



***MÁSTER UNIVERSITARIO EN ACCESO A LA PROFESIÓN DE
ABOGADO POR LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA
(EN COLABORACIÓN CON EL ILUSTRE COLEGIO DE
ABOGADOS DE CANTABRIA)***

TRABAJO FIN DE MÁSTER

CURSO ACADÉMICO 2020-2021

**NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS TRIBUTARIAS:
ACTUALIDAD NORMATIVA, RÉGIMEN JURÍDICO Y PROBLEMAS
DE APLICACIÓN**

**DIGITAL TAX NOTICES: NORMATIVE NEWS, CURRENT
REGULATORY FRAMEWORK AND APPLICATION ISSUES**

AUTOR: EDUARDO POZO ROJO

DIRECTOR: JOSE CARLOS DE PABLO VARONA

Resumen del Trabajo Fin de Máster

Título del Trabajo: Notificaciones electrónicas tributarias: actualidad normativa, régimen jurídico y problemas de aplicación

El objetivo del presente trabajo académico es mostrar, en primer lugar, la evolución normativa que se ha ido desarrollando en la materia objeto del trabajo, las notificaciones electrónicas tributarias, así como el estado actual del marco regulatorio que afecta a las mismas y a su régimen jurídico. En segundo lugar, se analizan los problemas de aplicación que se han suscitado a lo largo de estos años, desde la introducción del sistema hasta la fecha actual. En el análisis, se exponen los diversos problemas derivados de la aplicación del sistema de notificaciones electrónicas tributarias en la vida real de los contribuyentes, conjuntamente, con las resoluciones de los órganos judiciales que conocieron los asuntos y sentaron las bases de la interpretación del sistema y su actual configuración. Por último, se expresan una serie de conclusiones acerca de la jurisprudencia asentada y cómo puede servir para plantear estrategias de defensa procesales en vía contencioso-administrativa.

Worktitle: Digital tax notices: normative news, current regulatory framework and application issues

The objective of this academic work is to show, first, the normative evolution that has been developed in the subject matter of the work, digital tax notices, as well as the current state of the regulatory framework that affects them. Secondly, application issues that have arisen over these past years, from the beginning of the digital system to present date, are analyzed. In the analysis, various problems arising from the application of the electronic tax notification system in the real life of taxpayers are exposed, together with the resolutions of the judicial authorities that heard the cases and laid the foundation of the digital system's interpretation and its current configuration. Finally, a series of conclusions are expressed about the established jurisprudence and how it could be used to consider a judicial litigation proceedings against the state.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN SOBRE EL OBJETO DEL TRABAJO.....	1
2. EL MARCO NORMATIVO DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS Y LA DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA.....	3
2.1. ¿QUÉ SON LAS NOTIFICACIONES Y COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS?	3
2.1.1. Concepto de notificación.....	4
2.1.2. Fundamento de la notificación	5
2.1.3. Caracteres de las notificaciones	6
2.2. ¿QUÉ ES LA DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA?	6
2.3. LA NORMATIVA REGULADORA DEL SISTEMA DE NOTIFICACIONES Y COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS.....	7
2.3.1 La Ley General Tributaria, artículo 96	10
2.3.2 La Ley 11/2007, artículo 28	11
2.3.3 El Real Decreto 1671/2009.....	11
2.3.4 Orden Ministerial EHA/3408/2009.....	12
2.3.5 Resolución de la AEAT de 28-12-09	12
2.3.6 RGGI artículo 115 bis redacción dada por el RD 1/2010 artículo 4.10.....	13
2.3.7 Orden PRE/878/2010, de 5 de abril	13
2.3.8 Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre.....	14
2.3.9 Ley General Tributaria, artículo 112, redacción de la Ley 2/2011	15
2.3.10 Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.	15
2.3.11 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.....	16
3. RÉGIMEN JURÍDICO DEL SISTEMA DE NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS.....	19
3.1. El procedimiento electrónico tributario	19
3.2. Derecho y obligación de recibir notificaciones electrónicas: ¿Quiénes están obligados a recibir comunicaciones y notificaciones electrónicas de la Agencia Tributaria?	21
3.2.1. Consideraciones previas.....	21
3.2.2. La voluntariedad en el derecho a la elección del medio de notificación.....	21
3.2.3. La obligación de recibir notificaciones electrónicas.....	23

