a las notificaciones, por no disponer de todos los medios humanos y materiales para ello”.²⁹⁶ Siguiendo con la valoración de este principio, considera igualmente desproporcionada la presunción de rechazo una vez pasados los diez días desde el envío de la notificación a la dirección electrónica sin haber accedido a la misma por parte del obligado.

²⁹⁶Alonso González, Luis Manuel, “Notificaciones Electrónicas Obligatorias (NEO) en Materia Tributaria”; *Crónica tributaria* núm 149/2013; Pág 56.

Sobre el primer aspecto, consideramos que con las nuevas notificaciones electrónicas se traslada la carga al obligado tributario, no sólo en la dificultad de obtener los medios técnicos para ser notificado, sino en acceder al medio donde se le ha notificado, por lo que no consideramos proporcional la medida obligatoria instaurada por el RD 1363/2010. El resultado es que el obligado debe hacer mucho más esfuerzo para no vulnerar la ley, a diferencia de la Administración que sólo tiene que emitir y enviar la notificación. Respecto al segundo aspecto, se podría considerar, que dicho plazo es muy reducido, no dando tiempo de reacción, por lo que se podría ampliar el mismo a 30 días naturales.

En cuanto al principio de igualdad, lo consideramos igualmente vulnerado, en cuanto que establece un régimen de notificaciones, las electrónicas, con menores garantías jurídicas para unos determinados contribuyentes, mientras que el resto de contribuyentes siguen disfrutando del régimen de notificaciones tradicional que establece la LGT(art. 109 de la LRJPAC), optando por el medio que les resulta más conveniente para comunicarse con la Administración, (siendo por lo general correo certificado que consta de dos intentos de notificación). El colectivo obligado por el RD, no tiene opción de escoger, y además sólo recibe un intento de notificación a su DEH.

Una vez pasados los 10 días naturales desde su recepción, visualizada o no por el obligado tributario, se considera válidamente practicada produciendo efectos. A este respecto RUIZ ZAPATERO, comenta que “el interesado o representante que rechace la notificación presencial, tiene en virtud del intento de la misma un conocimiento indubitado de la actuación administrativa [...] por tanto su rechazo se equipara legalmente a la recepción del acto a notificar [...] en modo alguno puede equipararse dicho supuesto y situación con la de la falta de acceso de un ciudadano al contenido de una notificación electrónica comunicada por un medio de dicha naturaleza”²⁹⁷

Ni la utilización de nuevas tecnologías ni la eficacia administrativa pueden suponer una diferencia de trato y una pérdida de derechos entre unos administrados y otros. A aquellos contribuyentes a los que se les aplica el sistema tradicional deben ser notificados

²⁹⁷ Ruíz Zapatero, G.G: “La STS de 22-02-2012 sobre notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT”, *Quincena Fiscal*, nº13, 2012, pág 120.

hasta dos veces y pueden acceder luego a la notificación por comparecencia, teniendo éstos una posición jurídica más garantista frente a la Administración.(art. 112 LGT), a diferencia de los obligados al sistema NEO, que no se les aplicará la notificación por comparecencia. Como establece FALCÓN Y TELLA, “no basta con la puesta a disposición de la notificación y el transcurso de 10 días sin que se acceda a su contenido[...] resulta constitucionalmente exigible que la Administración intente la notificación en el domicilio fiscal, o en cualquier otro domicilio[...] en caso de falta de acceso a la notificación, es necesaria una mínima diligencia administrativa para intentar la notificación en otra dirección de correo, o una notificación personal”.²⁹⁸

Si a esto le añadimos que el propio RD ha eliminado la posibilidad residual de notificar por comparecencia, se deduce la clara desventaja del sujeto pasivo del RD frente a la persona que no se encuentra bajo dicha obligación. Por lo que más que equiparar en aras a reducir esta desigualdad sobre el derecho a la tutela judicial efectiva entre ambos sujetos, sería deseable que en caso de que se haya puesto a disposición del obligado la notificación y hayan transcurrido 10 días naturales sin que se haya accedido al contenido, que se practicara al menos un intento por correo ordinario, para que el interesado tuviese más garantías de poder conocer la notificación.

En la ya citada sentencia del TS 47/2018, sala de lo contencioso, de 17 de enero de 2018, (rec 3155/2016), viene a confirmar que, una vez practicada la notificación electrónica en la DEH no hay segunda notificación por otro medio, y es suficiente para no vulnerar el derecho de tutela efectiva:

F5º “[...]En materia tributaria, se viene considerando correcta la notificación electrónica cuando se deja transcurrir el plazo de 10 días naturales, pese a la puesta a disposición[...], alega que no cabe notificación por edictos porque la legislación no lo contempla, y tampoco cabe una segunda notificación, puesto que se entiende que ha sido puesta a disposición del obligado tributario en el DEH. Que éste no haya accedido a su buzón electrónico para poder ver la notificación, las consecuencias derivadas de ese acto se atribuyen exclusivamente al interesado”²⁹⁹.

²⁹⁸ Falcón Y Tella: “La dudosa constitucionalidad...pág 13.

²⁹⁹ STS 17 de enero de 2018(rec 3155/2016)FJ5: “ En suma, la jurisprudencia, en materia tributaria, viene considerando correcta la notificación electrónica cuando se deja transcurrir el plazo de diez días, pese a la puesta a disposición - STSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2014 (Rec. 751/2012) y STSJ de Castilla-

En cambio sí se alegan y justifican las circunstancias por las cuales no pudo acceder a la DEH, por ejemplo como fallo en el sistema, si existe indefensión del obligado tributario y la Administración debe volver a notificar al interesado. [La sentencia del TS 1745/2017 de 15 de noviembre de 2017(rec 2853/2016), versa sobre la recepción de las notificaciones que recibe una destinataria en la DEH. Cuando va a descargarla las dos primeras páginas salen en blanco, se considera una irregularidad y por tanto un error de la Administración]].³⁰⁰

-En referencia a la vulneración del principio de no confiscatoriedad, tanto el art. 115.bis del RGGIT, como el art. 4 RD **1363/2010**, exceden los límites previstos en la LAE, al imponer a los contribuyentes prestaciones personales de carácter público. Conforme al art. 31.3 de la CE expresa que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Es decir, una notificación tributaria (considerado el tributo como una prestación patrimonial)³⁰¹ que se haya hecho electrónicamente, por imposición reglamentaria, es lo que marca su ilegalidad e inconstitucionalidad. Como afirma ALONSO GONZALEZ, por vía reglamentaria se están regulando aspectos principales de una obligación formal que afecta a la libertad (art. 1.1 CE), y en todo caso aspectos del art. 31.3 de la CE. Concluye diciendo que “[...] en la medida en que los artículos 115 bis del RGGIT, y el art 4 RD **1363/2010** desarrollan esta obligación formal sin que constitucionalmente les corresponda hacerlo, pueden hallarse viciadas de nulidad de pleno derecho conforme al art 62.2 de la LRJPAC.”³⁰²

León (Burgos) de 23 de mayo de 2014 (Rec. 134/2013)-. Si bien, admite la posibilidad de que el destinatario alegue y justifique circunstancias que le hayan impedido acceder en plazo a la notificación (vgr. un fallo del sistema - SAN (5ª) de 23 de diciembre de 2009 (Rec. 117/2009) o cuando no se ha notificado la inclusión obligatoria en el sistema en el sistema - SAN (2ª) de 7 de enero de 2016 (Rec. 158/20139-). Sin embargo, en el caso de autos, nada se dice sobre la concurrencia de dichas circunstancias, simplemente pese a estar incluido en el sistema y conocer la inclusión, no se accedió en plazo. Este es, por lo demás, el criterio seguido por la STSJ de Canarias (Las Palmas) de 9 de julio de 2013 (Rec.234/2013), confirmada por la STS de 29 de octubre de 2014 (Rec. 3557/2013)”.

³⁰⁰ STSJ GALICIA, de 9 de diciembre de 2015, (rec 15055/ 2015): Avería en el sistema informático del contribuyente.

³⁰¹ STC 185/1995.

³⁰² Alonso González, Luis Manuel, “Notificaciones Electrónicas Obligatorias (NEO) en Materia Tributaria”; *Crónica tributaria* n° 149/2013; Pág 55-56.

Tanto el art. 115 bis del RGGIT como el RD 1363/2010 infringen el principio de igualdad constitucionalmente consagrado en los arts. 1, 14 y 31 de la CE, con consecuencias especialmente graves en el procedimiento sancionador pues el Tribunal Constitucional ha reiterado de forma constante³⁰³ que existe un especial deber de diligencia de la Administración cuando se trata de notificar sanciones.

Si el sujeto sometido al procedimiento sancionador es una persona física, su derecho a la defensa tiene mayores garantías que si se trata de una sociedad o entidad sometida al sistema de notificaciones telemáticas pues con el reglamento se limitan en exceso las posibilidades de defensa del contribuyente. En la misma línea, la ausencia de notificación o la notificación defectuosa en materia tributaria, especialmente en relación con las liquidaciones o con el procedimiento de apremio, también tiene relevancia constitucional, si se produce indefensión al contribuyente (STS 2 de Junio de 2011).

Por último, respecto a la consideración que hace el TS de 22 de febrero de 2012, sobre las comunicaciones y notificaciones, considera que éstas se encuentran incluidas en el art. 27.6 de la LAE, “El término "comunicaciones" comprende también las notificaciones, por lo que no ofrece dudas que las notificaciones que el Decreto impugnado regula tienen la habilitación que el precepto de la ley expresada contiene”.

Mientras que el voto particular del magistrado D. MANUEL VICENTE GARZÓN, considera que son cosas distintas, “que aunque las "comunicaciones" son un género amplio que comprende las notificaciones, se trata de cosas distintas. Por una parte, las "comunicaciones". De otro lado, las "notificaciones". En el sentido de que el art. 28.1 de la LAE “establece el régimen de las notificaciones que solo se producirán mediante consentimiento del obligado tributario. Por el contrario, las "comunicaciones" y la habilitación reglamentaria que para ellas se establece no comprenderían las notificaciones.”

³⁰³ SSTC 18/1981, de 8 de Junio (RTC 1981,18), Fundamento 2º;7/1998, 13 de enero (RTC 1998.7) Fundamento 5º;3/1999, de 25 de enero,(RTC 1999,3), Fundamento 1º;

Nos parece interesante rescatar la diferencia que hace MORENO FERNÁNDEZ, sobre las notificaciones y comunicaciones “Si las comunicaciones hacen referencia a la forma de instrumentalizarse la conexión entre la Administración y los administrados y por tanto a la manera de intercambiar información y documentación la una con los otros[...] las notificaciones se dirigen exclusivamente a una concreta clase de comunicación de la Administración a los administrados”³⁰⁴

Partiendo de la diferencia existente entre ambas, RUIZ ZAPATERO, añade que “El apartado 6 del art. 27 parece referirse a las comunicaciones de los ciudadanos realizadas a la Administración poniendo en su conocimiento una declaración suya (obligatoriedad de comunicarse con ellas) y no por tanto a los actos de la administración consistentes en la puesta en conocimiento de los ciudadanos de las resoluciones y actos que afecten a sus derechos e intereses.”³⁰⁵

Por lo tanto, se infiere de lo anterior que existe una diferencia entre comunicaciones y notificaciones, en el sentido de que las comunicaciones es una vía general, como forma de relacionarse bidireccionalmente entre Administración y ciudadano, mientras que las notificaciones son un cauce unidireccional, esto es de la Administración al interesado, y además éstas tienen una forma específica de llevarse a cabo, que en el caso de la materia tributaria afectan a la esfera patrimonial, por lo que se impone como necesario que el interesado las conozca para evitar la vulneración al derecho de tutela judicial efectiva. En consecuencia, el art. 27.6 de la LAE, no sería habilitación legal para la práctica de las notificaciones electrónicas que impone el RD 1363/2010.

En la citada sentencia del TS 47/2018, equipara las comunicaciones con las notificaciones:

F8º: “[...] El citado art 27.6, contiene una habilitación para que reglamentariamente se determine el modo en que las comunicaciones pueden efectuarse. El término comunicaciones comprende también las

³⁰⁴ Moreno Fernández: “ Las notificaciones ...”, pág 8.

³⁰⁵ Ruiz Zapatero, G.G: “la STS.....”, pág 118-119.

notificaciones, por lo que no ofrece duda que las notificaciones que el derecho impugnado regula tienen la habilitación que el precepto de la ley expresada contiene [...] al no estar reguladas las notificaciones electrónicas en las normas tributarias vigentes su regulación en las normas de derecho administrativo común constituye el mecanismo supletorio de regulación que el artículo 7 de la LGT consagra, lo que excluye la vulneración alegada”.

En definitiva, con relación a todo lo expuesto sobre la problemática legal del RD 1363/2010, y conforme a la jurisprudencia consagrada, aquél se considera legal, por no vulnerar el principio de jerarquía normativa, la reserva legal en materia tributaria, el principio de igualdad y el de tutela judicial efectiva.

VI.2.3. Normativa: Ley 11/2007, de Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos (LAE) y la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, (LPAC).

Continuando con la normativa básica, la LAE, ya derogada, supuso un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica, al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para las comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración (art. 27.1), derecho preferente que se manifiesta en el art. 41.1 de la LPAC.

La LAE era una ley que, a pesar de no tener carácter tributario, era utilizada como fuente básica en este ámbito, pues había servido de base para la *aprobación* del RD 1363/2010 y para desarrollar parcialmente el RD1671/2009.

La irrupción de las notificaciones electrónicas tuvo lugar bajo el principio de consentimiento del ciudadano (si lo solicita o consiente expresamente, arts. 6, 27.1 y 27.2 de la LAE) y, como excepción, el art. 4 del RD 1363/2010 que impone a determinados sujetos el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos “para comunicarse” con las Administraciones.

El art. 6 de la LAE, hacía referencia al derecho del ciudadano a elegir libremente los medios electrónicos que va a utilizar cuando se relacionase con las Administraciones públicas. Hay varios apartados de este artículo que merece la pena destacar:

- El art. 6.2.a), expresamente permitía a los ciudadanos escoger el medio electrónico que más le convenía, entre los disponibles, para relacionarse con la Administración.
- El art. 6.2.c), garantizaba el derecho de igualdad de los ciudadanos en su acceso electrónico a los servicios de las Administraciones públicas.
- El art. 6.2.k), recogía el derecho a elegir las aplicaciones o sistemas para relacionarse con las Administraciones Públicas siempre y cuando utilizasen estándares abiertos o, en su caso, aquellos otros que fuesen de uso generalizado por los ciudadanos.

En esta misma línea, el apartado 1 del artículo 27 señalaba:

“Los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de Ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico. La opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido.”

Esto es, que el ciudadano al inicio del procedimiento tenía la opción de escoger un medio de notificación y en cualquier momento volver a cambiarlo, si lo considera conveniente, salvo los casos establecidos por una norma con rango de ley.

Además, el apartado segundo del art. 27 indica que “Las Administraciones Públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente. La solicitud y el consentimiento podrán, en todo caso, emitirse y recabarse por medios electrónicos.”

El que se regule esa capacidad de elección del interesado de forma constante en la normativa, como afirma GARCÍA GALVENTE, supone que “Se trata de asegurar que la utilización de estos medios por parte de la Administración no vaya por delante de las posibilidades reales de los ciudadanos. Una notificación realizada a través del servicio de correos no requiere, en principio una predisposición o preparación especial del destinatario³⁰⁶.

A nuestro juicio, y siguiendo en esta misma línea, si desde un principio el obligado tributario pudiera establecer en sus datos censales (que puede modificar telemáticamente), el medio que prefiere para ser notificado, se ahorrarían muchas notificaciones defectuosas, aunque siempre existen ciudadanos que no quieren ser localizados para evitar las notificaciones de la AEAT.

En el art. 41.b) de la LPAC, se alude a este derecho y especifica que sólo aquellos interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán comunicar en cualquier momento a la Administración, que las notificaciones sucesivas se practiquen por otros medios distintos a los electrónicos.

Respecto al resto de notificaciones, el art. 42.3 de la LPAC, prescribe lo siguiente:

“Cuando el interesado accediera al contenido de la notificación en sede electrónica, se le ofrecerá la posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar a través de medios electrónicos.”

Se infiere que, a pesar de la preferencia expresa en el uso de un medio electrónico al inicio del procedimiento, se respetará el derecho a cambiar el medio escogido para comunicarse con la Administración pública en las actuaciones sucesivas. Lo que está claro es que LPAC habilita a que poco a poco en los distintos procedimientos administrativos se vaya imponiendo el uso de medios electrónicos, reduciendo irremediamente la parcela del derecho a elegir por parte del ciudadano, que no le quedará otro remedio que adaptarse.³⁰⁷

³⁰⁶ García Calvente, Y: *Las Notificaciones en el derecho tributario*: editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, pág 141.

³⁰⁷ Art 41.1 de la LPAC: “Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos

Con la normativa vigente, la regla general es el derecho a elegir el medio para comunicarse con la Administración pública, siendo la excepción el art. 4 del RD 1363/2010. En el mismo reglamento encontramos casos (art. 3.2.b) en los que no se utilizan los medios electrónicos y permite a la Agencia Tributaria mantener el sistema tradicional de notificaciones cuando, por ejemplo, se requiera una comparecencia espontánea del obligado o se necesite implementar mayor celeridad al procedimiento. Además, añade otros supuestos en los que en todo caso está prohibida la utilización de la dirección electrónica habilitada, como aquellos documentos que no pueden ser convertidos a formato electrónico, los que efectúe la AEAT en la tramitación de las reclamaciones económicas-administrativas o las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.³⁰⁸

En resumen, cabe apreciar que todos los artículos de la LAE hasta ahora mencionados señalaban la existencia del derecho a elegir y preferir, y no establecían ninguna imposición. Estos derechos que acabamos de mencionar quedaron sin efecto, para las entidades incluidas en el artículo 4 del RD 1363/2010, ya que se les impone la obligación de la DEH para relacionarse con la Administración tributaria.

VI.2.4 Proyecto de Real Decreto que desarrolla la Ley 39/2015 y la Ley 40/2015

Este proyecto de Real Decreto viene a desarrollar aquellos aspectos de la LPAC y de la LRJSP relacionados con el funcionamiento electrónico del sector público. Se mantienen los principios de neutralidad tecnológica y proporcionalidad y se introduce un principio de usabilidad para el diseño de los servicios públicos electrónicos con un enfoque orientado a facilitar su uso por los interesados al acceder por el canal digital.

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.”

³⁰⁸ En el art 41.1 de LPAC, establece los mismos casos del art 3.2b del RD 1363/2010:

“No obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.

b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante”.

En el art 41.2 aquellos casos en los que está prohibido el uso de medios electrónicos, no se incluye nada nuevo:

“En ningún caso se efectuarán por medios electrónicos las siguientes notificaciones:

a) Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.

b) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.”

Se desarrolla la creación y funcionamiento de los portales y sedes electrónicas. Se detallan algunas cuestiones necesarias para la identificación y firma electrónica de las Administraciones Públicas y de sus empleados públicos, así como la forma en la que los empleados públicos de la Administración General del Estado y sus organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes han de relacionarse electrónicamente con ésta.

Se introducen elementos esenciales para garantizar la identidad y firma electrónica como las plataformas de verificación de certificados electrónicos y otros sistemas de identificación.

El título III, se dedica a la relación de los interesados con las Administraciones Públicas a través de instrumentos como la representación, la identificación y firma electrónica, la carpeta ciudadana, el derecho de acceso a los servicios públicos y a sus datos personales a través de un punto único, así como la instrumentación interna en la Administración para facilitar el derecho de los interesados a aportar documentos que obran en poder de la Administración.

En concreto, en su art. 23, se crea la *Carpeta Ciudadana* del sector público estatal, que será accesible a través de la sede electrónica del Punto de Acceso General Electrónico del Sector Público Estatal, y tendrá, al menos, las funcionalidades siguientes:

- a) Hacer seguimiento de sus trámites administrativos.
- b) Recibir sus comunicaciones y comparecer para acceder a las notificaciones.
- c) Acceder a sus comunicaciones y notificaciones efectuadas, incluyendo las rechazadas y caducadas.
- d) Proporcionar un acceso a los datos que obran en poder del sector público estatal, sin perjuicio del carácter reservado de determinados datos.
- e) Facilitar la obtención de cualquier certificado y acceder al procedimiento y trámites asociados.

Las distintas Administraciones podrán integrar sus respectivas carpetas, si las hubiere, con la del sector público estatal de tal forma que el interesado pueda acceder

mediante procedimientos seguros que garanticen la *integridad y confidencialidad* de sus datos de carácter personal a los contenidos independientemente de cuál haya sido su punto de acceso.

El interesado podrá remitir los datos o documentos no elaborados por la Administración que haya aportado en un procedimiento administrativo en el espacio único de documentación personal que estará habilitado en la carpeta ciudadana al efecto de que el órgano o entidad competente para tramitar el procedimiento pueda acceder para incorporarlos al mismo.

Se crea, una *base de datos de contacto electrónico* que recogerá los datos de contacto facilitados por los interesados, previo consentimiento expreso, en cumplimiento de la normativa de protección de datos de carácter personal.

Esta base de datos contendrá como mínimo los siguientes datos de contacto electrónico:

-nombre, apellidos y documento nacional de identidad o documento equivalente, si es persona física,

o

-denominación y número de identificación fiscal, si es persona jurídica, un teléfono móvil y un correo electrónico.

Este último será opcional en el caso de las personas físicas. El interesado podrá actualizar sus datos en cualquier momento.

Se detallan aspectos clave del expediente electrónico, como el documento administrativo electrónico, las copias, el archivo electrónico de documentos, y el archivo electrónico único.

Por último, cabe mencionar que el real decreto se ajusta a los principios contenidos en el art. 129 de la LPAC: principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica transparencia y eficiencia, en tanto que la misma persigue un interés general al concretar determinados aspectos de la LPAC y de la LRJSP, que van a facilitar el uso efectivo de los medios electrónicos de la Administración, y el desarrollo necesario de las citadas leyes.

Este real decreto se dicta en ejercicio de la habilitación legal contenida en la disposición final sexta de la LPAC, y en la disposición final decimoquinta de la LRJSP. Por último, cabe destacar que con este RD quedara derogado el RD 1671/2009.

VI.3. La práctica de la notificación por medios electrónicos

VI.3.1. Aspectos generales

Cabe comenzar estableciendo un esquema normativo de la práctica de las notificaciones electrónicas, con el fin de tener claro qué normativa es o no tributaria y qué aspectos analizaremos en cada una de ellas.

Respecto a la normativa general de las notificaciones electrónicas, es necesario tener en cuenta una serie de preceptos. Así, los más relevantes en esta materia serían los arts. 41 y 43 de la LPAC, los arts. 37, 38 y 40 del RD 1671/2009³⁰⁹, que desarrolla parcialmente la ley anterior, especificando los medios electrónicos que utiliza el ciudadano;

Respecto a la regulación específica de las notificaciones tributarias electrónicas, cabe destacar el RD 1363/2010 de 29 de octubre, el RD 1065/2007 de 27 de julio, y la Orden PRE 878/2010 de 5 de abril.

El contenido de las normas indicadas permite extraer dos formas de practicar las notificaciones electrónicas tributarias: la dirección electrónica habilitada (DEH), y la notificación por comparecencia electrónica.

Partiendo de la legislación básica, el art. 43.1 de LPAC, establece que existen dos medios de practicar las notificaciones, la DEH y la comparecencia electrónica.

El art. 115 bis, del RGGIT³¹⁰, regula el marco normativo en la práctica de las notificaciones a través de la sede electrónica:

³⁰⁹ Los art 35, 36 y 39 del RD 1065/2007 de 27 de julio, han sido derogados por la LPAC, disposición derogatoria única letra g)

³¹⁰ Redactado por el apartado veinticinco del artículo 1 del RD 1070/2017 de 29 de Diciembre.

- “1. El régimen para la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente.
2. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos”.

El art. 115 ter del RGGIT, introducido por el RD 410/2014 hacía referencia a las notificaciones voluntarias en sede electrónica y ha sido suprimido posteriormente por el apartado 26, artículo 1 del RD 1070/2017 de 29 de Diciembre.

VI.3.2. La práctica de las notificaciones electrónicas y su eficacia

VI.3.2.1. Hechos que deben acreditarse en la práctica de las notificaciones electrónicas

El art. 38.1 del RD 1671/2009, señala los hechos que deben acreditarse, para que la notificación practicada por medios electrónicos, tenga eficacia:

- a) La fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación.
- b) La fecha y hora del acceso a su contenido.
- c) El momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales, este aspecto venía regulado en los arts. 36.5 y 36.6 del RD 1671/2009, ambos derogados por la LPAC. En el art 43.2 de la LPAC, establece, que se entenderá practicada la notificación en el momento que se produzca el acceso a su contenido.
- d) Poseer mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario, añadido por el art. 38.1.d.). La autenticación e identificación se regulaba en los arts. 13, 21-23 de la LAE y en los arts. 10-16 del RD 1671/2009, ya derogados por la LPAC.

Estos cuatro requisitos vienen también recogidos en el art. 41.1b) de la LPAC:

“Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente”.

Por lo tanto, cuando se ponga a disposición del ciudadano un documento electrónico a través de la DEH, los hechos mencionados deberán acreditarse, para que la notificación tenga validez.

Como ejemplo, cabe mencionar, la sentencia del TS de 28 de noviembre de 2017³¹¹, en la que quedan acreditados los hechos que hemos mencionado en el párrafo anterior y que dotan de validez a la notificación:

FJ2º: “[...] En fecha 30 de julio de 2013, se extiende el certificado de notificación en la dirección electrónica habilitada, haciendo constar que el acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de NAVIERA LADOGA, A.I.E. (V84657634) con fecha 19-07-2013 y hora 01:33, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que NAVIERA LADOGA, A.I.E. (V84657634) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 30-07-2013 y hora 00:46, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento .”

³¹¹ Rec 3738/2015.

A continuación, analizaremos cada uno de estos hechos con más detalle.

A) Fecha y hora de la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación y fecha y hora del acceso al acto

Es necesario resaltar, la importancia de acreditar estos hechos, ejemplificado en la Resolución del TEAC, RG 4108/2011, (7/11/ 2013), fundamentada en la falta de acreditación de la fecha y hora de la puesta a disposición del acto objeto de notificación y de la fecha y hora del acceso al mismo en el expediente administrativo. En el caso concreto, un no residente presentó una solicitud de devolución de las cuotas soportadas en concepto de IVA. La Administración le requirió mediante notificaciones electrónicas la aportación de una determinada documentación, que no fue aportada en plazo al no haberse dado por notificado el contribuyente.

La Administración denegó la devolución y, en fase de recurso, el contribuyente aportó la documentación que se había requerido previamente. La Administración la rechazó considerando que debió haberse presentado cuando fue requerida. El contribuyente recurrió dicha denegación alegando, entre otras cuestiones, que no podía denegarse la devolución solicitada por un formalismo y que no puede considerarse como medio fehaciente la notificación electrónica realizada.

Ante esta situación, el TEAC, sin entrar en el análisis del fondo del asunto, concluye que las notificaciones de los requerimientos no pueden considerarse válidas en la medida en que no cumplen todos los requisitos. En concreto, en este caso no constaba en el expediente, la puesta a disposición del acto a través de los medios electrónicos ni el acceso a los mismos por parte de sus destinatarios. La entidad recurrente no había podido tener constancia de dichos requerimientos, vulnerándose la defensa de la tutela judicial efectiva, y en consecuencia se declaran defectuosas las notificaciones efectuadas de requerimiento.

A continuación, es necesario desglosar con un poco más de detalle los hechos mencionados que deben acreditarse como son el momento a partir del cual se entiende practicada la notificación y los mecanismos de autenticación, con el fin de que las notificaciones electrónicas sean válidas.

B) Momento a partir del cual se entiende practicada la notificación.

Conforme al art. 43.2 de la LPAC, se entiende practicada la notificación, “en el momento en que se produzca el acceso a su contenido”.

Se entenderá válidamente practicada una notificación a todos los efectos legales en los siguientes casos:

- 1)- A partir de la primera de las notificaciones correctamente practicada, en el caso de que se practiquen varias notificaciones de un mismo acto administrativo, incluido el inicio del plazo para la interposición de los recursos que procedan, (art. 41.7 de la LPAC)³¹².
- 2)- A partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, una vez que haya sido realizada por una de las formas válidamente reconocidas para ello, (art. 40.3 de la LPAC)³¹³.
- 3)-Momento de la fecha y la hora, en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, (art. 41.1.b) de la LPAC).³¹⁴
- 4)-Siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas, (art. 41.1.b) de la LPAC)³¹⁵.

Por otro lado, se entenderá practicada y rechazada una vez transcurridos diez días naturales sin que se acceda a su contenido³¹⁶, siempre que la notificación haya sido realizada mediante medios electrónicos, en el que exista la constancia de la puesta a

³¹² Art 36.5 del RD 1671/2009, derogado por LPAC, disposición derogatoria única, letra g).

³¹³ Art 36.6 del RD 1671/2009, derogado por la LPAC, disposición derogatoria única, letra g).

³¹⁴ Art 28.2 de la ley 11/2007, LAE, ya derogado por la LPAC.

³¹⁵ Art 27.3 de la LAE, ya derogado por la LPAC.

³¹⁶ desplegando los efectos del art 59.4 de la LRJPAC, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

disposición de la notificación en la dirección electrónica habilitada, (art. 43.2 de LPAC).³¹⁷

Transcurrido el plazo indicado, la notificación se entiende practicada y así constará en el buzón electrónico. El plazo comenzará a contar a partir del día siguiente en que se ha puesto a su disposición. Por ejemplo, las notificaciones que se pongan a disposición el día uno entre las 00:00 y las 23:59 y no hayan sido recogidas, se entenderán notificadas automáticamente el día once.

Respecto al cómputo del plazo por horas, es pertinente destacar, la novedad introducida por la LPAC, ya que en la LRJPAC derogada no venía regulado. Así, el art. 30.1 de la LPAC establece:

“1. Salvo que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea se disponga otro cómputo, cuando los plazos se señalen por horas, se entiende que éstas son hábiles. Son hábiles todas las horas del día que formen parte de un día hábil.

Los plazos expresados por horas se contarán de hora en hora y de minuto en minuto desde la hora y minuto en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y no podrán tener una duración superior a veinticuatro horas, en cuyo caso se expresarán en días.”

Esta inclusión es debida a la importancia de las notificaciones electrónicas que se ha puesto de manifiesto en esta nueva ley, pero sobre todo a raíz del RD 1363/2010, pues se deben consignar como datos relevantes para evitar la vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva, la fecha y la hora de disposición de la notificación y de acceso al contenido de la misma.

Todas las comunicaciones y notificaciones estarán 30 días naturales en el buzón de la DEH. Durante ese periodo, si han sido leídas, se podrá visualizar por completo su

³¹⁷ Art 43.2 segundo párrafo de la LPAC: “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”

Al art 28.3 de la LAE, queda derogado por la LPAC.

contenido cuantas veces se precise. Con posterioridad a este plazo, solo se podrán consultar en la sede electrónica de la Agencia Tributaria.

No obstante, el documento completo en el que consta el acto notificado estará disponible mediante el acceso a la sede electrónica de la AEAT, seleccionando los expedientes del interesado que consten como ya notificados³¹⁸. El sistema de notificación electrónica acredita la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, que tendrá lugar mediante la recepción en la DEH asignada al destinatario. Igualmente, el sistema acredita la fecha del acceso del destinatario al contenido del documento notificado, así como la fecha en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

C) Mecanismo de autenticación.

El cuarto hecho que se debe acreditar para que la práctica de notificación electrónica sea válida es el de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario. La autenticación e identificación se regula en los arts. 9-10 de la LPAC.³¹⁹

Conforme al art. 9, las formas de autenticarse o identificarse son:

³¹⁸ Art 43.3 de la LPAC: “Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el artículo 40.4 con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.”

Art 43.4 de la LPAC: “Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso”.

Art 40.4: “Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga, cuando menos, el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado”.

³¹⁹ Arts. 13, 21 a 23 de la LAE y en los arts. 10-16 del RD 1671/2009, todos los artículos derogados por la LPAC.

-1) Comprobación de su nombre y apellidos o denominación o razón social, según corresponda, que consten en el Documento Nacional de Identidad o documento identificativo equivalente.

-Identificarse electrónicamente ante las Administraciones Públicas a través de cualquier sistema que cuente con un registro previo como usuario que permita garantizar su identidad, como:

1) certificados electrónicos reconocidos o cualificados de firma electrónica expedidos por prestadores incluidos en la lista de confianza de prestadores de servicios de certificación.

2) certificados electrónicos reconocidos o cualificados de sello electrónico expedidos por prestadores incluidos en la lista de confianza de prestadores de servicios de certificación.

3) A través de una clave concentrada, que la Administración considere válida³²⁰.

Por lo tanto, conforme a los arts. 9 y 10 de la LPAC, se introdujo como novedad respecto a la LAE, el sistema de sello electrónico reconocido, basado en los certificados electrónicos reconocidos.

Por otro lado, el art. 11 de la LPAC, establece la obligatoriedad del uso de la firma para determinados trámites en los siguientes términos:

“Las Administraciones Públicas sólo requerirán a los interesados el uso obligatorio de firma para:

a) Formular solicitudes.

³²⁰ Con carácter general, las formas de autenticarse o identificarse que venían reguladas en el art. 13 de la LAE, son las siguientes:

-DNI-e, en todo caso válidos para las personas físicas.

-Firmas electrónicas avanzadas, con certificado electrónico reconocido, aplicable en todo caso para personas jurídicas (CERES)

- Claves concertadas en un registro previo como usuario

- Sistemas no criptográficos

- Certificados no reconocidos, como por ejemplo, en los procedimientos del SEPE, organismos y entidades gestoras de la SS., en los que serán válidos por un periodo transitorio de dos años, a contar desde la entrada en vigor de la ley 15/2014, de 16 de septiembre de racionalización del sector público, es decir, 18 de septiembre de 2014. Regulado este aspecto en su disposición adicional octava.

- b) Presentar declaraciones responsables o comunicaciones.
- c) Interponer recursos.
- d) Desistir de acciones.
- e) Renunciar a derechos.”

Cuando se opere por medios electrónicos, y se requiera la identificación o autenticación del ciudadano, se hará mediante alguno de los instrumentos ya citados en el párrafo anterior, en su defecto, se acudirá al sistema de firma electrónica que tenga el funcionario público correspondiente³²¹. Para ello, el ciudadano deberá identificarse y prestar su consentimiento expreso, debiendo quedar constancia de ello para los casos de discrepancia o litigio.

En función del destinatario de los mismos, la FNMT-RCM emite tipos de certificados que podrá solicitar a través de su SEDE electrónica.³²²

Existen documentos específicos que identifican a cada uno de los sujetos y que es necesario mostrarlos en la AEAT para conseguir el certificado electrónico correspondiente. El art. 12.2 de la LPAC establece: “Asimismo, si alguno de estos interesados no dispone de los medios electrónicos necesarios, su identificación o firma electrónica en el procedimiento administrativo podrá ser válidamente realizada por un funcionario público mediante el uso del sistema de firma electrónica del que esté dotado para ello. En este caso, será necesario que el interesado que carezca de los medios electrónicos necesarios se identifique ante el funcionario y preste su consentimiento expreso para esta actuación, de lo que deberá quedar constancia para los casos de discrepancia o litigio”.

³²¹art 21.3 de la LAE.

³²² <http://www.cert.fnmt.es/certificados>

1)-Persona física:

Mayor de edad o menor emancipado que posea NIF, sólo pueden poseer un certificado electrónico en vigor de una misma entidad emisora, la solicitud de uno nuevo revoca el anterior, es de carácter gratuito.

2)-Persona jurídica :

Con NIF definitivo, podrán tener tantos en vigor como representantes legales o voluntarios tengan, éstos últimos deberán aportar un poder especial y expreso para la solicitar el certificado electrónico.

3)-Entes sin personalidad jurídica :

Con NIF definitivo, como ejemplo cabe citar comunidad de bienes o propietarios en régimen de propiedad horizontal

Los documentos que deben de presentarse para obtener el certificado electrónico de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT) cuyas oficinas de registro o Autoridad de Registro (para acreditar la identidad) en las oficinas de la AEAT³²³, son los citados a continuación.

En el caso de las *personas físicas*, éstas acudirán a las oficinas de la AEAT con el código de solicitud del Certificado previamente obtenido en Internet y con el DNI, NIE o pasaporte, según el caso.

Con relación al certificado electrónico de las *personas jurídicas*, se comprobará que la entidad está legalmente constituida, que no se ha extinguido y que su representante legal/apoderado al efecto, tiene su cargo en vigor y es quien dice ser.

El representante legal o representante voluntario con mandato especial y expreso a efectos de la solicitud del certificado electrónico se personará en cualquier oficina de la AEAT, se identificará y acreditará con la documentación de la entidad tener capacidad para solicitar el certificado electrónico y firmar el contrato con la FNMT.

Si no lo desea o no puede personarse, ese mismo representante legal/apoderado puede firmar ante notario el contrato con la FNMT y una vez que el notario extiende una diligencia de legitimación de firma, debe hacerla llegar a la AEAT junto con el resto de la documentación.

El representante legal o voluntario presentará en las oficinas de la AEAT el código de solicitud del Certificado previamente obtenido en Internet además de la documentación adicional exigida³²⁴.

³²³http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Configuracion/_top_/Ayuda/Certificado_electronico/Acreditacion_del_certificado_documentacion_a_presentar/Documentacion_acreditativa_para_la_expedicion_de_un_certificado_electronico_de_persona_juridica.shtml
http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/NEO/CertElectronico.pdf

³²⁴ La documentación exigida para las sociedades mercantiles y demás entidades con personalidad jurídica es la siguiente

A. Documentación relativa a la entidad:

- Sociedades mercantiles y demás personas jurídicas cuya inscripción sea obligatoria en el Registro Mercantil: se les pedirá el certificado del Registro Mercantil relativo a los datos de constitución y personalidad jurídica de las mismas. Y será válida a estos efectos una nota simple con todas sus hojas selladas por el Registro.
- Asociaciones, Fundaciones, Cooperativas: no inscritas en el Registro Mercantil, aportarán el certificado del registro correspondiente.
- Sociedades civiles y demás personas jurídicas: documento público que acredite su constitución de manera fehaciente.

Respecto a las entidades sin personalidad jurídica, el representante presentará en las oficinas de la AEAT el código de solicitud del Certificado previamente obtenido en Internet y otra documentación adicional que variará en función de si las entidades deben inscribirse o no en un registro.

Para las entidades que deban inscribirse en un registro público o especial se exige el certificado o nota simple acreditativa de su inscripción en el registro expedido en la fecha de solicitud o en los quince días anteriores³²⁵.

Por lo que atañe a las entidades sin personalidad jurídica que no deben estar inscritas en algún registro público o especial, éstas deberán aportar, con carácter general, las escrituras públicas, contratos, estatutos, pactos o cualesquiera otros documentos que puedan acreditar su constitución, vigencia e identificación de los miembros que las integran. No será necesaria la aportación de esta documentación cuando la AEAT intervenga como autoridad de identificación y registro en la emisión del certificado electrónico.

En cuanto al representante de las entidades sin personalidad jurídica, se les exigirá el certificado o nota simple de los registros públicos o especiales en los que la entidad

-Personas jurídicas no residentes: aportarán copia legalizada de los documentos indicados anteriormente si no estuvieran otorgados en España, en la que conste la apostilla de la Haya, traducida, en su caso, por un traductor oficial.

B. Documentación relativa al representante:

-Si el solicitante es administrador o representante legal del sujeto a inscripción registral: certificado del registro correspondiente relativo a su nombramiento y vigencia de su cargo.

Este certificado deberá haber sido expedido durante los diez días anteriores a la fecha de solicitud del certificado electrónico de persona jurídica para el ámbito tributario, plazo que comenzará a contar desde el día siguiente al de la fecha de expedición, sin computar sábados, domingos y festivos.

·En el supuesto de representación voluntaria, es preciso un poder notarial que contenga expresamente autorización para solicitar el certificado electrónico.

³²⁵ En particular:

- Fondos de inversión, fondos de capital-riesgo, fondos de regulación del mercado de títulos hipotecarios, fondos de titulación hipotecaria, fondos de titulación de activos, fondos de garantía de inversiones y fondos de pensiones: certificado de inscripción en el registro correspondiente del Ministerio de Economía y Hacienda o de la Comisión Nacional del Mercado de Valores en el que conste la identificación de la entidad gestora del fondo.

- Comunidades titulares de montes vecinales en mano común: certificado de inscripción de los estatutos en el registro del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, del registro correspondiente de la Comunidad Autónoma.

.-UTES inscritas en el registro especial de la AEAT: escritura de constitución.

deba estar inscrita si en ellos consta la identificación del representante, o bien los documentos notariales que acrediten las facultades de representación del solicitante del certificado, incluso mediante poder especial otorgado al efecto³²⁶. En su caso, se les exigirán los documentos privados de designación de representante que procedan³²⁷.

Una vez conseguida la firma o el certificado electrónico correspondiente, se puede renovar, eliminar y revocar el certificado. Para renovarlo, hay que enviar una solicitud, antes de llegar a la fecha límite. Es renovable sin necesidad de realizar de nuevo todos los pasos anteriores. La renovación del certificado debe hacerse con 1 o 2 meses de antelación a la fecha de caducidad del mismo. Para revocarlo se hace por internet, si se ha perdido, hay que personarse en las oficinas de acreditación. Por último, respecto a la posibilidad de eliminarlo, hay diferentes vías en función del software³²⁸.

Conforme al art. 37 del RD 1671/2009, durante la tramitación del procedimiento, el interesado podía requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, utilizándose los demás medios admitidos en la ley, excepto en los casos en que la notificación por medios electrónicos tenga carácter obligatorio conforme a lo dispuesto en el art. 4 del RD 1363/2010.³²⁹

Regulando el mismo concepto, el art. 41 de la LPAC, establece lo siguiente:

³²⁶ Los certificados o notas simples deberán haber sido expedidos en la fecha de solicitud o en los quince días anteriores.

³²⁷ En principio, con carácter general, se exigirá:

-Herencia yacente: Documento de designación del representante suscrito por todos los herederos, con expresión del nombre, apellidos y DNI o número de pasaporte del representante, cuando no haya sido designado administrador judicial o albacea con plenas facultades de administración.

-Junta de Propietarios: en las comunidades en régimen de propiedad horizontal, copia del acta de la reunión en la que se nombró al Presidente de la Comunidad o documento que acredite la representación a favor de otra persona.

-Comunidades de bienes y sociedades civiles sin personalidad jurídica: documento de nombramiento de representante (art 398 código civil). Cuando se haya designado administrador judicial de la entidad corresponde a éste la representación.

-Cuando la representación de la entidad sin personalidad jurídica, la ostente una persona jurídica, el solicitante deberá acreditar sus facultades de administrador o representante legal de la misma, o disponer de un poder especial para la solicitud del certificado electrónico de la entidad sin personalidad jurídica gestionada por su representada.

³²⁸ Más información, véase Normativa relacionada con el certificado electrónico: Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica. (BOE, 20-diciembre-2003) y Orden HAP/800/2014, de 9 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre sistemas de identificación y autenticación por medios electrónicos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 16-mayo-2014)

³²⁹ los artículos 27.6 y 28.1 de la LAE, de 22 de junio, derogados por la LPAC.

“Los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.”

En la solicitud de modificación del medio de notificación preferente deberá indicarse el medio y lugar para la práctica de las notificaciones posteriores. El cambio de medio a efectos de las notificaciones se hará efectivo para aquellas notificaciones que se emitan desde el día siguiente a la recepción de la solicitud de modificación en el registro del órgano u organismo público actuante.

VI.3.3. Notificación mediante recepción en dirección de correo electrónico

Otro de los medios electrónicos que fueron utilizados para la práctica de las notificaciones fue el correo electrónico con acuse de recibo. Se reguló por el art. 39 del RD 1671/2009(ya derogado) y actualmente el correo electrónico se regula en los arts. 41.1.b) último párrafo, 41.6 y 43 de la LPAC.

Cabe comenzar con la definición aportada por JIMENEZ NAVAS, quien define el correo electrónico como “todo mensaje de texto, de voz, sonido o imagen enviado a través de una red de comunicación pública que pueda almacenarse en la red o en el equipo terminal del receptor hasta que éste acceda al mismo”.³³⁰

El RD, señalaba que se podía acordar la práctica de las notificaciones en las direcciones de correo electrónico que los ciudadanos elijan siempre que se genere automáticamente, y con independencia de la voluntad del destinatario, un acuse de recibo que dejase constancia de su recepción y que se originase en el momento del acceso al contenido de la notificación. Por el contrario, los arts. 41.1 y 41.6 de la LPAC,

³³⁰ Jiménez Navas, M^a del M, : “Régimen jurídico....”, pág 317

El uso del correo electrónico como medio de comunicación, ha sido regulado por otras normativas como es el caso del art 29.3 Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas:

“Cuando el interesado así lo solicite, las notificaciones se realizarán mediante publicación en el «Boletín Oficial de la Propiedad Industrial», mediante telefax, mediante correo electrónico.”

especifican que el correo electrónico no sirve para la práctica de las notificaciones, que sólo se utilizará para avisar al interesado de que tiene una notificación en la DEH.³³¹

El art. 43.1 de la LPAC, especifica que la práctica de las notificaciones por medios electrónicos se realizará por dos vías, por comparecencia o por DEH, o por ambos sistemas, pero no a través de la dirección de correo electrónico con acuse de recibo que exclusivamente servirá para avisar al interesado de que existe una notificación disponible en una de las dos vías señaladas.

Desde el punto de vista de la Administración, utilizar medios electrónicos en la práctica de las notificaciones, cumple con los principios de eficacia y celeridad administrativa. Además, se garantiza la proximidad y confianza con el ciudadano, beneficiando a ambas partes, sin que los derechos de los contribuyentes se vean menguados.³³²

Por último, es importante destacar que se eximirá a los obligados tributarios de responsabilidad cuando la infracción cometida sea derivada de “una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias” (art. 179.2 e) de la LGT)³³³.

VI.3.4. Notificación por comparecencia electrónica

La comparecencia electrónica es objeto de regulación en el art. 43.1 de la LPAC, en el art. 40 del RD 1671/2009, de 6 de noviembre, y en el art. 115.bis del RGGIT.

³³¹ El art 27.3 de la LAE(derogado por la LPAC), añadía algún aspecto más a la validez de las notificaciones practicadas por correo electrónico con acuse de recibo. La notificación, se entendía válidamente practicada siempre que existiese constancia de las fechas de la transmisión y recepción, del contenido íntegro de las comunicaciones, y de la identificación fidedigna del remitente y del destinatario, regulado este aspecto en el art 41.1.b) de la ley 3972015.

³³² Para el profesor ORÓN MORATAL, G: “la notificación por correo electrónico o notificación telemática “es uno de los primeros supuestos en los que la vía telemática no sólo conduce a la Administración tributaria, sino que también se dirige hacia el ciudadano, permitiendo que sea realmente bidireccional, no sólo siendo una emisora, sino también receptora “La Información con trascendencia tributaria y las notificaciones ante las nuevas tecnologías”; Revista Fiscal , nº83, 2003, pp13-21.

³³³ Modificado por la ley LPAC.

En el epígrafe correspondiente a la notificación por comparecencia simplemente mencionamos la normativa aplicable con el fin de que quedara constancia de que existía otro tipo de comparecencia, pero corresponde en este apartado hacer un análisis más detallado.

La diferencia entre la comparecencia del art. 112 de la LGT³³⁴ y la que nos ocupa en estos momentos estriba en que la primera requiere un desplazamiento del destinatario o representante legal, de manera que cualquiera de ellos deberá personarse en la sede del órgano que emitió el acto para recibir el contenido íntegro de la notificación tras los intentos infructuosos por medios tradicionales. La comparecencia electrónica, sin embargo, no requiere desplazamiento sino que consiste en el acceso por el interesado, debidamente identificado (firma electrónica o certificado electrónico), al contenido de la actuación administrativa correspondiente a través del BOE³³⁵. Por consiguiente, la personación se sustituye aquí por la identificación del interesado por vía electrónica.

Del mismo modo, el art. 43.1 de la LPAC, define la comparecencia electrónica:

“se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.”

Esta comparecencia se hará en la sede electrónica del órgano emisor a través de la dirección electrónica habilitada, analizada en el siguiente epígrafe.

“Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente”, (art. 41.1.b de la LPAC).

³³⁴ Art 115 del RGGIT

³³⁵ Modificado por la ley 15/2014 de 16 de septiembre. Desde el 1 de junio de 2015, ya no se publican notificaciones en la sede electrónica de la AEAT.

El art. 40.2 de RD 1071/2009, establece las condiciones que debe reunir la comparecencia electrónica para que produzca los efectos de notificación del art. 28.5 de la LAE, son las siguientes:

- a) Con carácter previo al acceso a su contenido, el interesado deberá visualizar un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa que tendrá dicho acceso.
- b) El sistema de información correspondiente dejará constancia de dicho acceso con indicación de fecha y hora.

VI.3.5. Notificación a través de la Dirección Electrónica Habilitada (DEH)

VI.3.5.1 Antecedentes normativos

La DEH es el último medio electrónico que se ha implantado en la Administración tributaria para practicar la notificación del acto, siendo un sistema marcado por su obligatoriedad, a diferencia de los otros medios electrónicos que pueden ser libremente elegidos.

Es preciso citar, en primer término, la normativa tanto de naturaleza administrativa como tributaria que da cobertura legal a este medio electrónico, aunque ya se ha esbozado en más de una ocasión, sobre todo cuando se abordó su problemática legal.

Así han de tenerse en cuenta en esta cuestión, el art. 41.1 de la LPAC, que establece la habilitación legal mediante reglamento, para introducir el uso obligatorio de medios electrónicos en la práctica de las notificaciones:

“Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones 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 necesarios”.

Este artículo viene a dar cobertura legal a más reglamentos que se puedan aprobar como el RD 1363/2010. Por lo tanto este párrafo es de especial relevancia.

El RD 1363/2010, de 29 de octubre por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria;

El art. 115.bis del RGGIT, modificado y redactado por el apartado 25 del art 1º del RD 1070/2017.

La ORDEN EHA /3552/2011, de 19 de diciembre, por la que se regulan los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

La ORDEN PRE 878/2010 de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de DEH previsto en el art. 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.

336

Toda la normativa que se ha mencionado en la anterior nota a pie de página, han conformado los antecedentes legales del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A pesar de que a las Administraciones Tributarias se les dio la posibilidad de establecer sistemas electrónicos de notificación propios, la AEAT ha optado por adherirse

³³⁶La DEH, se reguló por el art. 27.6 de la LAE, normativa ya derogada, por la LPAC.

El art 27.6 de la LAE, habilitaba reglamentariamente, para que las Administraciones Públicas pudieran establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tuviesen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Este artículo habilitaba legalmente a que las Administraciones Públicas impusiesen el uso de medios electrónicos, pero limitando el ámbito subjetivo a un determinado colectivo.

El art 27.6 de la LAE habilitaba de forma general a todas las Administraciones Públicas, mientras que el RGGIT establecía una habilitación específica para que la Administración tributaria acuerde la DEH.