3.3. EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS TRIBUTARIAS OBLIGATORIAS.....	26
3.3.1. Ámbito material de las notificaciones electrónicas obligatorias	26
3.3.2. Supuestos de exclusión del sistema de notificaciones electrónicas obligatorias.....	27
3.3.3. Notificaciones en procedimientos iniciados a solicitud del interesado.....	30
3.4. Práctica de las notificaciones electrónicas.....	31
3.4.1: Requisitos previos para la inclusión en el sistema de notificación electrónica obligatoria.....	31
3.4.2. Requisitos para la validez de la notificación electrónica	32
3.4.3. La práctica de las notificaciones electrónicas.....	34
3.5. La notificación electrónica infructuosa	37
3.6. Los efectos legales de las notificaciones electrónicas.....	38
4. LOS PROBLEMAS PLANTEADOS EN LA APLICACIÓN DE ESTE SISTEMA.....	40
4.1. Introducción	40
4.2. Supuestos comunes de irregularidad en la aplicación del sistema de notificaciones electrónicas.....	41
4.3. Análisis de la jurisprudencia existente sobre los problemas expuestos	47
4.3.1 Notificar en la DEH sin que el obligado tributario disponga de certificado electrónico	47
4.3.2. Defectos en la comunicación del acuerdo de inclusión el sistema DEH o ausencia del mismo	51
4.3.3. Uso alternativo, por parte de la AEAT, de los sistemas de notificación en papel y NEO	58
4.3.4. Aviso de cortesía ausente	60
4.3.5 El acto administrativo supuestamente notificado no consta en el expediente administrativo	62
4.3.6. El acto administrativo notificado aparece con las páginas iniciales en blanco	63
4.3.7. El apoderamiento electrónico no es operativo.....	67
4.3.8. Existencia de imposibilidad técnica de recibir correctamente la notificación practicada	69
4.4. Conclusiones sobre los criterios jurisprudenciales asentados en relación a los problemas expuestos	72
5. PROPUESTAS DE MEJORA DEL SISTEMA DE DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA.....	79

6. CONCLUSIÓN Y REFLEXIÓN PERSONAL.....	82
BIBLIOGRAFÍA	87
DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA.....	90
Jurisprudencia	90
Doctrina administrativa	90

1. INTRODUCCIÓN SOBRE EL OBJETO DEL TRABAJO

Con el objetivo de lograr una eficacia y eficiencia mayor en el funcionamiento de la Administración tributaria, en términos de agilización de trámites y de ahorro de costes, se ha introducido la obligación de realizar, por vía electrónica y a través de la dirección electrónica habilitada, la práctica de las notificaciones a unos sujetos determinados. Esta reforma viene a complementar la que ya se llevó a cabo en su momento con la obligación de presentar telemáticamente algunas declaraciones.

Sin embargo, la introducción de este nuevo modelo en la práctica de las notificaciones no puede excluir un análisis detallado y crítico acerca de su regulación. Sobre todo, es necesario analizar si el hecho de cambiar el cómo se realizan las notificaciones en el ámbito tributario puede suponer que no se respeten adecuadamente las garantías previstas en el ordenamiento jurídico, para la práctica de notificaciones administrativas. Especialmente, en los procedimientos sancionadores, donde un posible incumplimiento de las garantías legales previstas puede equivaler a lesionar gravemente los derechos de los obligados tributarios.

En esencia, las funciones que desempeñan las notificaciones electrónicas en materia tributaria son las mismas que las que se practican por otros medios, lo único que varía es el régimen jurídico especial al que están sujetas, debido a que se deben respetar las garantías constitucionales y legales previstas con un mayor celo.

Por otro lado, la gran ventaja que representa el empleo de los medios electrónicos, que los sitúa muy por encima de los convencionales en términos de eficacia y eficiencia de procesos, es que agiliza enormemente la práctica de dichas notificaciones tributarias. En palabras de DELGADO GARCÍA¹ *“no sólo se dota de mayor eficacia al funcionamiento de la Administración y a la comunicación con el obligado tributario, sino que también permite un mayor control en la práctica de las notificaciones que puede ayudar a minorar la gran conflictividad existente en este ámbito.”*

¹ Delgado García, A.M., “Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, Monográfico “Administración electrónica tributaria”, nº 12, 2011.

El hecho definitorio de que se haya optado por este nuevo sistema es la necesidad de comunicarse de manera masiva con los obligados tributarios, empleando procesos que permitan realizar con la mayor brevedad posible los actos administrativos que posteriormente serán objeto de notificación. Como se ha mencionado anteriormente, el nuevo sistema se basa en aumentar, por un lado, la eficacia y, por otro lado, la eficiencia del conjunto del sistema en sí mismo, de manera que se logre una disminución de los tiempos necesarios para realizar las notificaciones y un ahorro en los costes de los recursos empleados (materiales, humanos, organizativos y económicos).

A pesar de las ventajas que, *a priori*, va a suponer este sistema, a lo largo de este trabajo, se expondrán los problemas que han surgido de su aplicación, sobre todo en lo referente a la forma en que se han venido practicando las notificaciones en el ámbito sancionador tributario. De este modo, se pretende ofrecer una visión del conjunto del sistema de las notificaciones electrónicas, desde un punto de vista sistemático y en relación con los derechos fundamentales que rigen como garantías de los procedimientos administrativos.

2. EL MARCO NORMATIVO DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS Y LA DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA

2.1. ¿QUÉ SON LAS NOTIFICACIONES Y COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS?