Posteriormente, el RD 1671/2009, en su art 32, estableció la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos regulándose mediante la Orden Ministerial PRE/878/2010 de 5 de abril, el régimen legal del sistema de dirección electrónica. Esta orden ministerial si sigue vigente.

al sistema de DEH, que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración del Estado, estableciéndose ciertas especialidades en las notificaciones electrónicas para garantizar los derechos y garantías de los contribuyentes recogidos en la LGT y en el RGGIT.

Esta adhesión está justificada de acuerdo con LÓPEZ LUBIAN y CABALLO MINGO, “por la limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones tributarias (art. 3 de la LGT), pues de este modo permite mayor simplicidad para el contribuyente, siendo un sistema único de recepción de notificaciones administrativas, en las que se incluyen las tributarias³³⁷.”

El art. 43.4 de la LPAC, establece la forma de acceso a la DEH: “Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General Electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso”.

El art. 115.bis³³⁸ del RGGIT, ha sido modificado y redactado por el apartado 25 del art 1º del RD 1070/2017. Este artículo ha quedado reducido a una exposición de la normativa aplicable a las notificaciones por medios electrónicos.

Por último, cabe mencionar el art. 115 ter del RGGIT, introducido por el número dos del artículo segundo del R.D. 410/2014, de 6 de junio, en el que se permitía que los interesados pudiesen acceder voluntariamente al contenido de sus notificaciones en la sede electrónica. Pues bien, el art. 115 ter, ha sido suprimido por el apartado 26 del art. 1 del RD 1070/2017 de 29 de diciembre.³³⁹

³³⁷ López Lubián y Caballo Mingo: “El sistema de notificación...” pág 5-40.

³³⁸ Art 115 bis en la versión antes de ser modificado por el apartado 25 del artículo 1 del RD 1070/2017, de 29 de diciembre, establecía que para poder acceder, deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a) Deberá quedar acreditado de la identificación del contribuyente que accede a la notificación, mediante la firma electrónica o certificado electrónico reconocido.
- b) El acceso del interesado al contenido tendrá el carácter de notificación a los efectos legales oportunos.
- c) Deberá quedar constancia del acceso del interesado al contenido de la notificación con indicación de la fecha y la hora en que se produce.

³³⁹ El art 115 ter señalaba en su apartado dos que el acceso voluntario de sus notificaciones electrónicas en la sede electrónica no es incompatible con las realizadas a través de la Dirección Electrónica. Si por cualquier causa se produjese la notificación por ambos sistemas surtirá efectos jurídicos la realizada en primer lugar. Este artículo ha sido suprimido por el apartado 26 del art 1 del RD 1070/2017 de 29 de diciembre.

Asimismo, si se efectuase la notificación a través de la Sede electrónica y por medios no electrónicos, producirá efectos jurídicos la primera que se practique, al igual que hemos visto ya en el art 36.5 del RD 1671/2009. Este artículo ha sido suprimido por el RD 1070/2017 de 29 de diciembre.

Por lo que se refiere a la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, que desarrolla el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, sólo cabe destacar determinados aspectos:

- a) Que la DEH, tiene carácter indefinido, excepto aquellos casos en los que se solicita revocación del mismo, según casos tasados. Una de las causas tasadas es que hayan transcurrido 3 años sin que se utilice para la práctica de las notificaciones, (art. 4).
- b) La autenticación de los ciudadanos en el acceso al contenido del documento notificado se hará mediante certificados electrónicos que se admitan conforme a lo establecido en la normativa vigente, (art. 5).
- c) Se permitirá el acceso permanente a la DEH, (art. 9).
- d) La prestación del servicio de la DEH se llevará a cabo por el Ministerio de la Presidencia, directamente, o a través del prestador que se establezca conforme a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, (art. 2).
- e) Conforme al art 10 se regulan las condiciones de prestación del servicio.³⁴⁰

³⁴⁰ Art. 10 de la orden/pre/878/2010 de 5 de abril; **Condiciones de prestación del servicio:**

1. El órgano, organismo o entidad al que, en su caso, corresponda la prestación del sistema de dirección electrónica habilitada, llevará a cabo las siguientes funciones:

a) Crear y mantener el directorio de direcciones electrónica habilitadas con la información proporcionada por los interesados.

b) Almacenar y custodiar los avisos de puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada.

c) Gestionar los acuses de recibo de los interesados y de los órganos u organismos notificadores.

d) Mantener el registro de eventos de las notificaciones, el cual contendrá, al menos, la dirección electrónica, la traza de la fecha y la hora de la recepción de la puesta a disposición en la dirección electrónica y del acceso del interesado a la notificación y la descripción del contenido de la notificación.

e) Impedir el acceso al contenido de las notificaciones que se entienden rechazadas por el transcurso de diez días desde su puesta a disposición.

f) Establecer las medidas organizativas y técnicas para que la disponibilidad del servicio sea de siete días a la semana y veinticuatro horas al día.

g) Potestativamente, otras funciones de mejora del servicio y complementarias de las expresadas, como es el caso de aviso de puesta a disposición de los interesados de las notificaciones mediante mensajería o de cualquier otro modo.

2. El prestador del servicio de dirección electrónica habilitada deberá remitir al órgano u organismo actuante por cada notificación electrónica:

a) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que recibe el aviso de puesta a disposición enviada por el órgano u organismo notificador.

b) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que se produce la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio acto o actuación notificada o, al menos, su sello electrónico.

c) Certificación electrónica en la que conste la fecha y hora en la que se produce el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

d) Certificación electrónica del transcurso del plazo de diez días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

Conforme al art. 7, “El sistema de notificación electrónica acreditará las fechas y horas en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación. Ello tendrá lugar mediante la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica.”

El sistema de dirección electrónica habilitada acreditará igualmente el acceso del destinatario al contenido del documento notificado, así como cualquier causa técnica que imposibilite alguna de las circunstancias de este artículo, (art. 8).

VI.3.5.2 Sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (NEO). RD 1363/2010, de 29 de octubre

El RD 1363/2010, establece el régimen de la DEH. A pesar de que su entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2011, no ha sido obligatorio para las personas jurídicas su inclusión en el sistema NEO, hasta la fecha en que han recibido la respectiva notificación por correo ordinario.

A continuación, analizamos distintos aspectos del sistema obligatorio de notificaciones electrónicas establecido por el RD 1363/2010.

a) Ámbito objetivo de la notificación electrónica obligatoria.

A esta cuestión se refiere el art. 3.1 del RD 1363/2010.

e) Certificación electrónica de cualquier incidencia que se produzca en la práctica de lo dispuesto en los apartados anteriores.

3. En el caso de cese de actividad o cambio del prestador del servicio de dirección electrónica, las bases de datos, los programas informáticos asociados, el registro de eventos y el dominio de direcciones electrónicas con las notificaciones que existan en ese momento y la documentación técnica, deberán entregarse al Ministerio de la Presidencia, o a la entidad que éste designe debidamente actualizadas.

4. Los programas necesarios para el correcto funcionamiento del sistema de notificación serán suministrados a los órganos y organismos notificadores por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada.

El régimen de la DEH, se aplicará a las notificaciones que deba hacer la AEAT en las 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, excepto la notificación de la inclusión en el sistema de la DEH, que se hará por medios no electrónicos (art. 5.1)³⁴¹.

Por lo tanto, como bien resalta DELGADO GARCIA, “quedan fuera del ámbito de aplicación 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 de ahí que aparezcan excluidas en el art 3.4.c)”³⁴².

No obstante, el propio art. 3 del RD contiene una serie de supuestos en los que o bien no pueden utilizarse medios electrónicos o bien queda excluida su utilización. Veamos cuales son estos supuestos.

El apartado 2 del art. 3 del RD 1363/2010 establece que la Agencia Tributaria podrá practicar notificaciones por los medios no electrónicos (tradicionales) en los siguientes supuestos:

- 1)-Cuando sea por comparecencia espontánea del obligado tributario o su representante en las oficinas de la AEAT y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. En este caso la decisión de prescindir del medio electrónico depende del obligado, es una opción para él, salvo que concurran las circunstancias de inmediatez y celeridad, en estos casos la opción no se aplicará y decidirá la Administración tributaria.

LÓPEZ LUBIAN y CABALLO MINGO ejemplifican este apartado con el caso de un procedimiento de comprobación que está en curso y al personarse el obligado en la oficina, solicita la notificación en persona de la liquidación en ese momento.³⁴³

³⁴¹ Conforme a las formas y lugares previstos en los arts. 109-112 de la LGT.

³⁴²Delgado García, A.M.:” Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos”, *Revista de los Estudios de derecho y Ciencia Política de la UOC*, nº12, 2011, pág 69.

³⁴³ López Lubián, J.I y Caballo Mingo, G: “El sistema de notificación...pág 15-16.

- 2)-Cuando la comunicación o notificación electrónica sea incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia. Claro ejemplo de esto es la personación para la inspección en el domicilio fiscal de la empresa.
- 3)-Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales, para entregar a los obligados tributarios, antes de la fecha en que la Administración tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema (DEH). Este es un supuesto transitorio, como señala LÓPEZ LUBIÁN y CABALLO MINGO, pues la AEAT recibe la constancia de la inclusión del contribuyente en el sistema de DEH en una fecha posterior a la entrega del servicio de correos de una notificación o comunicación³⁴⁴.

Tanto en los casos del punto 2 como del 3, la Administración tributaria es la que tiene la potestad para decidir si notifica mediante medios electrónicos³⁴⁵.

Con el fin de no generar indefensión hacia el contribuyente, DELGADO GARCÍA considera deseable que la Administración motive la no utilización de medios electrónicos en los casos en los que es obligatorio utilizarlos.³⁴⁶

Debido a que existe la posibilidad de utilizar o no medios electrónicos, se puede dar el resultado de que se haya practicado una misma notificación por las dos vías, llegado el caso, se entenderán producidos a todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada (art. 3.3 RD 1363/2010).

³⁴⁴ López Lubián, J.I y Caballo Mingo, G: “El sistema de notificación...pág 15-16.

³⁴⁵ A este respecto, el art 41.1 de la LPAC establece lo siguiente:

“No obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.
- b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.”

³⁴⁶ Delgado García, A.M:” Las notificaciones tributarias..., op cit., pág 70.

Por otro lado, también existen materias que no serán objeto de comunicación y notificación en la Dirección Electrónica Habilitada (DEH), y que son las que indica el apartado 4 del art. 3 del RD 1363/2010:

“En ningún caso se efectuarán en la dirección electrónica habilitada las siguientes comunicaciones y notificaciones:

- a) Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
- b) Las que, con arreglo a su normativa específica, 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.
- c) Las que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.
- d) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- e) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios electrónicos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- f) Las dirigidas a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el desarrollo del servicio de colaboración.
- g) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.

- h) Las que deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.”

La normativa administrativa común también contiene una exclusión similar en el art. 41.2 de la LPAC, un precepto que establece que en ningún caso se efectuarán por medios electrónicos las notificaciones en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico (apartado a)) o las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques (apartado b)).

b) Ámbito subjetivo de la notificación electrónica obligatoria

El art. 4 del RD 1363/2010 detalla el ámbito subjetivo de la DEH señalando quienes tienen la obligación de recibir comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos. Así, están sometidos a tal obligación los siguientes sujetos:

- Sociedades anónimas (NIF letra A) y de responsabilidad limitada (NIF letra B).
- Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que no tengan nacionalidad española (NIF letra N).
- Establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes (NIF letra W)
- UTE (NIF letra U).
- Agrupaciones de interés económico, agrupaciones de interés económico europeas, fondos de pensiones, fondos de capital riesgo, fondos de inversiones, fondos de titulación de activos, fondos de regularización del mercado hipotecario, fondos de titulación hipotecaria y fondos de garantía de inversiones (todos ellos NIF letra V).
- Contribuyentes inscritos en el Registro de Grandes Empresas.
- Contribuyentes que tributen en el régimen de consolidación fiscal del IS.
- Contribuyentes que tributen en el régimen especial del grupo de entidades del IVA.

- Contribuyentes inscritos en el Registro de Devolución Mensual (REDEME) del IVA., en este supuesto se incluyen los empresarios o profesionales personas físicas)
- Contribuyentes con autorización para presentar declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI).

Respecto a las personas obligadas, recordamos que, a nuestro parecer, se debían haber seguido los parámetros señalados en el informe del Consejo de Estado 1815/2010, de 30 de septiembre, limitando más la naturaleza de aquéllas en cuanto al número de empleados, volumen de facturación, con el fin de evitar que pequeñas y medianas empresas sufragaran unos gastos iniciales de gestión que resultan inconvenientes y que les obliga en muchos casos a contratar a un asesor externo que les gestione el sistema de las NEO³⁴⁷.

Ha de tenerse en cuenta a este respecto que una cosa es que se tengan ya los medios, y los apliquen a las notificaciones electrónicas (esto es, que ya tengan garantizado el acceso y disponibilidad a los medios electrónicos), y otra distinta es que el reglamento les imponga las notificaciones electrónicas a todas las sociedades de responsabilidad limitada por el solo hecho de serlo, cuando ni la forma jurídica societaria garantiza esa disponibilidad, ni el Estatuto legal de tal modalidad así lo requiere. Puede haber sociedades de responsabilidad limitada, sobre todo de socios y administradores únicos, que prefieran la gestión tradicional y no tecnológica. Nos remitimos en todo caso a lo analizado en la problemática legal sobre la delimitación subjetiva.³⁴⁸

³⁴⁷ Dictamen nº 1815/2010, del Consejo de Estado de 30 de septiembre, sobre el proyecto del que fuera el RD 1363/2010: “No es impensable que, por ejemplo, en el caso de las pequeñas y medianas empresas constituidas en forma societaria se puedan dar casos en que no se encuentre garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, lo que en última instancia impediría la práctica de la notificación”.

³⁴⁸En resumen a lo fundamentado por el Consejo de Estado, a pesar de que haya informes que avalen la obligatoriedad del uso de medios electrónicos, en este caso concreto, a nuestro parecer, y siguiendo la línea del dictamen anterior, se tendría que haber limitado el ámbito subjetivo del RD, con el fin de que pequeñas empresas no se vieran perjudicadas, pues su accesibilidad y capacidad técnica están puestas en duda y que éstas fueran adaptándose poco a poco al sistema NEO. Sobre este aspecto, PÉREZ RÓN nos ejemplifica los perjuicios causados por el sistema NEO a un obligado tributario sociedad limitada de administrador y socio único). La Administración llevó a cabo la práctica de las notificaciones mediante la DEH. Con el transcurso de los plazos, sin conocimiento del expediente incoado y sin posibilidad de defensa por parte del interesado, el procedimiento deriva en una fase ejecutiva de embargo, y es cuando tiene conocimiento por primera vez de todo lo que había acontecido hasta el momento. Con ello, nos pone de manifiesto que las

Es verdad que, después de un período de adaptación, está claro que las notificaciones electrónicas han beneficiado en general a ambas partes, tanto en la reducción de costes como en el tiempo para realizar los trámites, se ha ganado eficiencia y agilidad en la gestión tributaria.

Por último, se plantea la posibilidad de incluir en el sistema de DEH a los sucesores, menores, incapaces, y personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica ya extinguidas, de tal forma que las notificaciones electrónicas pendientes podrán dirigirse a los sucesores o representantes legales (Resolución de 18 de mayo de 2010 de la D.G de la AEAT).

c) Notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado

Conforme al art. 41.3 de la LPAC, la notificación se practicará por el medio señalado al efecto por el interesado. Esta notificación será electrónica en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.

Cuando no fuera posible realizar la notificación de acuerdo con lo señalado en la solicitud, se practicará en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

En el mismo sentido el art. 110 de la LGT, en este tipo de notificaciones, si el interesado o su representante hubieran señalado un lugar para realizarlas distinto de la DEH, se practicarán en el lugar señalado para ello, por lo que prevalece el art. 110 de la LGT. Sin embargo, si tras dos intentos de notificación no es posible practicarla por causas no imputables a la Administración, la notificación se enviará a la DEH del interesado (si

empresas de pequeñas dimensiones no tienen los conocimientos, ni los materiales tecnológicos necesarios para hacer frente a estas notificaciones electrónicas, por lo que concluye “no se tiene garantizado el acceso y la disponibilidad a los medios tecnológicos” referidos en el art 27.6 de la ley 11/2007. Para resolver estas situaciones de indefensión en las que existe un total desconocimiento del procedimiento y en las que el contribuyente se entera de lo acontecido cuando ya es muy tarde, esto es, con los perjuicios de un embargo inminente que son difíciles de parar, cabe plantearse cuales son las posibilidades de defensa del obligado tributario .

éste no actuase por medio de representante o el representante no dispusiera de una DEH) o, en su caso, a la del representante.

Cabe apreciar en favor del contribuyente que, en caso de ser infructuosa la práctica al domicilio preferido, la AEAT no acude a la notificación por comparecencia (art. 112 de la LGT) sino que utiliza como vía subsidiaria la DEH, a diferencia de los procedimientos iniciados de oficio, en los que se impone el medio electrónico de la DEH.

En caso de ser infructuosa la práctica de las notificaciones, se realizará una publicación en el BOE, (art. 44 de la LPAC).

d) Inclusión y exclusión del sistema de la DEH

Teniendo en cuenta que la DEH es indefinida, tanto el procedimiento de inclusión como el de exclusión gozan de cierta relevancia.

Respecto al procedimiento de inclusión, éste se inicia con una excepción, pues se comunicará al obligado tributario por los medios no electrónicos, previstos en los arts. 109 a 112 de la LGT (por acuse de recibo). A partir de esta comunicación, una vez recibida, las siguientes notificaciones se harán por la DEH asignada.

La comunicación de la inclusión en la DEH no tiene un plazo determinado para practicarla. En los supuestos de nuevas altas en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de DEH se podrá realizar junto a la comunicación de asignación del NIF definitivo (art 5).

Por lo que respecta al contenido de la comunicación de inclusión, coincidimos con lo indicado por LÓPEZ LUBIÁN y CABALLO MINGO, quienes señalan que debería incorporar los siguientes elementos:

- el acuerdo de inclusión en el sistema de NEO
- el momento en que la Administración tiene constancia de esta notificación (con la llegada del acuse de recibo)
- la forma de acceder a las notificaciones, (a través de un buzón electrónico)

- el recurso correspondiente para interponer frente al acto, llegado el caso. La interposición del recurso pertinente, no suspenderá los efectos de la práctica del acto, esto es, que la Administración a partir de la recepción del acuse de recibo, podrá notificar a la DEH, se haya o no recurrido el acto de inclusión en el sistema.³⁴⁹

La Administración, con carácter informativo podría comunicar varios aspectos que serían de interés para el interesado:

- Cuáles son los efectos de las notificaciones electrónicas en el caso de que transcurran los diez días naturales y el interesado no haya accedido al contenido de la notificación. En tal caso, qué es lo que puede hacer y/o a dónde puede acudir en caso de que no haya descargado la notificación en dicho plazo.

También podría informarle de la posibilidad de inscribirse en un sistema de alertas que le avisa en caso de haber recibido alguna notificación. Qué dicho aviso se realiza por medio de correo electrónico ordinario.

- Además que tiene derecho a unos días de cortesía, durante de los cuales el interesado puede escoger un periodo de tiempo en el que no va a ser notificado.

Una vez incluido en el sistema, el acceso al buzón electrónico se realiza de la siguiente manera: el contribuyente incluido en el sistema DEH, podrá suscribirse al sistema de alarmas (prácticamente todos los obligados tributarios lo están); en el caso de recibir alguna notificación a la DEH, se enviará un mensaje de alarma a un correo electrónico, avisándole de que ha recibido una notificación³⁵⁰. Para poder acceder a la notificación recibida, accederá a su buzón electrónico por Internet a través de la dirección

³⁴⁹ López Lubián y Caballo Mingo: "El sistema de notificación.....".pág 33

³⁵⁰ En la normativa administrativa general se prevé la práctica del aviso de notificación en el art. 41.6 de la LPAC en la forma que sigue: "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 éste 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." En contraposición con lo expresado en el mismo artículo apartado 1: "Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones."

<http://notificaciones.060.es>, pudiendo ver su buzón si hace clic en “entrar”. Previamente el sistema solicita la selección del certificado electrónico, o DNI-e si se trata de una persona física.

Asimismo, siempre será posible el acceso al contenido de las comunicaciones y notificaciones de la Agencia Tributaria, tanto pendientes de notificar como ya notificadas, por comparecencia electrónica en la sede electrónica de la Agencia Tributaria a través de la dirección <https://www.agenciatributaria.gob.es>. Se necesitará el uso del certificado electrónico del destinatario de la notificación, con el fin de autenticarse. También podrá utilizar dicho certificado un representante con la debida autorización, con ello se accederá al buzón electrónico del destinatario, pudiendo así visualizar el mensaje en el plazo de diez días naturales. En caso contrario, debe acceder a la sede electrónica de la AEAT, y en la carpeta de “mis notificaciones”, encontrar la notificación ya practicada para poder visualizarlo. Transcurridos los diez días, se entiende practicada la notificación a todos los efectos, contando los plazos para contestar a la notificación recibida el día undécimo, siempre que no se inhábil.

No cabe la baja voluntaria en el DEH pues, recordemos, tiene carácter indefinido por lo que la forma de salir del sistema NEO es acudiendo al procedimiento de exclusión. Este procedimiento, regulado en el art. 4.3 del RD 1363/2010, se iniciará a instancia del obligado mediante la presentación de la oportuna solicitud en la que se incluirá la motivación de la pérdida de las causas que determinaron su inclusión y señalará el lugar de las notificaciones que utilizará para posteriores notificaciones. Si se estima la exclusión y, transcurrido un tiempo, vuelven a darse las causas de inclusión, será de nuevo admitido.

La resolución del procedimiento puede ser estimatoria, si en el plazo de un mes desde la fecha de la presentación de la solicitud no hay resolución expresa, considerándose, por tanto, excluido del NEO. Si existe resolución expresa antes de terminar dicho plazo, debe consignarse dicha fecha en que se considera excluido del sistema NEO. La resolución será denegatoria si la Administración Pública entiende que no se han dejado de cumplir los requisitos de inclusión en el sistema NEO, debiéndose notificar expresamente al domicilio designado con independencia de la DEH.

A este respecto cabe citar la resolución del TEAC, RG 4855/2011, (2/07/2015), fundamentada en la falta de notificación al obligado tributario, por medios no electrónicos, de su inclusión en el NEO, (art. 5 del RD). La actuación de la Administración tributaria fue, primero, notificar a la DEH, y luego notificar su inclusión, lo que suponía una indefensión al contribuyente. Por lo tanto, conforme a lo señalado, el TEAC considera que la práctica de la notificación a la DEH es defectuosa, y no es válida. A continuación el fundamento jurídico donde se establece la invalidez de la notificación.

F5º: “Sin embargo, nos encontramos con que con anterioridad a que le fuese notificada su inclusión obligatoria en el sistema de DEH, el acuerdo sancionador se puso a su disposición en un buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de Notificaciones, produciéndose el acceso a su contenido por parte del obligado tributario en fecha 4 de julio de 2011, según certificación expedida al efecto por el Servicio de Notificaciones Electrónicas.”

“[...]Aun cuando el reclamante haya accedido al buzón electrónico, resulta cierto que en la fecha en que lo hace, todavía no le ha sido comunicada, como es preceptivo de acuerdo con el artículo 115 bis del RGAT, su inclusión obligatoria en el sistema DEH. Por otra parte, tampoco existen datos en el expediente que nos permitan asegurar que la reclamante podría haber señalado el medio electrónico ante la Administración, como el preferente para la práctica de las notificaciones tributarias. Por último, la notificación practicada sólo podríamos entenderla consentida cuando la interesada realizase actuaciones que supusiesen el conocimiento del contenido del acto objeto de notificación, lo que, en nuestro caso, supondría no entender producida la notificación hasta el 9 de septiembre de 2011, con la interposición del recurso de reposición.

Todo ello conduce a este Tribunal a concluir que la notificación del acuerdo sancionador, que se produjo en fecha 4 de julio de 2011, por acceso de la interesada a buzón electrónico no debe tenerse por válida y eficaz.”

Otra sentencia en la que no se ha notificado la inclusión obligatoria en el sistema de la DEH, el tribunal se postula a favor del obligado tributario, SAN (2ª) de 7 de Enero de 2016, (rec 158/2013).

Cabe citar a continuación, algunas sentencias que ponen de manifiesto los errores de la Administración, cuando realizado la práctica de la notificación de la inclusión del obligado tributario en el sistema de la DEH.

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de 3 de julio de 2014,³⁵¹ confirma que la carga de la prueba respecto a la entrega de la comunicación de estar incluido en el sistema de NEO corresponde a la Administración. Para poder determinar si es o no válida la notificación efectuada por medio del buzón electrónico asociado a DEH, es preciso que la Administración acredite que la destinataria de la notificación tuvo conocimiento de la inclusión obligatoria en el sistema NEO para la práctica de las notificaciones y comunicaciones por la AEAT. Pues bien, en el caso de autos se acordó la inclusión obligatoria de la recurrente en el sistema NEO, así como la asignación de la DEH, teniendo en cuenta que se trata de una persona o entidad comprendida en el art. 4 del RD 1363/2010. Se le comunicó que, a partir de la fecha de recepción de esa notificación, estaba obligada a recibir en su DEH todas las comunicaciones y notificaciones que le enviase por medios electrónicos la Agencia Tributaria. Lo que ocurre es que no se ha probado por la Administración la fecha en la que la recurrente recibió la notificación del citado Acuerdo, correspondiéndole a la AEAT, la carga de la prueba, en base al art. 105.1 de la LGT.

En consecuencia no puede considerarse justificada por la Administración la fecha de notificación del acuerdo sancionador que se considera en la resolución recurrida, sino que la fecha que ha de tomarse en consideración es la manifestada por la recurrente, - fecha en la que acudió a la AEAT, cuando le facilitaron la notificación de su inclusión obligatoria en el sistema NEO y asignación de la DEH-, a partir de la cual comenzó el cómputo del plazo para la reclamación económico-administrativa que, por tanto, no puede considerarse extemporánea.

³⁵¹ (rec 875/2012).

En la STSJ de Madrid 58/2018 de 11 de enero 2018(rec 1393/2016), se notificó la inclusión obligatoria en el sistema de la DEH por correo certificado con acuse de recibo, pero dicha notificación no le llegó al destinatario por no incluir los datos completos de su domicilio. En su fundamento jurídico cuarto, el tribunal nos argumenta el error citado.

F4º“[...] En la escritura de constitución de la sociedad actora, de 15 de septiembre de 1998, también aparecen al final del domicilio las palabras Nave A. Sin embargo, en la notificación por acuse de recibo del servicio de correos de 1 de noviembre de 2011 de la providencia de apremio no consta al final del domicilio "nave A" y debe concordarse con la entidad actora que, al tratarse de una notificación en Mercamadrid , con una extensión de 2.215.060 m2, según se desprende de una mera consulta a internet, ese dato era de vital importancia para que la notificación se efectuase en el domicilio correcto y llegase a conocimiento del obligado tributario, cumpliendo su finalidad de garantía y seguridad jurídica, por lo que, al no constar tal dato se realizó incorrectamente la notificación en contra de lo establecido en los artículos 109 y ss. LGT. De ahí que las notificaciones posteriores por el sistema de notificación electrónica, entre las que se encontraba la providencia de apremio impugnada ante el TEAR no pudiesen tener eficacia alguna. (...)”³⁵².

e) Días de cortesía

Esta cuestión es objeto de regulación en la disposición adicional tercera del RD 1363/2010, que fue la primera en regular de forma expresa la posibilidad de señalar días en los que no se pueden recibir notificaciones en la DEH. Junto a esta norma, debe citarse la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, que establece los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar los días de cortesía, y la Resolución de 24 de enero de 2012, de la Dirección General de la AEAT, que modifica el apartado segundo del artículo tercero de la Resolución de 18 de mayo de 2010, y completa la posibilidad que se otorga al apoderado para señalar estos días de cortesía.

³⁵² Otras sentencias que determinan la incorrecta notificación a la obligada tributaria sobre su inclusión en el sistema de la DEH, Sección Quinta de STSJ de Madrid de fechas 24 y 16 de junio de 2016 (recursos 1103/2014 y 1042/2014).

Respecto a la **delimitación subjetiva**, podrán señalar los días de cortesía, los suscritos con carácter obligatorio³⁵³ en la DEH, los legitimados que hayan optado voluntariamente³⁵⁴ por este medio electrónico, y los apoderados.

Si estás obligado a la recepción electrónica de notificaciones, afectará a todas las notificaciones de la AEAT en procedimientos tributarios y en la gestión recaudatoria de otros entes públicos.

Si tu inclusión en la DEH es voluntaria, sólo podrás solicitarlos para los procedimientos a los que te hayas suscrito para la recepción de notificaciones.

Los obligados tributarios podrán señalar un máximo de treinta días naturales por año natural, siendo de libre elección y sin ser necesario agrupar un mínimo para disfrutarlos. Para ello, se deberán solicitar con una antelación mínima de siete días naturales al primer día en que vaya a surtir efecto. Una vez señalados los días de cortesía, podrán modificarse, excepto los 7 días próximos a la fecha de modificación. En el caso de los obligados tributarios incluidos en la DEH, podrán disfrutar de los treinta días a lo largo del año en curso, sin necesidad de prorratear.

Cabe la modificación de los días de cortesía mediante solicitud expresa, dejando sin efecto el periodo inicialmente elegido, pero con los mismos límites respecto al número máximo de días anuales por obligado tributario y antelación mínima antes mencionada. Además, el señalamiento de los días deberá realizarse obligatoriamente en la sede electrónica de la AEAT en la dirección electrónica www.agenciatributaria.gob.es, para ello deberá disponer de NIF y deberá tener instalado un certificado electrónico admitido por la AEAT.

Por otra parte, deben tenerse en cuenta los efectos del señalamiento de días de cortesía. Así, el retraso en la notificación derivado del señalamiento de los días en los que la Administración no pondrá notificaciones en la DEH, se considerará dilación no imputable a la Administración. De igual modo, el señalamiento de los días afectará

³⁵³Las Sociedades Anónimas y Limitadas personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica como sociedades civiles y comunidades de bienes, herencias yacentes y comunidades de propietarios.

³⁵⁴Autónomos y personas físicas.

exclusivamente a las notificaciones que pudieran haberse efectuado en los días señalados, no pudiéndose descontar en ningún caso del cómputo de los plazos que se hayan iniciado por haberse producido la notificación con anterioridad al primero de los días señalados. Es decir, si se solicitan los días 15 a 31 de agosto para no recibir notificaciones, (lo habremos solicitado 7 días antes, esto es el día 8 de agosto), si nos llega una notificación a la DEH el día 12 de agosto, seguirá contando el plazo, sin tener en cuenta los días de cortesía señalados. Esta es la postura mayoritaria de la doctrina³⁵⁵, que considera que esos días de cortesía sólo afectan a las notificaciones que se reciben a través de la Dirección Electrónica Habilitada (DEH) durante el periodo de tiempo elegido, pero no se considera una interrupción de los plazos de las notificaciones recibidas con anterioridad. Esto es, que aunque coincidan días de cortesía con el plazo de los diez días naturales y/o con los plazos de respuesta del interesado si es que ha accedido al contenido, no se interrumpirá ningún plazo. De ahí que se suelen incluir dentro de los días de cortesía, unos días antes de empezar las vacaciones, para responder a cualquier notificación que haya sido puesta a disposición en la DEH en el último momento.

Respecto a los efectos de interrupción sobre el plazo de los 10 días naturales, manifiesta la postura contraria, CUBERO TRUYO:

“[...]se desprende a sensu contrario, que si lo que se ha producido es sólo la puesta a disposición de la notificación y todavía no la notificación por acceso del obligado, el lapsus vacacional mantiene su sentido. Ello significa a nuestro juicio que aunque la puesta a disposición se hubiera realizado válidamente en los días inmediatamente anteriores a los señalados como inhábiles, el plazo de diez días para la notificación por rechazo sí quedaría

³⁵⁵ Alexandre Covero Pérez: “Los días de cortesía en las notificaciones electrónicas”; Agosto 2019, Bufete Barrilero y Asociados, newsletter, (acceso 7 de marzo de 2020).

<https://www.pymesyautonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/dias-cortesia-hacienda-te-vas-vacaciones-evita-tener-notificaciones>, de 5 de julio de 2019, (acceso 5 de enero 2020.)

Faura- Casas, auditores consultores: “Recordatorio días de cortesía de la Agencia Tributaria”, 27 de junio de 2016 ,(acceso 2 de febrero 2020). <https://www.faura-casas.com/es/recordatorio-dias-de-cortesia-de-la-agencia-tributaria/>

interrumpido y se reanuda una vez finalizado el periodo vacacional, de modo que no solo la puesta a disposición no es posible en este intervalo sino tampoco la notificación por rechazo. En los días señalados, la notificación solo podría producirse de una manera activa, si el sujeto, aun estando oficialmente indisponible, accede al contenido del acto (el sujeto puede perfectamente contradecir su prevista indisponibilidad accediendo a las notificaciones que se hubieran puesto a su disposición previamente); pero la notificación no puede devenir de manera pasiva, por el mero transcurso de los diez días sin acceso”.³⁵⁶

A este respecto, seguimos considerando que los días de cortesía se aplican a las notificaciones puestas a disposición del contribuyente durante esos días en la DEH, y que no influyen ni modifican los plazos de respuesta de las notificaciones puestas a disposición del interesado con anterioridad a la fecha de inicio del periodo vacacional. Debe advertirse que este sistema **tan solo se aplica a la recepción de notificaciones o requerimientos**. Si la empresa ha solicitado un aplazamiento, podrá recibir igualmente la comunicación de Hacienda aprobándolo o denegándolo, aun siendo dentro de los días señalados como inhábiles.

Por último, conforme al art. 3.2.b) del Real Decreto 1363/2010, es conveniente precisar que cuando la opción de los 30 días naturales resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar la eficacia de una comunicación o notificación, se podrá practicar la misma por los medios no electrónicos.³⁵⁷ En nuestra opinión, a pesar de que la actuación de la administración está basada en los principios de celeridad e inmediatez, se vulnera el principio de seguridad jurídica para el interesado. Puesto que si el interesado está incluido en el sistema de

³⁵⁶ Cubero Truyo, A: “La elección por el contribuyente de 30 días de “vacaciones” a efectos de las notificaciones electrónicas”: *Actualidad Jurídica* de Aranzadi, nº841, 2012, pág 7.

³⁵⁷ En este sentido, cabrá computar dilación por causa no imputable a la Administración en el procedimiento de que se trate si la AEAT acredita con certificación que, de no haberse fijado días de cortesía, habría podido depositar la comunicación en la DEH. Finalmente especificar que no se aplicará el régimen de los días de cortesía si se precisa actuación urgente. *Practicum Procedimientos Tributarios*, “La notificación en el ámbito tributario”, *Arazandi*, 2016

notificaciones a través de la DEH, obligatoria o voluntariamente, se debería de respetar dicho cauce de notificación con los derechos que le han sido atribuidos, esto es con sus días de cortesía.

VI.3.6. Registro y gestión de apoderamientos para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones de la AEAT

La Agencia Tributaria ha potenciado la presentación por vía telemática de declaraciones y documentos tributarios en representación de terceros al amparo del art. 46 de la LGT, que permite que los obligados tributarios con capacidad de obrar actúen por medio de representante.³⁵⁸

Se crea un registro de apoderamientos que permite inscribir los poderes otorgados por los ciudadanos y empresas para la realización de aquellos trámites y actuaciones que, en materia tributaria, pueden realizarse por Internet a través de la página web de la Agencia Tributaria, con la finalidad de paliar las dificultades de acreditar la representación de quien actúa a través de Internet e impulsar la actuación ante la Administración Pública en representación de terceros por vía telemática.

El art. 84.3 del RGGIT prevé que, para el desarrollo de las actividades de asistencia a los obligados tributarios, la Administración tributaria pondrá a su disposición registros electrónicos de apoderamiento o representación.

En este contexto, la Resolución del Director General de la Agencia Tributaria de 16 de febrero de 2004 creó un registro de apoderamientos basado en una aplicación informática que permite inscribir los poderes otorgados por los ciudadanos y empresas para la realización de determinados trámites y actuaciones que, en materia tributaria, pueden realizarse a través de la Sede Electrónica de la AEAT.

Posteriormente, la Resolución de 18 de enero de 2005 amplió el ámbito del registro de apoderamientos, aumentando los instrumentos que ofrece la Administración Tributaria a los interesados para su actuación a través de Internet.

³⁵⁸ El apoderamiento, también se encontraba regulado en el art. 13.2 de la LAE, en los art. 6.3 de RD 1363/2010 y en los arts. 13, 14, 15 del RD 1671/2009, (ya derogados).

Las Resoluciones referidas contemplaban un sistema de apoderamiento especial con mención expresa de cada trámite concreto al que el poderdante deseaba que se extendiera el apoderamiento, de entre los habilitados para ser realizados por Internet. Este sistema implicaba que, cuando progresivamente se fueran habilitando nuevos trámites para su realización a través de Internet, quienes quisieran extender el apoderamiento otorgado a tales trámites tuvieran que otorgar sucesivos nuevos apoderamientos.

Ello motivó que se demandara la posibilidad de otorgar un apoderamiento que se pudiera extender a la totalidad de los trámites cuya realización por Internet estuviera habilitada. Para atender la demanda planteada se dictó la Resolución de 20 de junio de 2007, la cual permite que quienes quieran actuar a través de representante por Internet puedan optar por el modelo inicialmente establecido, delimitando la extensión del poder que otorgan.

Con la **Resolución de la Dirección General de la AEAT de 18 de mayo de 2010**³⁵⁹, relativa al registro y gestión de apoderamientos, se refunden y actualizan las Resoluciones anteriores y amplía su ámbito, pudiendo incorporarse al registro los apoderamientos otorgados por Internet por personas jurídicas y entidades carentes de personalidad jurídica referidas en el art. 35.4 de la LGT.

Esta Resolución fue modificada por la 24 de Enero de 2012, para contemplar tanto la posibilidad que se otorga al apoderado de señalar los días de cortesía, como acreditar la comunicación previa fehaciente de la renuncia del apoderamiento al representado.

Posteriormente se amplían los supuestos de incorporación al registro de sucesores, con la Resolución de 22 de Octubre de 2014.

Con la Resolución de 18 de junio de 2016, se modifica la resolución de 2010, permitiendo a las Administraciones Públicas mantener su censo de empleados públicos autorizados para realizar trámites por internet en representación de los obligados tributarios, regulando la baja de oficio en el registro de apoderamientos, y modificando el registro de sucesiones y representantes legales de menores e incapaces.

³⁵⁹ En la actualidad sigue vigente la Resolución de 18 de mayo de 2010 de la Dirección General de la AEAT. Aunque existen varias Resoluciones posteriores, 2012, 2014, 2016 y 2018, todas ellas son modificaciones parciales de la 2010.

Por último, la Resolución de 9 de marzo de 2018, que modifica la Resolución de 10 de mayo de 2010, en referencia al otorgamiento de poder para la recepción de notificaciones y comunicaciones y en cuanto a la información a aportar por los sucesores para su incorporación al registro.

Está claro, que el apoderamiento es otra posibilidad complementaria para que el interesado obtenga su propio certificado electrónico. Consiste en que el acceso a las notificaciones electrónicas que le remita la AEAT lo realice otra persona que ya disponga de certificado electrónico propio y a quien el interesado haya apoderado expresamente para la recepción de dichas notificaciones mediante su inscripción a tal efecto en el Registro de Apoderamientos de la AEAT. Esto permite que el tercero apoderado acceda a las comunicaciones o notificaciones recibidas a través de su propio buzón.

Conforme al art. 6.1 de la LPAC, la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas, y los Entes Locales, dispondrán de un registro electrónico general de apoderamientos. Estos registros generales no impedirán la existencia de otros registros en Organismos Autónomos. Tanto los registros electrónicos de apoderamiento generales como los particulares pertenecientes a las Administraciones, serán interoperables entre sí, e interoperables con los registros mercantiles, notariales y de propiedad.

Sobre la legislación del registro electrónico de apoderamientos, registro de empleados públicos habilitados, punto de acceso general de la Administración y archivo único, referidos en la LPAC, de momento ha quedado demorada su entrada en vigor por falta de interoperabilidad hasta el 2 de octubre de 2020, conforme a la disposición final 7ª de la LPAC³⁶⁰.

³⁶⁰ La disposición final 7ª de la LPAC, fue modificada por el Real Decreto Ley 11/2018 de 31 de agosto, por el que se acuerda la necesidad de ampliar los plazos de la *vacatio legis*, ya que no se contaba con los procedimientos administrativos y tecnológicos suficientes para poner en marcha los registros electrónicos de apoderamientos. Por lo tanto, se ha retrasado su entrada en vigor al 2 de octubre de 2020.

La STC 55/2018 de 24 de mayo, (rec 3628/2016), en el que se declara la inconstitucionalidad del párrafo segundo del artículo 6.4 de la LPAC puesto que “en todo caso, si el intercambio fluido o automatizado de información llegara a aconsejar en algún supuesto el manejo de técnicas de normalización, el Estado podría siempre promoverlas mediante instrumentos de colaboración”, planteamiento que se sustenta en la Sentencia 141/2016, de 21 de julio (F. 7) del propio Tribunal Constitucional en la que se estableció que,

El apoderamiento se puede otorgar de una de las siguientes formas:

1)-Si el interesado (poderdante) dispone de certificado electrónico, de los previstos en el apoderamiento que se puede otorgar a través de la sede electrónica de la AEAT (<https://www.agenciatributaria.gob.es>), dentro del apartado de “Trámites destacados”, en el sub-apartado “Apoderar y otorgar representación”, lo que viene siendo el apoderamiento apud acta mediante comparecencia electrónica del arts. 6.5 y 6.1 de la LPAC.³⁶¹

Para otorgar válidamente este apoderamiento apud acta mediante comparecencia electrónica, será necesario que el poderdante lo firme a través de los siguientes medios, previstos en el art 10.2 de la LPAC, y en particular lo regulado en el art 1.3 de Orden HFP/633/2017, de 28 de junio³⁶²:

-Si es persona física, a través del DNI-electrónico, correo electrónico certificado, medios de plataforma *cl@ve*.³⁶³

-Si es persona jurídica, la firma se basará en los certificados cualificados de representación.

2)-Si el interesado no dispusiera de certificado electrónico, el apoderamiento se puede otorgar, bien mediante comparecencia personal del poderdante en las oficinas de la AEAT, bien aportando ante las citadas oficinas escritura notarial en la que se otorgue expresamente al apoderado el poder de recibir notificaciones electrónicas de la AEAT, (art. 6.1 de la LPAC).

incluso si se interpreta un determinado Reglamento europeo en el sentido de que España debe contar con una única autoridad de verificación ambiental, ello no significa que el Estado esté autorizado a ejercer competencias ejecutivas de las Comunidades Autónomas para asumir unilateralmente el nombramiento; hay “una variedad de mecanismos de cooperación con que conciliar aquella –hipotética– exigencia del Reglamento (...) con el sistema interno de distribución de competencias”.

³⁶¹ Se encontraba regulado anteriormente en el art. 13 de la LAE, (ya derogado).

³⁶² En virtud del art 6.4 de la LPAC, se aprueba Orden HFP/633/2017 de 28 de junio, donde se incluyen los modelos inscribibles de registro electrónico de apoderamiento de la AGE y de registro electrónico de apoderamiento de los Entes Locales. En esta Orden, además se regulan los sistemas de firma válidos para otorgar los apoderamientos apud acta mediante comparecencia electrónica.

³⁶³ Esta plataforma *cl@ve* fue creada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 19 de septiembre de 2014.

Es preciso destacar en este punto que sólo podrá apoderarse para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones a una única persona física o jurídica simultáneamente, la cual deberá tener certificado electrónico para poder recibir las notificaciones de esta forma. De igual modo, es muy importante y necesaria la aceptación del apoderado, que se acreditará por comparecencia, en documento público o privado con firma legitimada notarialmente, o a través de Internet mediante comparecencia en la sede electrónica de la AEAT. En este último caso, el apoderado deberá usar algunos de los sistemas de identificación o firma previstos en los arts. 9 y 10 de la LPAC.³⁶⁴

No surtirá efectos el otorgamiento de poder para la recepción de comunicaciones y notificaciones en tanto no conste la aceptación del apoderamiento por alguno de los medios ya indicados.

Cabe precisar, de acuerdo con el art. 3.3 de la Resolución de 18 de mayo de 2010, que “otorgado y aceptado el apoderamiento para la recepción de comunicaciones y notificaciones, éstas se realizarán al representante preferentemente de forma telemática, si bien también podrán practicarse, en su caso, en soporte papel”.³⁶⁵

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que los apoderamientos surtirán efecto desde la fecha de su incorporación al Registro de Apoderamientos, pudiendo el apoderado renunciar en cualquier momento al apoderamiento a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación y autenticación. La revocación del poder se podrá realizar por las mismas vías utilizadas para el otorgamiento. Los efectos de la revocación del poder, sólo surtirá efectos desde el momento en que sea comunicada fehacientemente a la AEAT.³⁶⁶

Es preciso acceder periódicamente (como mínimo una vez cada diez días) al buzón de notificaciones de la DEH, como si se tratara de otra cuenta de correo electrónico más.

³⁶⁴ Art 3 de la Resolución de 18 de mayo de 2010., modificado por la Resolución de 9 de marzo de 2018.

³⁶⁵ Modificado por la Resolución de 8 de junio de 2016.

³⁶⁶ art 7 de la Resolución de 18 de mayo de 2010.

No obstante, la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, S.A., entidad prestadora del servicio, contempla la posibilidad, al configurar el perfil del buzón electrónico, de consignar una cuenta de correo electrónico personal en la que, de forma no vinculante, se le informará de las entradas de las nuevas comunicaciones y notificaciones realizadas por la AEAT.

En relación a éste último párrafo y al sistema de avisos, que se regula en los arts. 41.1 y 41.6 de la LPAC, cabe citar la siguiente sentencia del TS.

La STC de 17 de enero de 2019, (RA 3323/2017) no es del ámbito tributario, pero teniendo en cuenta el concepto que se dirime en la misma y el tribunal que lo resuelve es importante sustraer las conclusiones. La notificación electrónica es realizada por la Administración, pero prescindiendo del aviso previo. Se plantea sí se puede vulnerar el principio de confianza legítima y generar indefensión. El tribunal, ha declarado constitucional el art. 152.2 de la LEC que establece que son válidas las notificaciones electrónicas cuando se prescinde del aviso previo³⁶⁷. Se considera que no concurre a la indefensión contraria al art. 24 de la CE ya que el aviso no es parte integrante de los actos de comunicación, sino que ambas figuras se sustentan en regímenes distintos.

Parece que el TC, establece como válido los mismos conceptos que vienen regulados en la LPAC, que establece en su art. 41.6 lo siguiente:

“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 éste 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.*”

³⁶⁷ Art 152. 2 LEC: “[...] la falta de práctica del aviso no impide que la notificación sea considerada plenamente válida, el resultado sería que el anuncio del recurso se habría efectuado en plazo, pero si esta Sala aplica lo dispuesto expresamente en dicha norma, hemos de considerar que la falta de aviso no afecta a la validez de la comunicación y el recurso se anunció fuera de plazo.”

Y el art. 41.1: “Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, *pero no para la práctica de notificaciones.*”

Sin embargo, existe un voto particular discrepante del Magistrado Xio Ríos en la STC:

“Lo determinante, en mi consideración, es que, con independencia de todo lo anterior, el legislador, dentro de su libertad de configuración, ha establecido en el párrafo tercero del artículo 152.2 LEC (i) la facultad de la parte procesal de identificar ante los órganos judiciales un medio electrónico, entre ellos el correo electrónico, con el objeto de ser informada o avisada de la puesta a su disposición de un acto de comunicación y, (ii) en correlación con ello, la obligación del órgano judicial de hacer ese aviso — expresamente se utiliza en este artículo el verbo en forma imperativa, al establecer que «la oficina judicial enviará el referido aviso»—. (iii) En ese contexto de una previsión normativa basada en la premisa de que el ejercicio de una potestad por el ciudadano —la de pedir que se le avise por medio de correo electrónico de que se ha realizado el acto de notificación— se convierte en una obligación del órgano judicial —la de enviar ese aviso por ese medio—, el legislador ha incluido un elemento distorsionador como es la previsión ahora cuestionada de que la ausencia de esa notificación no impedirá la validez del acto de comunicación.

La configuración legal de esta norma, con la conjunción de los tres elementos señalados, resulta irrazonable.”

Por lo tanto, conforme a los artículos citados de la LPAC, los sistemas de avisos no son formas para practicar las notificaciones, sean electrónicas o no, sino que simplemente son formas de avisar al obligado tributario, alertándole que tiene a su disposición una nueva notificación en la DEH. Que dicho aviso, está fundamentado en la buena fe de la Administración de querer avisar al destinatario, como un medio o canal adicional a la DEH. El fin es, ser más eficaz y garantizar en mayor medida el fin último de la notificación, que es el conocimiento de aquélla por el destinatario. Que en modo alguno vulnera el principio de indefensión, ya que el aviso no forma parte de la práctica

de la notificación, sino que es un elemento adicional. Pero en el caso de la confianza legítima, se podría considerar que si la Administración habilita un sistema de avisos, de tal manera que, los destinatarios se acostumbran a recibirlos por parte de la Administración que les alerte de que disponen de una notificación, sino hay seguridad de que reciban el mismo porque pueda existir algún fallo en el sistema, entonces la confianza legítima en este sistema de avisos se quiebra.

En este sentido, la Sentencia del TSJ de Cataluña 579/2018 de 15 de junio de 2018, (rec 613/2015), sienta el precedente, por el que se considera vulnerado el principio de confianza legítima, ya que el obligado tributario no recibió el aviso previo que venía siendo un modo habitual de la Administración, para alertar al obligado tributario de que tenía una notificación pendiente en la DEH.

F5º: “No se discute que los avisos previos en la dirección de correo electrónico relativos a que el contribuyente tiene una notificación pendiente en su D.E.H. no son preceptivos para la AEAT. Pero en el presente caso adquirió una relevancia trascendental como se deduce del expediente. Consta en el mismo que todas las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada, se realizaron tras un aviso previo de existencia de una actuación pendiente de notificación en su D.E.H. También se constata que la falta de aviso no invalida la notificación a través de las formas legales, pero es que en este caso no ocurre este supuesto, sino que la actuación de la Administración a través de un sistema que avisa al obligado genera una confianza legítima respecto a la existencia de una notificación de la AEAT pendiente de recepcionar. Esa confianza legítima hace que sea trascendente y relevante que el obligado no entrara en su D.E.H. a la vista que no había recibido un aviso en su dirección de correo como había ocurrido hasta ese momento. Es decir, era una actitud esperable en el obligado tributario sin que pueda tildarse de negligente el hecho que no accediera a su D.E.H.»

“[...] Había, por tanto, una legítima creencia en el obligado de que cada nueva actuación tributaria iba a ser objeto de aviso y, en ese momento acceder al sistema para recepcionar electrónicamente la misma. El principio de buena fe y confianza legítima entre la Administración y el obligado ha

sido claramente sostenido por nuestra Jurisprudencia, entendiendo que supone hacer efectiva la finalidad de que lleguen al obligado todos los actos con transcendencia tributaria que le afecten”.

La propia sentencia del TSJ de Cataluña, nos recuerda, que : “Todo lo cual lleva a concluir, en palabras del propio Tribunal Constitucional, que ni toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE , ni, al contrario, una notificación correctamente practicada en el plano formal supone que se alcance la finalidad que le es propia, es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece, sentencias del Tribunal Constitucional 126/1991, FJ 5 ; 290/1993, FJ 4 ; 149/1998, FJ 3 ; y 78/1999, de 26 de abril , FJ 2].” (FJ 4º).”

Es probable que esta sentencia haya sido objeto de recurso de casación por parte de la Administración ante la sala de lo contencioso del TS, por lo que habrá que estar pendiente de dicha resolución.

VI.3.6.1. Formas de registrar los apoderamientos

Los apoderamientos acreditados se incorporarán al Registro de acuerdo con alguna de las formas señaladas en el art. 2.1 de la Resolución de la Dirección General de la AEAT de 18 de mayo de 2010. Estas son las siguientes:

- a) *Poder otorgado por comparecencia personal del poderdante en las oficinas de la AEAT utilizando el formulario correspondiente*³⁶⁸. En el formulario constará la firma del poderdante e identificación y firma del funcionario autorizado ante quien se comparece. Si el poderdante es una persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica, el compareciente acreditará que es el representante legal o que ostenta poder suficiente para otorgar el apoderamiento, (art. 2.1.a).

LÓPEZ LUBIAN y CABALLO MINGO, añaden que “cuando el poder sea otorgado por personas jurídicas o por una de las entidades carentes de personalidad jurídica a que se refiere el art. 35.4 de la LGT [...] se solicitará

³⁶⁸ Anexo I de la Resolución Dirección General de la AEAT de 18 de mayo de 2010.

informe del Servicio Jurídico de la AEAT cuando surjan dudas acerca de la existencia y suficiencia de la representación[...]³⁶⁹

En caso de que existan defectos de apoderamiento, se comunicará al interesado, quien tendrá un plazo de diez días hábiles para subsanar los defectos señalados, la falta o insuficiencia de poder no impedirá que se tenga el acto por realizado, siempre que se subsane en plazo, sino subsana en plazo se archivan las actuaciones (art. 46.7 de la LGT).

b) *Sin necesidad de comparecencia personal, mediante la entrega en la AEAT de un poder otorgado* (por el representante legal o por persona con poder suficiente para apoderar a terceros) *bien en documento público o en documento privado con firma notarialmente legitimada*. El documento de acreditación se ajustará al contenido del formulario correspondiente³⁷⁰, (art. 2.1.b).

c) *Poder otorgado por Internet con certificado electrónico, cumplimentando el formulario disponible en la sede electrónica de la AEAT*, (art. 2.1.c).³⁷¹

La incorporación de los apoderamientos de las letras a) y b) anteriores se realizará por un funcionario de la AEAT de forma inmediata. La incorporación al Registro de los apoderamientos otorgados por Internet, punto c), se realizará de forma automatizada. Los apoderamientos surtirán efecto desde la fecha de su incorporación al Registro de apoderamientos, una vez sea aceptado por el apoderado, (art. 2.2)

VI.3.6.2. Contenido del Registro de apoderamientos

Para dar de alta un apoderamiento en el Registro, en el art. 5 de la Resolución antes mencionada exige que consten los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos, denominación o razón social y NIF del poderdante y del apoderado.
- b) Trámites y actuaciones objeto del apoderamiento.

³⁶⁹ López Lubián y Caballo Mingo: “El sistema de notificación...”, op. cit, pág 29.

³⁷⁰ Anexo I de la Resolución Dirección General de la AEAT de 18 de mayo de 2010.

³⁷¹ Modificado por la Resolución de 9 de marzo de 2018.

- c) Fecha de vigencia del apoderamiento, en la que se dará de baja en el Registro, salvo que se prorrogue antes de dicha fecha.
- d) Número de referencia del alta y fecha de alta en el Registro.

VI.3.6.3 Revocación de los apoderamientos

Conforme al art. 7 de La resolución de 18 de Mayo de 2010, la revocación se podrá realizar de tres formas:

- a) Mediante comparecencia en las delegaciones de la AEAT.
- b) Mediante documento público o privado con firma notarialmente legitimada presentado ante la AEAT.
- c) Por internet, a través de la sede electrónica de la AEAT, con certificado electrónico.³⁷²

El apoderado podrá renunciar en cualquier momento al apoderamiento, produciéndose la baja en el Registro, en el momento que se haya comunicado de forma fehaciente a la Administración. Se plantea como necesaria la comunicación de renuncia al contribuyente poderdante pues, a partir de la renuncia, las notificaciones posteriores se harán a la DEH del obligado si es que éste ha obtenido ya su DEH, produciendo los efectos de cualquier notificación electrónica transcurridos los 10 días sin haber accedido a ella.

En el caso de que el obligado no dispusiera de una DEH, la AEAT le comunicará por medios no electrónicos la necesidad de designar a otro apoderado o crear su propia DEH para poder relacionarse con la Administración Tributaria.

VI.3.6.4 Tipos de apoderamiento

Con relación a los tipos de apoderamiento, puede indicarse con carácter previo que la LPAC contempla tres clases en su art. 6.4 y en virtud de este artículo, a través de la

³⁷² Modificado por la resolución de 9 de marzo de 2018.

Orden HFP/633/2017 de 28 de Junio, se aprueban los modelos inscribibles de registro electrónico de apoderamiento de la AGE y de registro electrónico de apoderamiento de los Entes Locales³⁷³.

Así, el citado Artículo 6.4. establece lo siguiente:

“Los poderes que se inscriban en los registros electrónicos generales y particulares de apoderamientos deberán corresponder a alguna de las siguientes tipologías:

- a) Un poder general para que el apoderado pueda actuar en nombre del poderdante en cualquier actuación administrativa y ante cualquier Administración, (modelo I, en el anexo I).
- b) Un poder para que el apoderado pueda actuar en nombre del poderdante en cualquier actuación administrativa ante una Administración u Organismo concreto, (modelo 2, en el anexo II).
- c) Un poder para que el apoderado pueda actuar en nombre del poderdante únicamente para la realización de determinados trámites especificados en el poder, (modelo 3, en el anexo III).
- d) Además se incorpora un modelo 4, que se incluye en el anexo IV, para revocar los poderes otorgados.”³⁷⁴

Cabe destacar, que estos modelos son sólo para la Administración General del Estado y para los Entes Locales. El propio art 6.4, atribuye a las Comunidades Autónomas potestad para crear sus propios poderes:

“Cada Comunidad Autónoma aprobará los modelos de poderes inscribibles en el registro cuando se circunscriba a actuaciones ante su respectiva Administración”.

³⁷³ Art 6.4 de la LPAC: “A tales efectos, por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se aprobarán, con carácter básico, los modelos de poderes inscribibles en el registro distinguiendo si permiten la actuación ante todas las Administraciones de acuerdo con lo previsto en la letra a) anterior, ante la Administración General del Estado o ante las Entidades Locales.”

³⁷⁴ Estos modelos y anexos se incluyen en la Orden HFP 633/2017 de 28 de Junio.

Por lo que se refiere ya al ámbito estrictamente tributario, la ya citada Resolución de 18 de mayo de 2010 prevé dos tipos de apoderamiento en función de los cuales se podrán realizar unos u otros trámites:

- 1) *El apoderamiento general*, que sirve para la recepción de todas las notificaciones, exigiendo su acreditación el art. 46.2 de la LGT. Otorgado este poder, si se habilitasen nuevos trámites por internet, no será necesaria una extensión del mismo, sino que el apoderado se considerará habilitado para realizarlos. Cuando el poder es general, la representación se extiende expresamente a:
 - Trámites y actuaciones del artículo 46 de la LGT.
 - Consulta de datos personales.
 - Pago de deudas gestionadas por la AEAT mediante ordenación telemática de adeudos directos en cuentas de titularidad del poderdante.
 - Recepción de notificaciones, además éstas ya se pueden contestar vía telemática. Igualmente se permite limitar los efectos del apoderamiento a una o varias de las categorías mencionadas.
- 2) *El apoderamiento específico*, de forma individualizada, sólo para las notificaciones de algunos trámites específicos.

En cualquier caso, no es posible apoderar para un trámite específico de notificación a más de una persona física o jurídica simultáneamente.

Los apoderamientos dados de alta en el registro sólo surtirán efecto respecto de los trámites o actuaciones que consten en el poder otorgado y hayan sido consignados en el formulario, de entre los que en cada momento se encuentren incorporados al catálogo de trámites y actuaciones del sistema.

VI.3.6.5. El apoderamiento en la práctica de las notificaciones electrónicas a incapacitados, fallecidos o personas jurídicas extinguidas

En la Resolución de 18 de mayo de 2010, (apartados noveno a décimo cuarto), se regula la incorporación al registro de los apoderamientos otorgados por Internet para las personas que ostenten la representación legal de los menores de edad, sucesores, personas

que carezcan de capacidad de obrar y personas jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica referidos en el art. 35.4 de la LGT.

La Resolución de 22 de octubre de 2014 amplió los supuestos de incorporación al registro de sucesores cuando la sucesión es advertida por la AEAT, mediante consulta en un registro público o a la vista de los documentos que le hayan sido aportados en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos y que, según la normativa civil o mercantil, acrediten el fallecimiento y sucesión de la persona física, la extinción y sucesión de la persona jurídica o entidad carente de personalidad jurídica referidos en la LGT. Los sucesores podrán:

1. Efectuar alegaciones y/o aportar documentos o justificantes
2. Contestar requerimientos o presentar documentación relacionada con una notificación recibida de la AEAT

En el caso de fallecimiento o extinción de persona física o jurídica, respectivamente, que hubiera sido incluida con carácter previo en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias, los sucesores deberán tramitar la comunicación de la nueva situación para su incorporación en el Registro de Sucesores. La documentación que habrá de presentarse será la siguiente: en los casos de *disolución*, se presentará el certificado registral de la cancelación y, en su defecto, la escritura pública de disolución y acreditación de la identidad del liquidador o liquidadores; tratándose de una *fusión*, deberá aportarse el certificado de la inscripción en el Registro Mercantil; por último, en caso de *fallecimiento*, se presentará el documento público de aceptación de la herencia o, en su defecto, la documentación justificativa del representante de la herencia yacente.

En todo caso, el sucesor deberá disponer de certificado electrónico propio o apoderar a un tercero que disponga del mismo.

Las consecuencias de este registro, como señalan LÓPEZ LUBIÁN y CABALLO MINGO, son que los apoderados pueden realizar “trámites por internet correspondientes a obligaciones tributarias surgidas en períodos donde la persona física vivía o la entidad en cuestión estaba activa, (entre ellas recibir las notificaciones cuando ésta sea la vía

obligatoria de recepción de las misma), cuestión fundamental para evitar la indefensión y no vulnerar el principio de tutela judicial efectiva.”³⁷⁵

VI.3.6.6. Protección de datos de carácter personal en el registro de apoderamientos

La normativa aplicable en este apartado es, el Reglamento Europeo 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo del 27 de Abril de 2016. Con el fin de adaptar esta normativa europea se aprobó la LO 3/2018 de 5 de Diciembre, de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos³⁷⁶. Sigue vigente el Reglamento General de Protección de Datos que desarrollaba a la anterior ley de LOPD 15/1999, y la Resolución de 18 de mayo de 2010 de la Dirección General de la AEAT.³⁷⁷

En la nueva LOPD, destaca la novedosa regulación de los datos referidos a las personas fallecidas, se permite que las personas vinculadas al fallecido puedan acceder a los mismos, así como rectificarlos o suprimirlos, salvo que exista prohibición expresa del fallecido (art. 3 LOPD)³⁷⁸.

También cabe resaltar, la alusión al consentimiento expreso e inequívoco en la utilización de los datos personales, ya que hasta ahora era un consentimiento tácito.

Art. 6 de la LOPD 3/2018:

“[...] se entiende por *consentimiento del afectado* toda manifestación de voluntad libre, específica, informada e inequívoca por la que este acepta,

³⁷⁵ López Lubián y Caballo Mingo: “El sistema de notificación...”, op. cit., pág 32.

³⁷⁶ La LO 3/2018, de 5 de diciembre, vigente desde el 7 de diciembre de 2018 deroga la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Esta nueva ley, surge por la necesidad de adaptar las nuevas disposiciones del Reglamento Europeo 2016/679 de 27 de abril.

³⁷⁷ Además el derecho a la protección de datos se haya regulado en el art 18.4 de la CE, es un derecho fundamental, en el que la propia persona tiene la libertad de disponer de sus datos, controlar el tratamiento que otros puedan hacer de los mismos, STC 94/1998 4 de mayo; Es un derecho autónomo de disposición y control sobre los datos personales inherentes a la persona, STC 292/2000 de 30 de noviembre.

³⁷⁸ Cabe precisar, que el propio Reglamento Europeo excluye la regulación de los datos referidos de las personas fallecidas, por lo que deja vía libre para que cada estado miembro regule sobre esta cuestión. Esto es lo que ha ocurrido con nueva LOPD de 2018, que incluye dicha regulación por primera vez.

ya sea mediante una declaración o una clara acción afirmativa, el tratamiento de datos personales que le conciernen.

2. Cuando se pretenda fundar el tratamiento de los datos en el consentimiento del afectado para una pluralidad de finalidades será preciso que conste de manera específica e inequívoca que dicho consentimiento se otorga para todas ellas.”

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa sobre el tratamiento de los datos de carácter personal requerirá el consentimiento inequívoco del afectado, salvo excepciones.

Con el fin de cumplir con este requerimiento, cuando el apoderado fuera persona física deberá constar su consentimiento al tratamiento automatizado de sus datos que resulte necesario para el adecuado funcionamiento del Registro de apoderamientos. Este consentimiento, que no será necesario reiterar para cada apoderamiento, se prestará por medios electrónicos y dejará a salvo el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación establecidos en la citada ley³⁷⁹.

También deberá constar el consentimiento de la persona carente de capacidad de obrar en materia tributaria conforme a derecho, al tratamiento automatizado de sus datos que resulte necesario para el adecuado funcionamiento del Registro de las sucesiones y de las representaciones legales de incapacitados. No será necesaria la prestación de su consentimiento cuando lo impida su grado de incapacidad, lo que deberá acreditarse por su representante legal. En todo caso, el dictamen del Servicio Jurídico se extenderá a la suficiente acreditación de esta circunstancia. Cuando fuera necesario, el consentimiento por la persona carente de capacidad de obrar conforme a derecho se prestará en el formulario del Anexo III o en otro documento privado.³⁸⁰

Conforme al art. 7 de la 3/2018 (LOPD), en el caso de los menores que no hayan cumplido los 14 años de edad, el tratamiento de sus datos basado en el consentimiento, sólo será lícito, si consta el consentimiento del titular de la patria potestad o tutela sobre el menor, con el alcance que dichos titulares determinen. Si han cumplido los 14 años el

³⁷⁹ Resolución de 18 de mayo de 2010, apartado decimoquinto.

³⁸⁰ Ibidem

tratamiento de sus datos pueda fundarse en el consentimiento del menor, sin perjuicio de los casos en que la ley exija la asistencia de otras personas para la celebración del acto o negocio jurídico en el que se solicitan los datos del menor.

VI.4 La práctica de las notificaciones por medios electrónicos en la jurisprudencia

La jurisprudencia pone de manifiesto algunos de los errores más comunes cometidos por la Administración Pública a la hora de llevar a cabo una notificación electrónica.

Respecto a la práctica de la notificación en la que se comunica al obligado tributario sobre su inclusión en el sistema de la DEH, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de 3 de julio de 2014, (rec 875/2012)³⁸¹ confirma que la carga de la prueba respecto a la entrega de la comunicación de estar incluido en el sistema de NEO corresponde a la Administración. Para poder determinar si es o no válida la notificación efectuada por medio del buzón electrónico asociado a DEH, es preciso que la Administración acredite que la destinataria de la notificación tuvo conocimiento de la inclusión obligatoria en el sistema NEO para la práctica de las notificaciones y comunicaciones por la AEAT.

Pues bien, en el caso de autos se acordó la inclusión obligatoria de la recurrente en el sistema NEO, así como la asignación de la DEH, teniendo en cuenta que se trata de una persona o entidad comprendida en el art. 4 del RD 1363/2010. Se le comunicó que, a partir de la fecha de recepción de esa notificación, estaba obligada a recibir en su DEH todas las comunicaciones y notificaciones que le enviase por medios electrónicos la Agencia Tributaria. Lo que ocurre es que no se ha probado por la Administración la fecha en la que la recurrente recibió la notificación del citado Acuerdo, correspondiéndole a la AEAT, la carga de la prueba, en base al art. 105.1 de la LGT. En consecuencia no puede considerarse justificada por la Administración la fecha de notificación del acuerdo sancionador que se considera en la resolución recurrida, sino que la fecha que ha de

³⁸¹ (rec 875/2012).

tomarse en consideración es la manifestada por la recurrente, -fecha en la que acudió a la AEAT, cuando le facilitaron la notificación de su inclusión obligatoria en el sistema NEO y asignación de la DEH-, a partir de la cual comenzó el cómputo del plazo para la reclamación económico-administrativa que, por tanto, no puede considerarse extemporánea.

En la STSJ de Madrid 58/2018, de 11 de enero 2018, (rec 1393/2016), se ha notificado la inclusión obligatoria en el sistema de la DEH, pero dicha notificación no le ha llegado al destinatario por no incluir los datos completos de su domicilio:

F4^o“[...] En la escritura de constitución de la sociedad actora, de 15 de septiembre de 1998, también aparecen al final del domicilio las palabras Nave A. Sin embargo, en la notificación por acuse de recibo del servicio de correos de 1 de noviembre de 2011 de la providencia de apremio no consta al final del domicilio "nave A" y debe concordarse con la entidad actora que, al tratarse de una notificación en Mercamadrid , con una extensión de 2.215.060 m2, según se desprende de una mera consulta a internet, ese dato era de vital importancia para que la notificación se efectuase en el domicilio correcto y llegase a conocimiento del obligado tributario, cumpliendo su finalidad de garantía y seguridad jurídica, por lo que, al no constar tal dato se realizó incorrectamente la notificación en contra de lo establecido en los artículos 109 y ss. LGT. De ahí que las notificaciones posteriores por el sistema de notificación electrónica, entre las que se encontraba la providencia de apremio impugnada ante el TEAR no pudiesen tener eficacia alguna. (...)”.

Otras sentencias que determinan la incorrecta notificación a la obligada tributaria sobre su inclusión en el sistema de la DEH, Sección Quinta de STSJ de Madrid de fechas 24 y 16 de junio de 2016 (recursos 1103/2014 y 1042/2014).

Añadiendo otro matiz, cuando no se ha notificado la inclusión obligatoria en el sistema de la DEH, el tribunal se postula a favor del obligado tributario, SAN (2^a) de 7 de Enero de 2016(Rec 158/20139):

- La notificación efectuada a través de la DEH antes de la comunicación al interesado de su inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada (DEH) no resulta válida, aun cuando se reúnan los requisitos establecidos para su inclusión (TEAC 2-7-15).

-La inclusión de un obligado tributario en el sistema de NEO supone el establecimiento de una nueva obligación tributaria formal consistente en recibir notificaciones que han sido cursadas mediante medios electrónicos. Esta obligación persiste mientras la sociedad mantenga su personalidad jurídica, y ello independientemente de que dicha sociedad ejerza o no actividad (Resolución del TEAC 2-11-17).

En cuanto a las irregularidades que se pueden producir cuando el destinatario descarga las notificaciones despachadas en la DEH, cabe referir la sentencia del TS 1745/2017 de 15 de noviembre de 2017 (rec 2853/2016). Esta sentencia versa sobre la recepción de las notificaciones que recibe una destinataria en la DEH. Cuando va a descargar las dos primeras páginas salen en blanco, y considera la obligada que es una irregularidad y por tanto un error de la Administración, puesto que no tenía el mismo formato que las notificaciones anteriores recibidas. El tribunal resuelve a favor de la obligada, pero no sin incluir cierta falta de diligencia en la conducta de la interesada:

F.2º: “[...]Hubo efectivo envío de la notificación con el texto de la liquidación y efectiva recepción de la misma y apertura por el interesado, por lo que no se está ante un caso en el que hayan existido fallos técnicos informáticos o de comunicaciones susceptibles de dificultar la comunicación. La recurrente no leyó la notificación porque no pasó las páginas recibidas”.

Sin embargo, consideran la notificación imperfecta, y guardando similitud con la sentencia dictada por la misma sección de 16 de noviembre del 2016 (rec 2841/2015), se pronuncian a favor de la obligada tributaria.³⁸²

³⁸²En el mismo sentido, STS 16 de noviembre de 2016, rec 2841/2015, FJ 3 ; SAN 28 de mayo de 2015, (rec 186/2014).

Cuando se produce una **avería del sistema informático del contribuyente y éste no puede acceder a la notificación electrónica en su DEH**, el contribuyente impugna por ausencia de notificación electrónica de la liquidación, y el STSJ GALICIA, de 9 de diciembre de 2015, (rec 15055/ 2015), estima el recurso anulando dicha liquidación.

Combinación de notificaciones tributarias por un método tradicional y posteriormente por el sistema de la DEH

La sentencia del TS 4323/2017 de 11 de diciembre de 2017, (rec 2436/2016)³⁸³. Combinar notificación electrónica con tradicional no genera ningún derecho adquirido para el obligado a utilizar una DEH. Es un caso en el que se incoa un procedimiento de inspección, llevándose a cabo la notificación a la destinataria por correo certificado con acuse de recibo, de la inclusión en el sistema de DEH. Dicha recepción queda acreditada y es conocida por la interesada. A partir de entonces, la interesada no accede a su buzón electrónico y, el tribunal confirma que las notificaciones se consideran despachadas comenzando a producir efectos a los 10 días naturales desde su puesta a disposición, hayan sido o no descargadas por la interesada.

Otra cosa es que el destinatario no acceda a su contenido en plazo por causas a ella no imputables, como por ejemplo fallo del sistema, pero no es el caso, pues no alega causa, ni justificación alguna por no haber entrado en la DEH de cuya existencia conocía perfectamente.

Práctica de la notificación electrónica en la DEH sin segunda notificación por otro medio, considerada como suficiente para no vulnerar el derecho de tutela efectiva.

La sentencia del TS 47/2018, sala de lo contencioso, de 17 de enero de 2018, (rec 3155/2016)

F5º[...]En materia tributaria, se viene considerando correcta la notificación electrónica cuando se deja transcurrir el plazo de 10 días naturales, pese a la puesta a disposición [...], alega que no cabe notificación por edictos porque

³⁸³ En el mismo sentido STS 1830/2017, de 28 de noviembre de 2017,(rec 3738/2015).

la legislación no lo contempla, y tampoco cabe una segunda notificación, puesto que se entiende que ha sido puesta a disposición del obligado tributario en el DEH. Que éste no haya accedido a su buzón electrónico para poder ver la notificación, las consecuencias derivadas de ese acto se atribuyen exclusivamente al interesado.³⁸⁴

En cambio sí se alegan y justifican las circunstancias por las cuales no pudo acceder a la DEH, por ejemplo como fallo en el sistema, si existe indefensión del obligado tributario y la Administración debe volver a notificar al interesado.

Cuando el obligado tributario elige como medio preferente de notificación el sistema de la DEH y la Administración debe respetarlo

En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid 498/2011, de 7 de junio³⁸⁵, la entidad actora se dio de alta con fecha de 13 de noviembre de 2007 en el Servicio de Notificaciones Telemáticas de la Agencia Tributaria, medio electrónico que fue elegido por dicha sociedad como preferente para recibir comunicaciones, lo que obligaba a la Administración a realizar por ese medio, las notificaciones en todos los procedimientos a los que aquélla se había adscrito.

Por lo tanto, a partir de esa fecha la AEAT no podía elegir el medio de notificación, sino que, por aplicación de los arts. 27 y 28 de la LAE, estaba obligada a llevar a cabo las notificaciones por vía telemática con carácter preferente. Un sistema que no utilizó la Administración para notificar la liquidación de 19 de noviembre de 2007. En consecuencia, el Tribunal declara que la notificación de la liquidación realizada el día 21 de noviembre de 2007 en el domicilio fiscal de la entidad recurrente no es válida y carece de eficacia jurídica, por lo que procede anular la providencia de apremio al concurrir el motivo de oposición regulado en el art. 167.3.c) de la LGT.

³⁸⁴ En el mismo sentido, STS de 29 de octubre de 2014(Rec 3557/2013). STSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2014(rec 751/2012);STSJ de Castilla-León(Burgos) de 23 de Mayo de 2014(Rec 134/2013).

³⁸⁵ rec 248/2009.

Las agrupaciones de interés económico están obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que les dirija la Administración tributaria

La STS 1830/2017 de 28 de noviembre de 2017, (rec 3738/2015), conforme al art. 4 del RD 1363/2010, de 29 de octubre, así lo establece, “Las agrupaciones de interés económico están obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que les dirija la Administración tributaria”.

Notificación del contenido de un reglamento por vía telefónica, es defectuosa.

La STS de 17 de octubre de 2017, (rec 2617/2016) FJ8: “ [...] la comunicación telefónica, estaríamos en todo caso ante una notificación patente y profundamente defectuosa, en sí misma considerada. No deja de ser insólito -y aun extravagante- pretender que el conocimiento de un reglamento a sus destinatarios, o a algunos de ellos, se despache por vía telefónica.[..] si la Administración hace uso de tan peculiar manera de ponerse en contacto con alguno o alguno de sus administrados -no obviamente con todos-, debe afrontar un primer problema de prueba del contenido de lo notificado, pues el artículo 58.3 de la Ley 30/1992 se refiere a las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior, siendo así que ese texto íntegro parece una alusión, cuando menos, a la forma escrita, no sólo porque la palabra texto , en un sentido jurídico, está reservada para tal caso, sino porque es la única que puede sustentar la forma ad probationem a efectos de verificar que el contenido íntegro de la modificación tarifaria se ha transmitido. Pero es que, además de ello, la flagrante omisión de la información del régimen de recursos y, en suma, de los requisitos del art. 58.2 de la misma Ley , permiten reputar, cuanto menos, defectuosa la notificación, con las consecuencias inherentes a tal declaración.”

La notificación electrónica por la Administración prescindiendo de aviso previo puede vulnerar el principio de confianza legítima y generar indefensión

La Sentencia del TSJ de Cataluña 579/2018 de 15 de junio de 2018, (rec 613/2015), sienta el precedente, por el que se considera vulnerado el principio de confianza legítima,

ya que el obligado tributario no recibió el aviso previo que venía siendo un modo habitual de la Administración, para alertar al obligado tributario de que tenía una notificación pendiente en la DEH. *En contra*, la STC de 17 de enero de 2019, (rec 3323/2017).³⁸⁶

En conclusión a lo expuesto sobre los medios en la práctica de las notificaciones electrónicas, hemos visto que los obligados tributarios se han ido adaptando poco a poco al nuevo sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (NEO). Ello no ha impedido que en ciertos procedimientos se hayan producido perjuicios para los interesados por no haberse enterado de su inclusión en el sistema NEO ni, por tanto, de las notificaciones recibidas en la DEH en tiempo y forma. Sin embargo, finalmente, no les ha quedado más remedio que adaptarse a las nuevas tecnologías.

Como ha remarcado la doctrina, el punto débil de las notificaciones electrónicas es el conocimiento por los interesados de que la notificación está a su disposición en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada única ya que, cuando hayan pasado diez días naturales sin que el interesado acceda a su contenido, se considerará rechazada³⁸⁷. Para intentar solucionarlo, se contemplan los avisos a los interesados de la existencia de la puesta a disposición de la notificación a partir de mensajes a sus teléfonos inteligentes o a sus direcciones de correo electrónico³⁸⁸.

Todavía existen pequeñas empresas y autónomos que se encuentran perdidos en el uso y manejo de los medios electrónicos para comunicarse y recibir notificaciones por parte de la Administración tributaria, por lo que no les queda más remedio que acudir a un asesor externo que puede llevarles esta gestión³⁸⁹. Todavía existen algunos problemas

³⁸⁶ Analizada en el epígrafe de 8.3.6 de registro de apoderamientos para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones de la AEAT.

³⁸⁷ Rodríguez Carbajo, J.R., "La Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: cuestiones generales", *Diario La Ley*, núm. 8841, 2016, pp. 16-17.

³⁸⁸ Rodríguez-Piñero Bravo-Ferrer, M., "La nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas", *Diario La Ley*, núm. 8663, 2015, p. 6.

³⁸⁹ La Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso Administrativo, en su Sentencia de 16 de febrero de 2015, recurso 413/2014, al desestimar el recurso planteado por el Consejo General del Abogacía Española frente a la Orden HAP 2194/2013, de 22 de noviembre por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria ha ratificado los argumentos, ya expuestos, de la STS 22 de febrero de 2012, y ha añadido que los abogados cumplen con los requisitos exigidos en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, para

de adaptación, como por ejemplo, los fallos en el sistema electrónico, lo que a veces dificulta presentar autoliquidaciones de impuestos en el último momento por caída de la red o de la página en cuestión, y esta circunstancia es difícil de justificar ante la administración por no haber presentado el impuesto o la gestión oportuna en plazo. Por eso, no se debe dejar los trámites apurando hasta el último día, aunque está claro que es tan válido presentar el trámite el primer día como el último minuto del último día de plazo y debería poder hacerse sin problema y sin temor a que puedan existir problemas de ésta índole. Los documentos que se adjuntan a veces son de gran tamaño y en la página web, el tamaño habilitado es insuficiente, por lo que obligan al interesado a fraccionar el mismo, dificultando la gestión.

Cuando se opera un cambio es normal que se generen problemas de adaptación, pero en la mayoría de las pymes o autónomos no preveían que se iban a encontrar con perjuicios tales como embargos, que perjudican seriamente su patrimonio y después de todo sin poder haber tenido el derecho a defenderse, sintiendo que su derecho a la tutela judicial efectiva ha sido vulnerado. En general, los contribuyentes adaptados comprueban a diario que las relaciones con la AEAT son más fluidas, pierden menos tiempo en los trámites administrativos tributarios y consideran que es más seguro, económico y eficaz que los medios tradicionales.³⁹⁰

lo que cuentan con el apoyo técnico que presta el Consejo General y los correspondientes Colegios de Abogados, para resolver las dificultades o carencias que presumiblemente puedan tener algunos de los mismos. Conclusión que se ha visto confirmada por la actuación de los Colegios de abogados y Consejo General del Abogacía Española para el inicio de actuaciones de Lexnet, en su nueva configuración a partir del 1 de enero de 2016. Los Tribunales Superiores de Justicia han rechazado los recursos interpuestos en los que empresas alegan meramente dificultades técnicas para el acceso a las notificaciones electrónicas obligatorias, siempre que se han cumplido los requisitos establecidos en el RD 1363/2010. En este sentido puede citarse la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 25 de junio de 2015, recurso 1/2015, que resume la normativa aplicable y declara que una vez cumplidos los requisitos establecidos en el RD 1363/2010, el obligado tributario no puede hacer valer su propia negligencia, cuando nada le impedía, por otra parte, careciendo de medios técnicos, otorgar apoderamiento a un tercero, incluso mediante comparecencia personal del poderdante ante una oficina de la AEAT, para que un tercero recibiera en su DEH las notificaciones como le habilita la propia normativa. Además, el TSJ de Madrid, Sala de lo contencioso administrativo, en Sentencia de 3 de julio de 2014, recurso 875/2012, ha declarado que la carga de la prueba de haber notificado por modos tradicionales la inclusión en el sistema de DEH, corresponde a la Administración. En Sentencia de 7 de junio de 2014, recurso 248/2009, ha declarado que una vez dado de alta un obligado tributario en el Sistema de Notificación Telemática Segura, salvo en los supuestos expresamente previstos en la normativa aplicable, no cabe que se notifique por medios tradicionales

³⁹⁰ Se debe destacar que la regulación de las notificaciones electrónicas en la LPAC, es fruto del trabajo realizado en la “Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas”, (citada en adelante como CORA), a la que se encomendó elaborar un informe con propuestas de medidas que dotaran a la

Esto no significa que se hayan dejado de utilizar los medios tradicionales, sino que existe una convivencia entre ambos, ya que dentro del sistema NEO todavía hay casos en los que se utiliza el medio tradicional, como la notificación de la inclusión al sistema NEO o cuando resulte incompatible con la inmediatez o celeridad de la actuación administrativa para garantizar su eficacia. Es verdad que se ha trasladado la carga de la práctica de la notificación electrónica al obligado tributario, pues debe aportar los medios técnicos, y acceder periódicamente a su DEH, con el fin de poder contestar a las notificaciones en tiempo y forma. Ello es lógico puesto que se busca la progresiva incorporación de las relaciones entre obligado y Administración al mundo de las TIC, y obligando al contribuyente a acceder periódicamente a su DEH, teniendo en cuenta que es el máximo interesado, es una forma de conseguir que se familiarice con las nuevas tecnológicas. Además, debe tenerse en cuenta que no todos los sujetos están obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración tal y como se ha dicho previamente.

También cabe apuntar que la obligatoriedad de recepción de las notificaciones telemáticas no fue automática, se hizo de forma gradual. El RD 1363/2010 entró en vigor el 1 de enero de 2011 y para activar el sistema de notificación telemática la AEAT debió notificar previamente, a los sujetos obligados, su inclusión en el sistema de DEH. Dicha notificación se debía efectuar por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los arts. 109 a 112 de la LGT.

Con el fin de aliviar dicha carga, existe un sistema de alarmas voluntario que avisa al obligado tributario de que ha recibido una *NEO* en la Dirección Electrónica Habilitada designada, para que el obligado acceda a su buzón electrónico y visualice su contenido.

Administración del tamaño, eficiencia y flexibilidad que permitieran la modernización de la Administración, imprescindible para la recuperación económica y la creación de empleo. No solo eso sino que la necesidad de implantar la denominada Administración electrónica se ha impulsado con fuerza, desde hace años, en los foros internacionales. La ONU, la Unión Europea y la OCDE, han aprobado recomendaciones para mejorar la eficiencia de las Administraciones Públicas, a través del uso de las tecnologías de la Información y comunicaciones (TIC) por el sector público para incrementar la competitividad y la productividad de los Estados. La OCDE evalúa periódicamente las reformas y su grado de implantación y eficacia. Ha informado positivamente las medidas propuestas por CORA y el régimen de notificaciones electrónicas en España. Rodrigo Fernández, J., “Las notificaciones electrónicas...”, op. cit., pp. 1-6.

En esta misma línea, la AEAT ha otorgado el derecho a los contribuyentes, de fijar treinta días naturales a libre disposición, con el fin de que los obligados puedan “descansar” de recibir las NEO.

En la utilización de medios electrónicos para notificar y comunicar en la AEAT, han tomado gran relevancia los medios para identificarse que necesariamente autentifican la persona que emite o recibe la notificación, esto motivado por la ausencia de presencia física en los trámites electrónicos. Esta identificación, se lleva a cabo por la firma electrónica en el caso de las personas físicas o certificado electrónico para las personas jurídicas. Ambos instrumentos les permiten acceder en calidad de destinatarios, representantes o apoderados a la DEH, así como hacer multitud de trámites a través de la sede electrónica de la AEAT. La figura del apoderado también ha tomado relevancia debido a que determinadas entidades, sobre todo PYMES, delegan en un tercero la gestión de las NEO por no tener tiempo, formación, personal o medios técnicos a su disposición.

Como en toda práctica de una notificación, se deben acreditar los hechos de la misma con el fin de respetar los derechos del obligado tributario y garantizar su validez, unos hechos que difieren de los que debía acreditar el servicio de correos. En las NEO hay que acreditar datos como las fechas y horas de la inclusión en el sistema NEO y del acceso al contenido. Y es en la acreditación de estos hechos donde la AEAT (ya no existen intermediarios) comete más errores, pues no siempre dichos aspectos son anotados ni acreditados en los expedientes electrónicos. Así, por ejemplo, en la STS de 16 de noviembre de 2016, nº 2448/2016, ya comentada previamente, declara que, aunque “es cierto, como esgrime la Administración, que se produjo la entrada en un sistema de comunicación (...) no valora que la misma modificaba la forma habitual de las distintas notificaciones recibidas, antes y después de la cuestionada y podía inducir a un error al contribuyente que había firmado en disconformidad una liquidación de un importe económico importante e impide el acceso al amparo de los Tribunales, sin perjuicio de que reconozcamos cierta negligencia del contribuyente en este caso y que, aunque sustancialmente la notificación se ajusta a la normativa reseñada, incluido el artículo 102.2 de la LGT, no es completa, en el sentido, como apunta el reseñado informe pericial, que se omite el número de referencia al concepto y tipo de impuesto al que hace referencia; no presenta en su primera página la Delegación que emite la notificación, así

como los datos de contacto de la misma y en sus dos primeras páginas no presenta ningún contenido del cuerpo de la resolución que se quiere notificar (...)

El defecto de la notificación, que genera indefensión, no sólo implica su nulidad, sino que además debe suponer la falta de validez de todas las actuaciones administrativas realizadas posteriormente.

VI.5. Práctica de las Notificaciones electrónicas obligatorias en un procedimiento concursal

En el procedimiento concursal, existen algunos matices que cabe exponer respecto a la práctica de las NEO³⁹¹.

Con carácter preliminar debe apuntarse que el procedimiento concursal se puede declarar en régimen de intervención o de suspensión. En el régimen de intervención, los administradores de la entidad concursada mantienen sus facultades de administración y disposición de patrimonio, con la previa autorización del administrador concursal. Por el contrario, en el régimen de suspensión las facultades de administración y disposición de patrimonio de los administradores de la entidad concursada quedan suspendidas, intervenida en su totalidad por el administrador concursal.

Esta situación especial de insolvencia, por la que puede atravesar una persona jurídica o física, supone que se modifique el régimen de la práctica de las NEO con respecto al que se venía aplicando antes de entrar en una situación concursal.

Los aspectos más relevantes de este sistema particular de notificación serían lo que se indican seguidamente.

En primer lugar, respecto al envío de las NEO correspondientes a obligados tributarios en concurso, tanto en el régimen de intervención, como en el de suspensión las comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la DEH del concursado, pero, además, las

³⁹¹http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/NEO/FAQsSucYCon.pdf Esta página corresponde con la información que la Agencia tributaria establece sobre las notificaciones electrónicas en el procedimiento concursal.

notificaciones se remitirán a la dirección postal señalada por la administración concursal en el concurso para su conocimiento.

Es decir, que existe respecto a las notificaciones una *doble notificación* a dos personas distintas, usando medios electrónicos y medios tradicionales. La motivación a esta doble notificación es la función de control que ejerce el administrador concursal sobre el concursado, en su deber de conocer cualquier información esencial que pueda modificar el estado patrimonial del mismo.

En segundo lugar, con relación a las **personas con acceso a las NEO en concurso**, debe apuntarse que en el régimen de intervención tendrán tal acceso el concursado y los apoderados, (las personas que disponiendo de certificado electrónico propio consten a tales efectos en el Registro de Apoderamientos de la AEAT); estos últimos deberán tener autorización del administrador concursal. Accederán a las comunicaciones y notificaciones a través de su propio buzón. En el régimen de suspensión, el acceso a las notificaciones lo tendrán el administrador concursal y las personas autorizadas por éste.

Por último, en tercer lugar, en cuanto al **uso de la firma electrónica**, sólo cabe destacar que cuando el concursado sea una persona jurídica y se encuentre en régimen de suspensión, la firma electrónica custodiada por los administradores suspendidos de sus funciones será revocada por la administración concursal ante el órgano emisor, obteniendo el administrador una nueva firma electrónica del concursado.

VI.6 Notificación por SMS o mensajería instantánea

La Administración pública, en constante cambio para seguir mejorando las relaciones con el ciudadano, ha dado un paso más buscando ponerse a la par con las tecnologías utilizadas por el ciudadano en su vida diaria, tecnologías que “monopolizan” en gran medida su forma de comunicarse profesional y personalmente. Estamos hablando de los SMS, pero sobre todo de la mensajería instantánea a través de aplicaciones como whats app o Telegram entre muchas otras.

La LPAC deja abierta la posibilidad a cualquier medio electrónico para comunicarse con los interesados. Si bien, de momento el uso correo electrónico, se destina al sistema de avisos para recordar al interesado una cita sanitaria, una gestión o

trámite administrativo que debe realizar en los próximos días y no como medio para notificar.

La mensajería instantánea es un *canal bidireccional*, al igual que lo es la dirección de correo electrónico, pero con la característica de ser a tiempo real, esto es, permite al ciudadano enviar una consulta a la Administración Pública, y al momento recibir una respuesta e incluso volver a responder sobre lo comunicado por la Administración. Permite, por tanto, tener una breve conversación sin desplazamientos, lo que se traduce en una mayor proximidad entre ciudadano y Administración Pública, así como más eficacia de esta última. Pero también es aplicable en la comunicación interna entre el personal de la Administración, lo que ha provocado cierto desplazamiento del uso del correo electrónico en favor de la mensajería instantánea.

En muchos ayuntamientos, se ha instaurado el canal de whats app o Telegram para comunicarse con los ciudadanos, para realizar consultas, para comunicar a tiempo real noticias de interés general que acontezcan en el municipio, como ejemplo de ello, son los Ayuntamientos de Mataró³⁹², Almargen o Aracena. Es destacable en esta cuestión la medida adoptada por el Gobierno Vasco, que ha implementado la aplicación Telegram por considerar que esta aplicación ofrece mayor seguridad y confidencialidad en el tratamiento de los datos personales pues éste y las posibles filtraciones que se puedan producir, son los riesgos presentes en el uso de estas aplicaciones.³⁹³

En la Página de la AEAT, el obligado tributario tiene la posibilidad de darse de alta en la suscripción de un sistema de avisos. Estos avisos pueden realizarse a través de

³⁹² <https://www.mataro.cat/ca/actualitat/noticies/2014/12019ajuntament-incorpora-el-telegram-com-a-canal>, acceso febrero 2018.

³⁹³ Almonacid Lamelas, V., “El uso de WhatsApp por parte de las administraciones públicas: estudio de legalidad y de oportunidad”, *Blog de Víctor Almonacid*, 2015. Disponible en: <https://nosoloaytos.wordpress.com/2015/10/19/el-uso-del-whatsapp-por-parte-de-las-administraciones-publicas-estudio-de-legalidad-y-oportunidad/> Acceso el 20 de diciembre de 2018.

<https://nosoloaytos.wordpress.com/2017/12/21/puede-un-ayuntamiento-dirigirse-al-ciudadano-por-medio-de-whatsapp/>, 21 de diciembre de 2017, acceso 5 de febrero de 2020.
<http://www.legaltoday.com/blogs/transversal/blog-administracion-publica/el-uso-de-telegram-o-whatsapp-en-la-administracion-publica>, 26 de septiembre de 2016, acceso 15 de noviembre de 2019

SMS, correo electrónico o a través de la app de la propia AEAT³⁹⁴. Estos sistemas los utiliza la AEAT para comunicar claves de acceso para la renta. De este sistema de avisos ha surgido el uso fraudulento del mismo, pues empresas están usando el sms y correos electrónicos para comunicar a los ciudadanos, impagos de impuestos o devoluciones de renta que no son verdad, para conseguir datos bancarios y estafar al obligado tributario.

CONCLUSIONES

La práctica de las notificaciones en el ámbito tributario es un asunto fundamental al verse afectada una esfera esencial de los derechos de los ciudadanos. En este sentido, la Tesis tiene dos objetos íntimamente ligados: por un lado, se realiza el estudio del régimen jurídico de las notificaciones tributarias, otorgando una especial atención, en el último capítulo, a las notificaciones electrónicas en tanto que son un instrumento en clara progresión. Por otro lado, se han puesto de manifiesto los defectos más comunes que se producen en las notificaciones tributarias y las decisiones que han adoptado los tribunales de justicia en orden a restablecer el equilibrio en las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias.

Este estudio permite extraer así una serie de conclusiones que se han estructurado en dos partes: unas conclusiones de carácter global, a las que se hará referencia en primer lugar, y otras conclusiones más específicas, siguiendo la estructura de la investigación y con base en las decisiones jurisprudenciales.

Conclusiones generales

En los últimos años, la Administración pública ha cambiado de forma drástica como consecuencia de la inclusión de las nuevas tecnologías en su forma de relacionarse no sólo con el ciudadano sino con otras Administraciones. En su relación con el ciudadano, las nuevas tecnologías han permitido que los plazos de respuesta en aquellos procedimientos iniciados de oficio o a instancia de parte se vean reducidos y en su gran mayoría cumplidos sin que sea necesario su desplazamiento. El resultado final es una Administración más eficaz, con menos dilaciones, y una reducción de la inseguridad jurídica y la indefensión del interesado.

³⁹⁴https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/Inicio/_pie/_Aviso_de_seguridad/_Aviso_de_seguridad_.shtml, la propia AEAT nos advierte en esta página del uso fraudulento que utilizan empresas que no son AEAT para obtener informaciones bancarias de los ciudadanos con avisos de impagos tributarios, devoluciones de renta inventadas. [acceso septiembre de 2019]

A medio-largo plazo la Administración irá recortando al ciudadano el derecho de elegir libremente el canal por el cual quiere relacionarse con la Administración, puesto que la mayor parte de los trámites, gestiones o procedimientos se desarrollarán de forma obligatoria por medios electrónicos. No obstante, a pesar del importante porcentaje de población envejecida, gran parte de ésta se ha adaptado en su vida diaria a **las nuevas tecnologías**, sobre todo a través de la comunicación por mensajería instantánea.

El punto débil de las notificaciones electrónicas es **el conocimiento real por los interesados** de que la notificación está a su disposición en la sede electrónica o en la DEH única ya que, cuando hayan pasado diez días naturales sin que el interesado acceda a su contenido, se considerará rechazada. Para intentar solucionarlo, se contemplan **los avisos** a los interesados de la existencia de la puesta a disposición de la notificación a partir de mensajes a sus teléfonos inteligentes o a sus direcciones de correo electrónico. Este sistema de avisos ha sido una de las novedades que se ha implementado con la LPAC.

El punto débil de las notificaciones realizadas por medios tradicionales es el **defecto de forma**, donde se producen la mayor parte de los errores de la Administración y que se justifican en los errores cometidos por el personal de Correos (ésta vía cada vez menos utilizada y tasada por la incursión de las notificaciones electrónicas). El defecto formal más común es la dificultad de encontrar al administrado en una sola dirección por distintos motivos: en ocasiones, no ha sido comunicado el cambio del domicilio por el interesado; otras veces, la Administración Pública notificante no tiene conocimiento por no haber actuado con una mínima diligencia en investigar el domicilio; también puede suceder que el ciudadano no se encuentra en su domicilio por motivos laborales; o, en fin, la persona que se encuentra en el domicilio no está autorizada para recoger la notificación. En cambio, los **defectos materiales** cada vez son menores y en la mayoría de los casos no invalidantes.

Con relación a las conclusiones específicas, y conforme a la estructura de la tesis, son las que señalamos a continuación.

Conclusiones específicas

Respecto a los **aspectos generales de las notificaciones**, puede concluirse lo siguiente:

- el incumplimiento de los requisitos formales, materiales y de entrega en la notificación genera en el administrado inseguridad jurídica y vulneración en la defensa de sus derechos e intereses
- la jurisprudencia mantiene que en la notificación rigen el principio antiformalista y el principio general de buena fe, lo que supone que, aun con vicios, si el interesado llega a conocer el acto o resolución por cualquier medio

o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales

- la notificación puede caracterizarse, de forma general, por su unilateralidad, su carácter instrumental o accesorio, su carácter de condición jurídica para la eficacia del acto y constituirse en garantía de los administrados
- las notificaciones tributarias más comunes son las individualizadas (comúnmente se efectúan por correo certificado o a través de la Dirección Electrónica Habilitada) y las colectivas (realizadas, por lo general, a través de publicaciones con efecto de notificación, notificaciones edictales y notificaciones colectivas)

Con relación a los **sujetos que intervienen en las notificaciones**, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- los sujetos activos deben cumplir con unos determinados requisitos que, en buena parte de los casos, dependerán de cada procedimiento tributario; sin ellos la práctica de la notificación puede devenir defectuosa
- con carácter general, el órgano competente para emitir resoluciones y actos administrativos será el que llevará a cabo su notificación; no obstante, la notificación podrá ser practicada por el propio personal de la Administración tributaria o por personal externo
- la jurisprudencia admite que la notificación sea realizada por un órgano distinto del autor del acto, siempre que el interesado se dé por notificado, entendiendo que esa irregularidad no afecta a sus derechos
- el sujeto pasivo de las notificaciones es la persona que recibe la notificación y puede ser el destinatario (persona física o jurídica a la cual expresamente va destinada la notificación) o una tercera persona que recibe la notificación en representación del destinatario
- la entrega de la notificación a un tercero supone un paso intermedio, una fase previa, a la entrega por el receptor al verdadero destinatario, de ahí que se hayan establecido especiales garantías de identificación, que aseguren la existencia de una verdadera relación con el propio destinatario
- si el destinatario de una notificación que ha sido entregada a un tercero niega haberla recibido o haberlo hecho intempestivamente, el órgano judicial o la

Administración no pueden presumir sin más que el acto ha llegado a conocimiento del interesado, sino que deben atender a dicha alegación

- la jurisprudencia admite con amplitud la validez de notificaciones destinadas a personas jurídicas y recibidas por terceros en los que concurre algún tipo de relación con el destinatario y atendiendo a la casuística (parientes, empleados, administradores, representantes fiscales)
- un supuesto especial es el de las empresas en concurso de acreedores, pues se realizará una doble notificación de los actos: a través de la DEH de la empresa concursada y a través del correo certificado al domicilio del administrador concursal
- el rechazo de la notificación tiene efectos distintos en función de quien lo realice: si es el interesado o su representante, se entiende rechazada, lo que implicará que se tenga por efectuada la notificación; si la rechaza un tercero (conserje o portero, por ejemplo), la notificación no se entenderá producida
- la jurisprudencia es flexible y, en ciertos casos, admite que el rehúse por una tercera persona tenga los mismos efectos que si lo hubiera hecho el interesado o representante (por ejemplo, secretaria que ya ha recogido otras notificaciones en nombre y representación del destinatario)
- el rechazo debe quedar acreditado, lo que exige su constatación, documentando tanto su intento como sus intervinientes
- la Agencia Tributaria favorece la presentación por vía telemática de declaraciones y documentos tributarios en representación de terceros, debiendo acreditarse el representante en la primera actuación
- la falta o insuficiencia de acreditación en la representación no impedirá que se tenga por realizado el acto o trámite, siempre que se aporte aquella o se subsane el defecto en el plazo legal
- la revocación de la representación no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante, con alguna excepción puntual
- el apoderamiento es otra posibilidad para que el interesado obtenga su propio certificado electrónico: el acceso a las notificaciones electrónicas de la AEAT lo realiza otra persona que ya dispone de certificado electrónico y a quien el

interesado apodera expresamente para la recepción de dichas notificaciones mediante su inscripción en el Registro de Apoderamientos de la AEAT

El estudio del **contenido de las notificaciones** permite obtener las conclusiones que siguen:

- las liquidaciones tributarias deberán tener el contenido necesario exigido en la LGT, pero debe resaltarse que la falta en la identificación del obligado tributario es un defecto que supone la nulidad del acto
- en la notificación de la deuda tributaria, el defecto en la cuantía produce la anulación del acto, conservando íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, salvo los supuestos de error material o aritmético que no provocará la anulación sino la simple rectificación
- la falta de motivación en la liquidación notificada es un defecto formal que constituye infracción del ordenamiento jurídico, lo que implica que el acto es anulable; esta situación exige la emisión de una nueva liquidación y su notificación
- la normativa tributaria establece unos actos que han de ser necesariamente motivados; en este sentido, la jurisprudencia pone de manifiesto los defectos más comunes detectados en esta falta de motivación que afecta a la notificación efectuada, de manera que se refiere a supuestos de aumento de la base imponible, siendo una motivación generalmente incompleta; cálculo de los intereses; a las liquidaciones paralelas, cuando se marcan con asteriscos las casillas en las que existen discrepancias sin alegar motivación alguna; en los informes periciales que sirven de base a los procedimientos de comprobación de valores; o en operaciones sujetas a IVA o Transmisiones Patrimoniales Onerosas
- es inexcusable la motivación de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, explicando los hechos o elementos que han dado origen a la liquidación y los fundamentos de Derecho en los que se basa la decisión
- en las liquidaciones definitivas, la notificación debe indicar si la resolución es definitiva o no en la vía administrativa, aunque la jurisprudencia considera irrelevante tal indicación expresa cuando el interesado se da por cumplidamente informado de los recursos procedentes

- el contenido de las notificaciones de inicio de los *procedimientos de gestión tributaria* no viene regulado específicamente en la LGT por lo que se aplicarán las reglas generales en materia de notificaciones; no obstante, cuando incluyen una liquidación paralela, la mera constatación de diferencias que se marcan con asterisco no es suficiente, de manera que requiere una explicación legal breve sobre las mismas que constará en la notificación
- en las notificaciones en el *procedimiento inspector* deben destacarse especialmente las referidas a la ampliación del procedimiento: si bien hay dos momentos procedimentales, uno, el referido a la necesidad de ampliación, y, otro, el relativo a la ampliación en sí, sólo el primero de ellos exige la notificación al interesado para su eficacia; la notificación del acto referido a la necesidad de ampliación del procedimiento deberá contener la motivación suficiente con referencia a hechos y fundamentos de Derecho
- en las actas de la inspección con acuerdo y de conformidad, la notificación de la liquidación que contienen tendrá el carácter de tácita por el mero transcurso del plazo establecido en la ley
- los defectos más habituales en las *notificaciones de las providencias de apremio* señalados por la jurisprudencia son, entre otros, el señalamiento de un ejercicio distinto del año que corresponde a la deuda, entendiéndose que ese error impide la identificación de la deuda apremiada; no haber notificado a la persona obligada; la falta de notificación de la liquidación previa a la notificación de la providencia de apremio, lo que produce la nulidad de la providencia de apremio; o la falta de respuesta a una solicitud de suspensión de la ejecución con carácter previo a una notificación de una providencia de apremio, que determina la nulidad de ésta hasta que no se haya resuelto la solicitud de suspensión
- en el *procedimiento sancionador*, la jurisprudencia mantiene que la falta o ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en el acuerdo sancionador vulnera la LGT y lesiona garantías constitucionales, un aspecto que no puede ser suplido en vía revisora pues sólo el órgano competente para sancionar puede motivar ese acto; además, la rectificación de la propuesta de sanción por el órgano competente deberá ser notificada al interesado

- otro aspecto importante es el cómputo de plazos en el procedimiento sancionador, apuntando el Tribunal Supremo que queda excluido para el cómputo del inicio el día de la notificación
- las notificaciones que no recojan correctamente los recursos procedentes pueden dar lugar a la nulidad o anulabilidad dependiendo de la relevancia de la omisión: si el error se refiere a la denominación, el tipo de vía judicial o la omisión del recurso, los tribunales aplican el principio de economía procesal en favor del interesado y entran a conocer del fondo del asunto; si, por el contrario, en la notificación se omite el órgano competente para resolver, se declara la nulidad del acto y se vuelve a notificar la resolución
- en los supuestos de notificación de la deuda junto con el lugar, plazo y forma para satisfacerla, aquella sólo se estimará defectuosa si los errores provocan al interesado perjuicio, indefensión o limitan el ejercicio de sus derechos, siguiendo la línea antiformalista marcada por la jurisprudencia del TS; por tanto, con defectos formales se retrotraen las actuaciones y con defectos materiales se anula el acto debiendo emitir uno nuevo
- siguiendo la línea antiformalista, si el interesado conoció el acto o resolución por cualquier medio, a pesar de los vicios en la notificación, y pudo defenderse frente al mismo o no lo hizo por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión de las garantías constitucionales
- el defecto de no cursar la notificación dentro del plazo legal de los 10 días desde que se ha dictado el acto es un error que no determina la anulabilidad del acto administrativo, pues no existe indefensión para el interesado por computarse los plazos desde la fecha en que es notificado
- en las notificaciones electrónicas, la obligación de notificar se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada
- la falta de conocimiento formal de la actuación administrativa por el interesado no interrumpe la prescripción si se practicaron correctamente los dos intentos de notificación exigidos legalmente
- a efectos del cómputo de plazos máximos, las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en la que el interesado realice actuaciones

que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto objeto de la notificación o interponga el recurso procedente

Por lo que se afecta a las conclusiones referidas al **lugar para la práctica de las notificaciones**, se pueden apuntar las siguientes:

- la Administración pública está obligada a notificar en el domicilio indicado expresamente por el particular en los procedimientos iniciados a instancia de parte, pero, con carácter novedoso y positivo, la doctrina del TS también extiende esta obligación a los procedimientos iniciados de oficio
- la imposibilidad de notificar en el domicilio designado por el particular implica que la Administración deberá notificar en otro domicilio, aunque no le haya sido notificado, cuyo acceso sea sencillo (por ejemplo, se halla en el propio expediente o se puede acceder por simple consulta en las oficinas, registros públicos o en las bases de datos)
- la jurisprudencia, muy casuística, sigue la apuntada corriente antiformalista, estableciendo efectos distintos en casos de notificaciones practicadas en un domicilio que no es el del interesado: lo considera *defecto sustancial* cuando el interesado no ha llegado a conocer del acto, declarando la nulidad y obligando a practicar nueva notificación (por ejemplo, notificación en lugar distinto al designado expresamente); en otros casos, no advierte lesión del art. 24 de la CE y, en consecuencia, no invalida la notificación, lo que ocurre cuando se presume que el acto ha llegado a conocimiento del interesado (por ejemplo, notificaciones en domicilio del representante o en domicilio de otra entidad que tiene el mismo administrador)
- los Tribunales exigen a la Administración cierta diligencia en orden a la investigación y conocimiento de los cambios de domicilio del interesado, aun cuando éste tuviera la obligación de haberlos notificado y no lo hubiera hecho
- el deber de investigar el domicilio que incumbe a la Administración es matizable, pues dependerá de las mayores o menores dificultades para el acceso a dicha información; este deber, sin embargo, se refuerza en materia sancionadora, ya que, si resulta infructuosa la notificación, la Administración investigará el domicilio del interesado acudiendo a otros registros públicos o domicilios que consten en el expediente

- podrán utilizarse otros lugares para la notificación cuando figuren varios domicilios en el expediente, empleando el último señalado a estos efectos
- el establecimiento de una dirección electrónica como medio preferente para practicar notificaciones determina un cambio en cuanto al lugar, que pasa a ser virtual, mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la DEH única o mediante ambos sistemas
- las notificaciones en domicilio diferente al del interesado pueden tener distintas consecuencias desde el punto de vista jurisprudencial: será un defecto sustancial que cause lesión del art. 24 de la CE cuando el interesado no ha tenido conocimiento del acto, lo que supone la nulidad y la obligación de notificar nuevamente; será un defecto no sustancial y, por tanto, no causa indefensión, cuando se presume que el acto ha llegado a conocimiento del interesado, de modo que no se invalida la notificación (por ejemplo, llega al domicilio del representante -diferente al designado-, o al domicilio de otra entidad con el mismo administrador)
- en los cambios de domicilio, la jurisprudencia exige una diligencia especial de la Administración para investigar y conocer esos cambios; ahora bien, de igual modo, otorga efectos diferentes en estos supuestos: si el interesado no está obligado a comunicar el cambio (no se produce un desplazamiento de lugar sino, una modificación de la numeración por el ayuntamiento) no se tendrá por intentada la notificación a la anterior dirección; si hay un incumplimiento de la obligación de notificar el cambio y la Administración ha actuado con buena fe y diligencia, se tendrá por notificado
- se refuerza la exigencia del deber de diligencia por parte de la Administración para averiguar el domicilio, pues tendrá que hacer una labor indagatoria antes de acudir a la notificación edictal, especialmente en materia de sanciones (notificación en otros domicilios que se deriven del expediente o de otros registros públicos) aunque este deber es modulado en función de las mayores o menores dificultades para acceder a esa información

El estudio de los **medios de notificación** permite señalar que, en este asunto, las diferentes clases tendrán una relevancia distinta en el ámbito tributario; así, cabe extraer las conclusiones que se citan a continuación:

- los medios de notificación empleados por la Administración tributaria deben permitir tener constancia de todos los aspectos referidos a aquella (envío, recepción, fecha y hora, contenido, identidad del remitente y del destinatario) y su acreditación se incorporará al expediente
- la notificación por correo certificado con acuse de recibo es la más común en el ámbito de la Administración tributaria; consta de dos intentos, que deben quedar acreditados en el acuse de recibo, consignándose la hora y fecha de su realización para posteriormente comprobar que se han cumplido los requisitos formales del procedimiento y que no se han vulnerado los derechos del interesado
- el segundo intento de notificación por correo certificado exige el cumplimiento de dos requisitos temporales: uno mínimo, que es el transcurso de tres horas entre primer y segundo intento; otro, máximo, en el que el segundo intento debe realizarse dentro de los tres días siguientes al primer intento; la jurisprudencia ha cambiado de criterio con relación a este segundo requisito pues, si bien consideraba que el plazo máximo no tenía carácter preclusivo (si no se cumplía, no implicaba la invalidez del segundo intento de notificación y, por tanto, la invalidez de la subsiguiente notificación edictal), posteriormente el TS ha estimado que el segundo intento debe realizarse dentro de los tres días con carácter general, un cambio de criterio que dota de mayor protección al interesado
- la imposibilidad de practicar la notificación en el segundo intento permite notificar mediante anuncio en el BOE
- el empleo del fax como medio de notificación es admitido por la jurisprudencia, aunque en materia tributaria es más discutible: solo es posible tener constancia de la recepción de la notificación en un aparato el día y la hora que indique el registro de la máquina, pero no hay garantía de que la recepción haya sido íntegra, legible, y de que haya sido la persona adecuada la que se haya hecho cargo de ella; por ello, no es admisible en el ámbito tributario con carácter general
- las notificaciones notariales, aunque son un medio conforme a Derecho, en la práctica no son utilizadas por la Administración Pública
- la notificación realizada por un operador privado de correo, plantea problemas pues, a diferencia del operador público, el documento expedido no goza de veracidad y cualquier defecto traslada la carga de la prueba a la Administración; los defectos más comunes en los que incurren las empresas de mensajería son la

falta de acreditación del segundo intento de notificación, la falta de firma del destinatario, la no efectiva entrega de la notificación o la falta de sello de la empresa en el albarán de entrega

- la normativa administrativa deja abierta la puerta a la utilización de cualquier medio electrónico para comunicarse con los interesados, aunque, en la actualidad, el uso del correo electrónico, SMS o *whatsapp* se destina al sistema de avisos de notificación
- la notificación por comparecencia es una variante de la notificación por edictos que se aplica en el ámbito tributario con dos modalidades: presencial (conforme al art. 112 LGT) y electrónica; esta última supone el acceso del interesado debidamente acreditado a través del BOE, sustituyéndose la personación del interesado por su identificación electrónica
- los efectos de la notificación por comparecencia electrónica se producirán si concurren unas condiciones: el interesado deberá visualizar previamente un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa y el sistema de información dejará constancia del acceso al contenido indicando fecha y hora
- la jurisprudencia exige cautela en la utilización de la comparecencia: sólo se podrá acudir a este medio de notificación cuando hayan resultado fallidos dos intentos de notificación en el domicilio del interesado o bien un solo intento cuando figure como desconocido en el domicilio fiscal o designado; en cualquier caso, antes de acudir a la comparecencia, la jurisprudencia, con una visión especialmente garantista, exige una labor indagatoria de la Administración con el fin de respetar las garantías del interesado
- los Tribunales consideran válidos los intentos de notificación practicados y, en consecuencia, válida la posterior notificación por comparecencia en supuestos muy distintos: dos intentos de notificación (ausente y dirección incorrecta) pero se demuestra que en esa dirección ha recibido notificaciones; dos intentos de notificación (en domicilio fiscal, figurando como desconocido, y en otro distinto designado por representante autorizado pero es rehusado); o un intento de notificación (figura como desconocido) y, posteriormente, la Administración realiza una tarea de indagación del domicilio compleja e infructuosa

- la jurisprudencia declara nula la notificación por comparecencia cuando se ha producido una evidente falta de diligencia de la Administración para llevar a cabo las notificaciones
- otro medio de notificación es el Tablón Edictal Único, un suplemento de notificaciones que se integra en la sede electrónica del BOE; mediante anuncios se cita a los interesados para ser notificados por comparecencia cuando se han realizado intentos fallidos de notificación
- la publicación como forma de notificación puede ser supletoria (la comparecencia), sustitutoria (se sustituye la notificación individual por una colectiva; se emplea en los tributos locales) y complementaria (complementa a la notificación individual, efectuada previamente por los medios ordinarios)

Por último, las **notificaciones electrónicas** merecen una consideración aparte y, de su estudio, puede concluirse lo siguiente:

- las notificaciones electrónicas se realizan por dos vías: comparecencia electrónica y Dirección Electrónica Habilitada (DEH)
- la dirección de correo electrónico con acuse de recibo no es un medio de notificación, es un sistema de aviso al interesado por el que se le comunica que existe una notificación disponible en una de las dos vías señaladas
- la autenticación del emisor y del receptor de las notificaciones a través de medios electrónicos es esencial en el ámbito de la Agencia Tributaria, de manera que la identificación se realiza mediante firma electrónica (personas físicas) o certificado electrónico (personas jurídicas)
- la DEH se ha implantado con carácter obligatorio para determinados obligados tributarios, una medida cuya legalidad ha sido admitida por los Tribunales; además, este medio se utilizará para las notificaciones de la Agencia Tributaria con dos excepciones: la notificación de la inclusión en el propio sistema DEH y las referidas a reclamaciones económico-administrativas
- la inclusión en el sistema DEH genera errores tanto por parte de la Administración Tributaria como de los obligados tributarios; pueden citarse entre los más comunes de la Administración: la remisión de notificaciones a la DEH antes de haberse notificado la propia inclusión en ese sistema; la falta de prueba por la Administración de la fecha de recepción de la notificación por correo certificado del acuerdo de inclusión en la DEH; la notificación no llega al destinatario por

omitir los datos completos de su domicilio. Respecto a los obligados tributarios, el error más habitual es la negligencia en el empleo de la DEH al combinar notificaciones tributarias tradicionales y por el sistema de la DEH: generalmente, no comprenden cómo y cuándo acceder a la DEH, aun cuando deben asumir que, recibida la comunicación de su inclusión en el DEH, todas las notificaciones remitidas a esa dirección son de su responsabilidad, dejando a salvo, lógicamente, fallos no imputables al mismo

- el obligado tributario incluido en el DEH puede suscribir el *sistema de alarmas*, consistente en el envío a su correo electrónico de un mensaje con aviso de la recepción de una notificación en su DEH
- las notificaciones electrónicas que prescinden del aviso previo en el sistema de alarmas son plenamente válidas; no obstante, la jurisprudencia, en algún caso concreto, ha declarado la invalidez de las notificaciones en las que se ha omitido el aviso previo (el obligado tributario recibía habitualmente dicho aviso en el sistema de alarmas) por vulneración del principio de confianza legítima y causar indefensión (STSJ de Cataluña 579/2018)
- para la eficacia de la notificación electrónica deberá acreditarse: fecha y hora de la puesta a disposición del acto objeto de notificación; fecha y hora del acceso a su contenido; momento en el que se entiende practicada la notificación; y mecanismos de autenticación de uso e identidad del interesado
- con el acceso al mensaje, se entiende recibida la notificación; no obstante, este acceso no garantiza la lectura del contenido de la notificación y cuando esto no haya sido posible por causas no imputables al interesado, se anulará la notificación debiendo practicar una nueva
- respecto a los llamados *días de cortesía* (aquellos en los que el obligado tributario pide que no se le remitan notificaciones), sólo se aplicarán a la recepción de notificaciones o requerimientos; así, el retraso en las notificaciones derivado del señalamiento de estos días es una dilación no imputable a la Administración y, de igual modo, si la notificación se realizó con anterioridad a la fijación de los días de cortesía, estos no se descontarán del cómputo de los plazos
- finalmente, cabe hacer referencia a los aspectos esenciales de un proyecto de Real Decreto relativo al funcionamiento electrónico del sector público, una norma que, de aprobarse, clarificaría la situación del ciudadano frente a la Administración pública, dotando su relación de mayores garantías. De este proyecto normativo puede destacarse lo siguiente: introduce el *principio de usabilidad* (servicios

públicos electrónicos diseñados para facilitar su uso por los interesados); crea una *carpeta ciudadana* del sector público estatal (recepción de comunicaciones y efectuar comparecencias; acceso a comunicaciones y notificaciones previamente recibidas, incluso las rechazadas y caducadas; acceso a los datos que obran en poder del sector público estatal); crea una *base de datos de contacto electrónico* (recoge los datos de contacto de los interesados, previo consentimiento expreso) o, *detalla aspectos clave del expediente electrónico* (el documento administrativo electrónico, las copias, el archivo electrónico de documentos, y el archivo electrónico único)

BIBLIOGRAFIA

-AA. VV: *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, coordinado por A. MANTERO SAENZ, Ciss, Grupo Wolter Kluwers, 2006.

- AGULLÓ AGÜERO, A.: *La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria*. AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*. IEF. Madrid. 1991.págs 833-868.

-ALIAGA AGULLÓ, E: *Notificaciones en Derecho Tributario. Análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa*, Marcial Pons Madrid.1997.

-ÁLAMO GONZÁLEZ, N.: “La utilización de las nuevas tecnologías en las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos (en particular, registros telemáticos y notificaciones telemáticas)”, *REDA*, núm. 133, 2007, pág. 128.

-ALMONACID LAMELAS, V.: “El uso de WhatsApp por parte de las administraciones públicas: estudio de legalidad y de oportunidad”, *Blog de Víctor Almonacid*, 2015. Disponible en: <https://nosoloytos.wordpress.com/2015/10/19/el-uso-del-whatsapp-por-parte-de-las-administraciones-publicas-estudio-de-legalidad-y-oportunidad/>, acceso octubre de 2016.

-ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Notificaciones electrónicas Obligatorias (neo) en materia tributaria”: Universidad de Barcelona; *Crónica Tributaria*, nº 149, 2013, págs. 33-66.

-ALONSO FERNÁNDEZ, F: “Las actas con acuerdo en la nueva LGT: un instrumento encaminado a reducir la conflictividad en el ámbito fiscal” *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 640. 2004.

-ÁLVAREZ FERNÁNDEZ, M: “Nuevos planteamientos jurisprudenciales sobre la práctica de las notificaciones administrativas”, *Revista de Administración Pública*, nº194, Madrid, mayo –agosto, 2014, págs. 155-177.

-ÁLVAREZ BARBEITO, P: “El lugar para la práctica de las notificaciones tributarias: Especial referencia a los efectos del art 105 de la LGT”: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol 49, nº252.1999. págs. 47-60.

-ÁLVAREZ GARCÍA, V.: *El concepto de necesidad en el Derecho público*, Civitas, Madrid, 1996

-BAÑO LEÓN, J. M.: *Los límites constitucionales a la potestad reglamentaria*, Civitas, 1991.

-BARRIUSO RUIZ, C.: *La contratación electrónica*, Ed Dykinson, 2006, pág 51.

-BAUZÁ MARTORELL, F.J: “Notificaciones en soporte magnético”: *Revista de la Administración Pública*, nº161, 2003, pág 190.

-BELADÍEZ ROJO, M.: “La vinculación de la Administración al Derecho”, *Revista de Administración Pública*, núm. 153, 2000, págs 333 y 334.

-BOCANEGRA REQUENA, J.M y BOCANEGRA GIL, B.: “La Administración Electrónica en España. Implantación y régimen jurídico”: *Ed Atelier*, 2011.

-BRINES ALMIÑANA, J., “La finalidad de publicación de actos administrativos, con datos personales, como criterio determinante en el modo de identificación de los afectados”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 8, 2019.

-CALVO ORTEGA, R.: “La protección de los obligados tributarios "desde dentro" de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 7, 2009.

-CALVO ORTEGA, R: *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, septiembre 1999.

-CALVO VÉRGEZ, J.: *Las liquidaciones tributarias: problemática actual*; Aranzadi, Pamplona, 2013.

-CARBAJO DOMINGO, MIGUEL ANGEL, VEGA FELGUEROSO, JUAN, LÓPEZ DE LA RIVA, FEDERÍCO ANDRES: “El Tribunal Constitucional analiza la administración electrónica: La ley 39/2015”: *El Consultor de los Ayuntamientos*, nº7, 2018.

-CHAVES, J.R., “El Tribunal Constitucional respalda las notificaciones por fax”, *Delajusticia.com*, 2010. Disponible en: <https://delajusticia.com/2010/11/13/el-tribunal-constitucional-respalda-las-notificaciones-por-fax/>, acceso noviembre 2018.

-CLAVIJO FERNANDEZ: “El acto de liquidación”. *Revista Española de Derecho Financiero* Nº 20, octubre-diciembre 1978, pág. 653.

.

-CLAVIJO FERNANDEZ: “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (Art. 120)”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales Madrid, 1991.

-COTINO HUESO, L.: “Derechos del ciudadano administrado e igualdad ante la implantación de la Administración electrónica”, *RVAP*, núm. 68, 2004, págs141 y 142.

-CORONADO SIERRA, M.^a: “Capítulo 10. Actuaciones y procedimientos de inspección”, en ob. col. *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. CEF. Madrid. 2004, págs. 662 y 663.

- COVERO PÉREZ, A. “Los días de cortesía en las notificaciones electrónicas”; *Bufete Barrilero y Asociados Neswletter*, 2019.

-CUBERO TRUYO, A: “La elección por el contribuyente de 30 días de “vacaciones” a efectos de las notificaciones electrónicas”; *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº841, 2012, pág 7.

-DAVARA RODRÍGUEZ, M.A: “Las comunicaciones y notificaciones electrónicas de las personas físicas y la Agencia Tributaria”; *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº3, 2012, págs. 355-361.

-DE DIEGO DíEZ, L. A: *Un binomio especialmente destacado por.: Garantías en la práctica de las notificaciones administrativas*, Bosch, Barcelona, 2008, págs 23 y 25.

-DE DIEGO DíEZ, L. A: “Presupuestos y requisitos de la Notificación edictal”; *Revista Actualidad Administrativa, Editorial La Ley*, nº20, 2010, pág 2.

-DE HARO IZQUIERDO, M.: “Las Notificaciones electrónicas en materia tributaria. Garantías jurídicas de los ciudadanos y eficiencia administrativa”; *Revista impuestos: de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 11-12, 2010, pág 81.

-DE LA QUADRA–SALCEDO FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, T.: “Los actos administrativos, concepto, clases y elementos” págs.1-28, 2015. <http://ocw.uc3m.es/derecho-administrativo/organizacion-y-actividad-de-las-administraciones-publicas-2013/materiales-de-clase/OCW-OAAP-Leccion-8.pdf>, acceso septiembre 2017.

-DELGADO GARCÍA, A. M: “Las notificaciones tributarias practicadas electrónicas obligatoriamente por medios electrónicos”, *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC*, nº 12. 2011, págs. 66-76.

-DELGADO GARCÍA, A. M “Manifestaciones de la Administración electrónica tributaria”, en DELGADO GARCÍA, A. M y OLIVER CUELLO, R. (Coords.): *Administración electrónica tributaria*, Bosch Editor, Barcelona, 2009, págs 159 y 160.

-DELGADO GARCÍA, A. M: “Gestión e Inspección Tributaria Local” en CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dir.): *Derecho Tributario Local*, Atelier, Barcelona, 2008.

-DÍAZ MARQUINA, J. J.: “Las notificaciones administrativas. Teoría y práctica de la notificación”, *Revista práctica de derecho*, CEFLEGAL, marzo 2001-Núm. 2.

-DIEZ DELGADO, J.: “Las notificaciones tributarias”, en *Estudios de Derecho Judicial*, nº 77, “Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios” (2005). *Consejo General del Poder Judicial, Escuela Judicial, y Conselleria de Justicia y Administraciones Públicas de la Generalitat Valenciana*.

-ESTÉBANEZ IZQUIERDO, JOSE MANUEL: “A vueltas con la notificación por medio de correo certificado con acuse de recibo de los actos y resoluciones de la Administración”; *La ventana jurídica*, 4 de junio de 2018; <https://josemanuelestebanez.blogspot.com/2018/06/a-vueltas-con-la-notificacion-por-medio.html>, acceso 6 de agosto de 2019.

- FALCÓN Y TELLA, R.: “Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 104. 1999.

- FALCÓN Y TELLA, R.: “La dudosa constitucionalidad del sistema de notificaciones electrónicas en su actual configuración”; *Revista Quincena Fiscal*, nº17, 2011, págs. 7-14.

-FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.J. Y DEL CASTILLO VÁZQUEZ, I.C: *Manual de las notificaciones administrativas*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

- FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 72. 1991.

- FUENTES JIMÉNEZ, J.A., “Requisitos para la plena eficacia jurídica de las notificaciones de la AEAT efectuadas por medios electrónicos”, *Diario La Ley*, núm. 8317, 2014.

-GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de derecho administrativo*, Tomo II, 6ª edición, Madrid, Civitas, 1999.

-GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de derecho administrativo I*. Thomson-Aranzadi. Navarra. 2008.

-GARCÍA DE ENTERRÍA A. Y FERNÁNDEZ T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*; Civitas, Pamplona, 2006.

- GARCÍA NOVOA, C: *Las notificaciones tributarias*. Editorial Aranzadi.2001

-GARCÍA NOVOA, C: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2000.

- GARCÍA NOVOA, C: *Elementos de cuantificación de la obligación tributaria*, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas. Madrid. 2004.

-GAMERO CASADO, E: *Notificaciones telemáticas*, Editorial Bosch, Barcelona. 2005.

-GAMERO CASADO, E.: “Comunicaciones y notificaciones electrónicas”, en DE LA HERA PASCUAL, C. (coord.): *Administración electrónica: estudios, buenas prácticas y experiencias en el ámbito local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2010.

-GAMERO CASADO, E. y FERNÁNDEZ RAMOS, S. *Manual Básico de Derecho Administrativo*, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 2011.

-GANDARILLAS MARTOS, S: “Doctrina jurisprudencial sobre las cuestiones adjetivas en el ámbito tributario”: (Cor: QUINTANA CARRETERO, J.P.); *Tribunal Supremo de la Sala Contencioso-Administrativo, Gabinete Técnico*. 2011-2012.

-GARCÍA CALVENTE. Y.: *Las notificaciones en el derecho tributario*. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.

- GARCÍA DE LA ROSA, J.A: “Las notificaciones tributarias y la Ley 58/2003: cuestiones prácticas”. *La Toga*, Nº. 164, 2007, págs. 1-20

- GÓMEZ PUENTE, M.: *La Administración electrónica, en La autorización administrativa. La Administración electrónica. La enseñanza del Derecho Administrativo hoy*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.

- GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Derecho Administrativo español (tomo II)*, Pamplona, 1988

- GONZÁLEZ PÉREZ Y OTROS: *Comentarios a la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992*; Editorial Civitas.2012.

- GONZALO RUIZ ZAPATERO, G: “La STS de 22-02-2012 sobre notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT”; *Revista Quincena Fiscal*, nº13, 2012, págs. 111-130.

- GIL CRUZ, E. M.^a: *Las actas con acuerdo en el procedimiento inspector Tributario*. Aranzadi. Cizur Menor. 2009

- HERNÁN MARTÍN, A: “Régimen jurídico de las notificaciones tributarias”: *Revista de Información Fiscal*, nº75, 2006, págs. 57-84.

- HERNÁN MARTÍN, A: “Las notificaciones Administrativas. Especial referencia a las de naturaleza tributaria”, *Gaceta Fiscal*, nº200, 2001.

- HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, H. M: “El lugar para la práctica de las notificaciones”: *Revista Actualidad Administrativa*, nº12, 2013, pág 1-9

- HIERRO ROMERO, M.J: “Publicaciones de Derecho Administrativo: La notificación en el ámbito administrativo”: *Diario La Ley*, Nº 6937, Sección Dossier, 2 May. 2008, Año XXIX, Editorial LA LEY.

- HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J: “La reiteración del ejercicio de las potestades administrativas en el caso de actos administrativos anulados. En particular, las liquidaciones tributarias (un esfuerzo de coherencia jurisprudencial)”: *Revista de la Jurisprudencia*; número 1, el 1 de julio de 2015.

-ÍÑIGO FUSTER, A: “Las notificaciones postales”: *Noticias jurídicas*, marzo de 2002.pág 168.

-IZU BELLOSO, M.J: “El pie de recursos y la notificación de los actos administrativos” *Revista de Administración Pública*, núm. 193, Madrid, enero-abril (2014), págs. 197-235.

-JABALERA RODRÍGUEZ, A., “La notificación en la nueva LGT”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 128, 2015.

-JIMENEZ BIDÓN, PEDRO M.^a: “Innecesariedad para la validez de la notificación por Lexnet del aviso previo de la misma (análisis de la Sentencia de 17 de Enero de 2019 del Tribunal Constitucional)”, 15 de mayo de 2019, <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/13951-innecesariedad-para-la-validez-de-la-notificacion-por-lexnet-del-aviso-previo-de-la-misma-analisis-de-la-sentencia-de-17-de-enero-de-2019-del-tribunal-constitucional/>, acceso octubre de 2019.

-JIMÉNEZ NAVAS, M^a del M., “El régimen jurídico de las notificaciones tributarias”, *Tesis Doctoral. Universidad de Sevilla*, 2009.

-JIMÉNEZ NAVAS, M^a del MAR: *Notificaciones Colectivas: la función tributaria local*;(coord por FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J);.2012, págs 427-451.

-JIMÉNEZ NAVAS, M^a del MAR “Aplicación directa o aplicación supletoria de la 30/92 en materia de notificaciones tributarias?; *Crónica tributaria*, nº Extra-2, 2011, págs 11-17.

-LLUCH MARTÍNEZ, J: “El extraño caso de las notificaciones por mensajería”; *Revista Actualidad Administrativa*, nº12, dic 2013, págs. 1-5.

-LÓPEZ MERINO, F. “Notificaciones a través de los alcaldes”, *Documentación Administrativa*, núm. 122, 1.968.

-LÓPEZ LUBIÁN, J. I. y CABALLO MINGO, G: “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 Contabilidad y Tributación*, nº 335, 2011.

-LÓPEZ YUSTE PADIAL, Mª L.: “Notificaciones en materia tributaria”, 22 de junio de 2018, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6466515>, acceso octubre de 2019.

-LOZANO CUTANDA, B: “Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público: El BOE como Tablón Edictal Único y otras medidas de simplificación administrativa”: *Análisis Gómez-Acebo&/Pombo*, septiembre 2014.págs 1-2.

-LOZANO CUTANDA, BLANCA; “La notificación electrónica por la Administración prescindiendo de aviso previo puede vulnerar el principio de confianza legítima y generar indefensión”, 28 de febrero de 2019, <https://www.ga-p.com/publicaciones/la-notificacion-electronica-por-la-administracion-prescindiendo-de-aviso-previo-puede-vulnerar-el-principio-de-confianza-legitima-y-generar-indefension/>, acceso 5 de mayo de 2019.

-MANTECA VALDEANDE, V: “Las notificaciones administrativas y las modalidades (II)”; *Revista Actualidad Administrativa*, Editorial La Ley; nº18, sección práctica profesional, quincena 13-31, oct 2008, tomo 2, pág 2201.

-MANTECA VALDEANDE, V: “Actas de Inspección en las Administraciones Públicas; *Revista Actualidad Administrativa*, Editorial La Ley: nº2, 2008, tomo 1.

-MANTECA VALDEANDE, V: “Comunicación de actos administrativos y disposiciones de carácter general (6)”; *Revista de Actualidad Administrativa*, nº5, 2013, pág 6.

-MARTÍN DELGADO, I: *Las notificaciones administrativas telemáticas*, en PUNZÓN MORALEDA (coord): *Administraciones públicas y nuevas tecnologías*, Lex Nova, Valladolid, 2005.

-MARTÍN DELGADO, I; *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, págs. 132 y 133.

-MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999.

- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid. 2009.

- MARTÍN REBOLLO, L.: *Leyes administrativas*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

-MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, R.: *Administración Pública electrónica*, Civitas, Madrid, 2009.

-MARTÍNEZ LOZANO, J.M., “Los sucesores de personas físicas”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 17, 2008.

-MARTÍNEZ LOZANO, J.M: “Los sucesores de personas físicas”: *Boletín jurídico ggt: doctrina científica*, 6 de marzo de 2015. pag 1-9.

-MORENO FERNÁNDEZ, J.I: “Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria”, *Impuestos, revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº29, nº5, 2013, págs. 13-32.

- MORENO MOLINA, J. A.: *Procedimiento y proceso administrativo práctico*, PLEITE GUADAMILLAS, F., MASSÓ GARROTE, M.F. Editorial La Ley, 2006.
- MORESCO SUÁREZ, A: “Notificación colectiva de liquidación en tributos de cobro periódico por recibo”, *Gaceta Fiscal*, nº41, 1987, pág 114.
- NOGUEIRA VIDAL, F., “La notificación electrónica tributaria”, *Tesis Doctoral. Universitat Oberta de Catalunya*, Barcelona, 2014.
- OLIVER CUELLO, R: “La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”; *Revista de Internet Derecho y Política*; 2011; págs. 44-54.
- OLIVER CUELLO, R: “El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos”; *Revista de la Información Fiscal*, nº96:2009.
- ORÓN MORATAL: “La información con transcendencia tributaria y las notificaciones ante las nuevas tecnologías”. *Revista Fiscal*, nº 83, 2003, págs. 13-21.
- ORÓN MORATAL, G., “La notificación por correo electrónico o notificación telemática”. *Revista Fiscal*, núm. 83, 2003, págs 13-21.
- ORTIZ GUTIÉRREZ, R: *La nueva Ley General tributaria. Comentarios prácticos a su articulado (Práctica Jurídica)*: Tecnos, Madrid, 2005.
- PALOMAR OLMEDA, A.: *La actividad administrativa desarrollada por medios electrónicos*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.
- PANDO VILCHEZ, J: “Notificaciones en el procedimiento administrativo. Análisis de las modificatorias vinculadas al decreto legislativo 1029”; *Derecho PUCP, Revista de la Facultad de Derecho*, n °67; 2011: págs. 253-261.
- PAREJO ALFONSO, L.: *Lecciones de Derecho Administrativo*, Iustel, Madrid, 2011.
- PERETO GARCÍA, M: “Las notificaciones edictales de la jurisprudencia”; *Impuestos*, nº 4, 1993, pág 33.

- PÉREZ ALONSO, J: “La validez de un acto de delegación no publicado en un diario oficial: breve comentario a la sentencia de 20 de marzo de 2012 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número uno de Gijón”; *Diario La Ley*, nº1972, 2012.
- PÉREZ JORDÁ, I.: “La caducidad en la iniciación del procedimiento sancionador tributario”, *Revista de Derecho UNED*, núm. 23, 2018.
- PÉREZ RON, J.L:” Las Notificaciones electrónicas obligatorias y la tutela judicial efectiva”; *Revista Quincena Fiscal*, nº12, 2013, págs. 73-87.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y tributario. Parte General*. Thomson Civitas. Cizur Menor (Navarra). 2008.
- PONT MESTRES, M.: *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2007.
- PRACTICUM PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: *La notificación en el ámbito tributario*, Arazandi, 2016.
- REBOLLO PUIG, M.: “Juridicidad, legalidad y reserva de ley como límites a la potestad reglamentaria del Gobierno”, *Revista de Administración Pública*, núm. 125, 1993, págs 97 y 98;
- REGO BLANCO, M. D.: “Registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas”, en GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (coords.): *La Ley de Administración electrónica*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, pág 424.
- RODRIGO FERNÁNDEZ, J., “Las notificaciones electrónicas obligatorias tributarias: balance de situación ante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT (1)”, *Carta Tributaria*, núm. 13, 2016.
- RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R., "La Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: cuestiones generales", *Diario La Ley*, núm. 8841, 2016.

-RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.: *La ponderación de bienes e intereses en Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

- ROMERO FLOR, L.M.: *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*; Ediciones UCLM. 2010. (Cor: COLLADO YURRITA, M.A y DI PIETRO, A.)

- RODRÍGUEZ-PIÑERO BRAVO-FERRER, M., "La nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas", *Diario La Ley*, núm. 8663, 2015.

-ROVIRA FERRER, I: "La Administración electrónica tributaria: implantación y respuesta ciudadana", en DELGADO, A.Mª y OLIVER, R. (Coords.): *Administración electrónica tributaria*, Bosch, Barcelona, 2009, págs. 227-228.

-RUIBAL PEREIRA, L. SERRANO ANTÓN, F: *Las notificaciones en la LGT: Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* / coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Angel Collado Yurrita (dir.), Juan Zornoza Pérez (dir.), Vol. 2, 2010 (Tomo II), págs. 377-402.

- RUIBAL PEREIRA, L: "La STC 122/2003, de 16 de junio: Derecho a la tutela judicial efectiva; derecho de defensa y a un proceso con todas las garantías". *Crónica tributaria*, nº112, 2004, págs. 168-171

- RUIZ GARCÍA, J. R.: "Las actas con acuerdo". *Revista de Información Fiscal*. Núm. 73. 2006.

-RUIZ GARCÍA, J. R: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987.

- RUIZ ZAPATERO, G.G: “La STS de 22-02-2012 sobre notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT”: *Quincena Fiscal*, nº13, julio 2012, págs. 111-130.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1993.
- SAN JUAN, M. I: “Notificaciones Electrónicas Obligatorias en la Agencia Tributaria”, *revista BIT*, Nº. 193, 2013, págs. 73-74.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de derecho administrativo*. Editorial Ramón Areces, 2002.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A: *Derecho Administrativo*, 2ª ed. Iustel, Madrid, 2009.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A: *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Ceura, Madrid, 1988.
- SANTOS OÑATE, J.: “Notificaciones electrónicas versus garantías de los administrados. Aviso para navegantes”; *El blog es público*, de 28 de diciembre de 2016, <https://www.administracionpublica.com/notificaciones-electronicas-versus-garantias-de-los-administrados-aviso-para-navegantes/>, acceso el 15 de septiembre de 2019.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 82. 1994.
- TORRES GONZÁLEZ, S.J., “Procedimientos generales tributarias y procedimientos de gestión tributarias”, *Economistas. Colegio de Santa Cruz de Tenerife*, Santa Cruz de Tenerife, 2014
- TOSCANO GIL, F: *La Incidencia del régimen de la publicación de actos administrativos diseñado por la ley 30/92 sobre el derecho a la protección de datos garantizado por la LOPD: La protección jurídica de la intimidad y de los datos de carácter personal frente a las nuevas tecnologías de la información y*

comunicación/coord. Por GALÁN MUÑOZ, A., ARRIBAS LEÓN, M; 2014, págs. 119-166.

- TOSCANO GIL, F., “Publicación de los actos administrativos y protección de datos de carácter personal”, *La Administración al Día*, 2013. Disponible en: <http://laadministracionaldia.inap.es/>, acceso julio de 2017.

-VALERO TORRIJOS, J: *El régimen jurídico de la e-Administración*: Comares, Granada, 2007.

-VELASCO CABALLERO, F.: “Notificaciones administrativas: presunciones y ficciones”, *Justicia Administrativa*, núm. 16, 2002, pág 47.

- YANES ÁLVAREZ, J.M: “El régimen jurídico de las notificaciones tributarias en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria” *Hacienda Canaria*, Nº. 12, 2005, págs. 61-88

- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de la Inspección Tributaria: las actas con acuerdo” en AA. VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre: Homenaje a Pedro Luis Serrera*. IEF. Madrid. 2004.

RELACION DE SENTENCIAS CITADAS

Sentencias del Tribunal Constitucional

STC de 17 de enero de 2019

STC de 4 de octubre de 2010

STC de 17 de marzo de 2010

STC de 21 de enero de 2010

STC de 11 de noviembre de 2009

STC de 17 de noviembre de 2008

STC de 25 de febrero de 2008

STC de 15 de febrero de 2008

STC de 14 de enero de 2008

STC de 24 de abril de 2006

STC de 5 de abril de 2006

STC de 13 de marzo de 2006

STC de 13 de febrero de 2006

STC de 30 de enero de 2006

STC de 23 de mayo de 2005

STC de 12 de julio de 2004

STC de 15 de diciembre de 2003

STC de 13 de octubre de 2003

STC de 17 de junio de 2003

STC de 24 de marzo de 2003

STC de 20 de enero de 2003

STC de 28 de octubre de 2002

STC de 26 de abril de 1999

STC de 16 de marzo de 1998

STC de 9 de junio de 1996

STC de 30 de abril de 1996

STC de 23 de febrero de 1995

STC de 22 de marzo de 1993

STC de 1 de marzo de 1993

STC de 14 de febrero de 1992

STC de 4 de junio de 1990

STC de 19 de abril de 1985

STC de 16 de junio de 1982

STC de 31 de mayo de 1982

STC de 8 de junio de 1981

Sentencias del Tribunal Supremo

STS de 17 de junio de 2019

STS de 11 de abril de 2019

STS de 4 de abril de 2019(Auto)

STS de 4 de marzo de 2019

STS de 17 de enero de 2019

STS de 22 de mayo de 2018

STS 27 de febrero de 2018
STS de 7 de febrero de 2018
STS de 25 de enero de 2018
STS de 17 de enero de 2018
STS de 11 de diciembre de 2017
STS de 28 de noviembre de 2017
STS de 15 de noviembre de 2017
STS de 27 de septiembre de 2017
STS de 26 de septiembre de 2017
STS de 31 de octubre de 2017
STS de 24 de octubre de 2017
STS de 17 de octubre de 2017
STS de 13 de junio de 2017
STS de 7 de junio de 2017
STS de 20 de abril de 2017
STS de 4 de abril de 2017
STS de 23 de febrero de 2017
STS de 22 de diciembre de 2016
STS de 25 de octubre de 2016
STS de 12 de julio de 2016
STS de 14 de enero de 2016
STS de 18 de junio de 2015
STS de 16 de junio de 2016
STS de 15 de junio de 2016
STS de 14 de enero de 2016
STS de 26 de noviembre de 2015

STS de 18 de noviembre de 2015
STS de 26 de octubre de 2015
STS de 19 de octubre de 2015
STS de 7 de octubre de 2015
STS de 15 de julio de 2015
STS de 6 de julio de 2015
STS de 25 de junio de 2015
STS de 16 de abril de 2015
STS de 19 de enero de 2015
STS de 15 de diciembre de 2014
STS de 27 de noviembre de 2014
STS de 10 de noviembre de 2014
STS de 22 de septiembre de 2014
STS de 20 de junio de 2014
STS de 4 de junio de 2014
STS de 26 de mayo de 2014
STS de 19 de mayo de 2014
STS de 16 de mayo de 2014
STS de 24 de abril de 2014
STS de 7 de abril de 2014
STS de 17 de febrero de 2014
STS de 13 de febrero de 2014
STS de 10 de febrero de 2014
STS de 3 de diciembre de 2013
STS de 25 de octubre de 2013
STS de 17 de septiembre de 2013

STS de 16 de septiembre de 2013
STS de 3 de julio de 2013
STS de 19 de junio de 2013
STS de 7 de marzo de 2013
STS de 18 de diciembre de 2012
STS de 17 de diciembre de 2012
STS de 20 de noviembre de 2012
STS de 19 de noviembre de 2012
STS de 15 y 22 de octubre de 2012
STS de 12 de julio de 2012
STS de 11 de junio de 2012
STS de 29 de mayo de 2012
STS de 24 de mayo de 2012
STS de 26 de abril de 2012
STS de 27 de marzo de 2012
STS de 8 de marzo de 2012
STS de 22 de febrero de 2012
STS de 19 de enero de 2012
STS de 12 de enero de 2012
STS de 12 de diciembre de 2011
STS de 27 de octubre de 2011
STS de 15 de septiembre de 2011
STS de 15 de julio de 2011
STS de 2 de junio de 2011
STS de 26 de mayo de 2011
STS de 12 de mayo de 2011

STS de 22 de diciembre de 2010
STS de 3 de diciembre de 2010
STS de 15 de noviembre de 2010
STS de 10 de mayo de 2010
STS de 26 de abril de 2010
STS de 27 de febrero de 2010
STS de 30 de octubre de 2009
STS de 23 de julio de 2009
STS de 7 de mayo de 2009
STS de 27 de noviembre de 2008
STS 10 de octubre de 2008
STS de 4 de julio de 2007
STS de 22 de mayo de 2007
STS de 20 de abril de 2007
STS de 12 de abril de 2007
STS de 28 de marzo de 2006
STS de 10 de noviembre de 2005
STS de 28 de septiembre de 2005
STS de 10 de noviembre de 2004
STS de 28 de octubre de 2004
STS de 9 de diciembre de 2003
STS de 1 febrero de 2003
STS de 14 de enero de 2003
STS de 11 de noviembre de 2002
STS de 11 de octubre de 2002
STS de 19 de septiembre de 2002

STS de 24 de junio de 2002
STS de 27 de marzo de 2002
STS de 12 Marzo de 2002
STS de 28 de mayo de 2001
STS de 7 de octubre de 2000
STS de 18 de diciembre de 1999
STS de 12 de noviembre de 1999
STS de 14 de julio de 1999
STS de 10 de diciembre de 1998
STS de 11 de noviembre de 1998
STS de 17 de septiembre de 1998
STS de 19 de junio de 1998
STS de 7 de mayo de 1998
STS de 25 de febrero de 1998
STS de 22 septiembre de 1997
STS de 21 de mayo de 1997
STS de 30 de abril de 1997
STS de 17 Febrero de 1997
STS de 7 de octubre de 1996
STS de 21 de mayo de 1996
STS de 19 de febrero de 1996
STS de 3 de mayo de 1995
STS de 4 de diciembre de 1993
STS de 28 de junio de 1993
STS de 18 de mayo de 1993
STS de 14 de octubre de 1992

STS de 20 de julio de 1992

STS de 27 de febrero de 1991

STS de 7 Julio de 1990

STS de 5 de abril de 1990

STS de 20 de diciembre de 1983

STS de 30 de noviembre de 1983

STS de 13 de julio de 1983

STS de 30 de septiembre de 1981

STS de 15 de noviembre de 1978

Sentencias de la Audiencia Nacional

SAN de 7 de enero de 2016

SAN de 16 de febrero de 2015

SAN de 26 de abril de 2012

SAN de 19 de diciembre de 2011

SAN de 15 de septiembre de 2011

SAN de 7 de marzo de 2011

SAN de 23 de marzo de 2006

Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia

STSJ de Castilla y León de 21 de junio de 2018

STSJ de Cataluña de 15 de junio de 2018

STSJ de Madrid de 11 de enero de 2018

STSJ de Madrid de 24 de junio de 2016

STSJ de Madrid 16 de junio de 2016

STSJ Galicia de 9 de diciembre de 2015

STSJ de Cataluña de 7 de mayo de 2015

STSJ de Andalucía (Granada), de 16 de marzo de 2015

STSJ de Murcia de 12 de marzo de 2015

STSJ de Cataluña de 12 de febrero de 2015

STSJ de Andalucía de 30 de diciembre de 2014

STSJ de Madrid 3 de julio de 2014

STSJ de Castilla y León, (Valladolid), de 23 de mayo de 2014

STSJ de Cataluña de 22 de mayo de 2014

STSJ de Islas Baleares de 18 de febrero de 2014

STSJ de Murcia, de 31 de enero de 2014

STSJ de Cataluña, de 8 de noviembre de 2013

STSJ de Cataluña, de 29 de octubre de 2013

TSJ de Castilla-León, de 18 de octubre de 2013

STSJ de Castilla-La Mancha de 15 de julio de 2013

STSJ de la Rioja de 14 de febrero de 2013

STSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de noviembre de 2012

STSJ de Castilla La Mancha (Albacete), de 7 de mayo de 2012

STSJ de Madrid de 9 de diciembre de 2011

STSJ de Madrid de 7 de junio de 2011

STSJ de Extremadura de 21 de diciembre de 2010

STSJ de Castilla y León (Burgos), de 29 de octubre de 2010

STSJ de Aragón de 6 de octubre de 2010

STSJ de Madrid de 8 de julio de 2010

STSJ de Murcia de 31 de marzo de 2010

STSJ de Islas Baleares de 23 de julio de 2009

STSJ de Madrid de 7 de mayo de 2009

STSJ de Madrid de 8 de febrero de 2008

STSJ de Madrid de 10 de mayo de 2007

STSJ de Canarias de 13 de enero de 2006

STSJ de Madrid de 27 de octubre de 2005

STSJ de Aragón de 15 de septiembre de 2003

STSJ de Castilla-la Mancha de 11 de septiembre de 2003

STSJ de Extremadura de 7 de noviembre de 2002

STSJ de Madrid de 20 de febrero de 2002

STSJ de Asturias de 11 de junio de 2001

STSJ de Madrid de 12 de julio de 2000

STSJ de Extremadura de 31 de mayo de 1999

STSJ de La Rioja de 30 de septiembre de 1998

STSJ de Andalucía de 30 de junio de 1997

STSJ de Madrid de 13 de mayo de 1996

STSJ de Cataluña de 22 de septiembre de 1995

STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de marzo de 1995

STSJ de Galicia de 11 de octubre de 1994

STSJ de Andalucía, de 7 de febrero de 1994

STSJ de Madrid de 3 de febrero de 1994

STSJ de Cataluña de 11 de junio de 1992

STSJ de Murcia de 1 de junio de 1991

Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución del TEAC de 2 de diciembre de 2015

Resolución del TEAC de 2 de julio de 2015

Resolución del TEAC de 28 de junio de 2015

Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2015

Resolución del TEAC de 8 de enero de 2015

Resolución del TEAC de 30 de octubre del 2014
Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014
Resolución del TEAC de 20 de marzo del 2014
Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2014
Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014
Resolución del TEAC de 7 de noviembre de 2013
Resolución del TEAC de 24 de abril de 2012
Resolución del TEAC de 30 de marzo de 2012
Resolución del TEAC de 18 de mayo de 2011
Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2011
Resolución del TEAC de 26 enero de 2010
Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2009
Resolución del TEAC de 24 de marzo de 2009
Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2008
Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2002
Resolución del TEAC de 20 de octubre de 1994

Resoluciones de Tribunal Económico Administrativo Regional

Resolución del TEAR de Madrid de 29 de abril de 1999