De acuerdo a la explicación presente en la página web de la AEAT², la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ha derogado la Ley 11/2007 y, parcialmente, el Real Decreto 1671/2009, estableciendo el uso de medios electrónicos de forma obligatoria para las personas jurídicas y entidades sin personalidad y, de forma voluntaria, para las personas físicas en sus relaciones con la Administración. Su entrada en vigor se ha producido el 2 de octubre de 2016.

Esta obligación supone, en su caso, por un lado, que la presentación de toda clase de documentos y solicitudes deba realizarse obligatoriamente a través del registro electrónico de la Agencia Tributaria (www.agenciatributaria.gob.es). Por otro lado, supone la inclusión del colectivo obligado en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias, de forma que la generalidad de las comunicaciones y notificaciones que les dirija la Agencia Tributaria se realizarán por alguno de los siguientes medios:

- Desde la sede electrónica de la Agencia Tributaria (www.agenciatributaria.gob.es), en el apartado Mis notificaciones, clicando en “Acceso a notificaciones y comunicaciones de la AEAT”.
- A través del punto de acceso general de la Administración General del Estado (notificaciones.060.es), mediante la Dirección Electrónica Habilitada (DEH).
- A través de la carpeta ciudadana (sede.administracion.gob.es/carpeta/clave.htm).

²https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/_comp_Consultas_informaticas/Categorias/Otros_servicios/Notificaciones_electronicas/Informacion_sobre_Notificaciones_Electronicas/Informacion_general_sobre_notificaciones_electronicas/Informacion_general_sobre_notificaciones_electronicas.shtml

Ahondando en este resumen, la Diputación Foral de Guipúzcoa³ establece el concepto de notificación electrónica, entendiendo por esta *“la publicación en la Sede Electrónica de una comunicación administrativa con consecuencias jurídicas, como pueden ser el comienzo del plazo para contestar o presentar documentación, presentar alegaciones o recursos, etc.”*.

En síntesis, se trata de un procedimiento establecido para que las comunicaciones y notificaciones a ciertas personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, que realiza la Administración Pública, en este caso concreto la AEAT y las Diputaciones Forales, se realicen a través de internet. De esta forma, a los sujetos anteriormente mencionados se les obliga a recibirlas por medios electrónicos.

2.1.1. Concepto de notificación

El diccionario panhispánico del español jurídico establece, para el término “notificación”, en su primera acepción, como de Derecho Administrativo, la siguiente definición: *“Comunicación o puesta en conocimiento de una decisión administrativa que afecta a los derechos o intereses de cualquier persona física o jurídica”*.

El origen del término notificación, a través de la etimología, se encuentra en el verbo latino *notificare* (de *notus*, conocido, y *facere*, hacer), que significa comunicar, con las formalidades debidas, una resolución de la autoridad establecida.

Por tanto, nos encontramos, pues, en el ámbito que nos ocupa (Derecho Tributario) ante un término que se usa en el contexto de las comunicaciones formales entre los órganos de la Administración Pública y los administrados, personas físicas o jurídicas.

³ <https://egoitza.gipuzkoa.eus/es/notificaciones/que-es#:~:text=La%20notificaci%C3%B3n%20electr%C3%B3nica%20es%20la,presentar%20alegaciones%20o%20recursos%2C%20etc>

Es en este sentido que cobra relevancia lo expuesto por NOGUERIA VIDAL⁴, al dar una definición más aproximada del término notificación:

“La notificación puede definirse como el acto administrativo, por medio del cual se pone o intenta poner en conocimiento del o de los interesados-y, excepcionalmente, de terceros- la producción de un acto administrativo en sentido amplio que afecta real o potencialmente a sus derechos subjetivos, intereses legítimos o, incluso, expectativas de derecho.”

2.1.2. Fundamento de la notificación

La razón principal de la existencia de la notificación está basada en la doble naturaleza que despliega. Por un lado, es una garantía para el administrado; por el otro, constituye el presupuesto de eficacia del acto administrativo.

En primer lugar, la garantía del administrado actúa permitiendo que el destinatario de la notificación tenga conocimiento del contenido del acto administrativo que se le notifica y, en consecuencia, pueda impugnarlo, si el acto es desfavorable y lo considera oportuno, o bien hacerlo valer frente a terceros o la propia Administración.

En segundo lugar, por un lado, el cumplimiento del presupuesto de eficacia del acto administrativo implica la finalización del procedimiento administrativo. Por otro lado, es un requisito esencial para la efectividad de las resoluciones que afecten a derechos e intereses de los ciudadanos.

⁴ Feliciano Nogueira Vidal, *“La notificación electrónica tributaria”*, Tesis para la obtención del grado de Doctor, Universitat Oberta de Catalunya, página 7. (http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/42361/1/Tesis_Feliciano_Nogueira_Vidal.pdf)

2.1.3. Caracteres de las notificaciones

Como características más representativas de las notificaciones encontramos las siguientes:

- a) El contenido de la notificación es la comunicación de actos administrativos singulares o plurales. Para comunicar los actos administrativos que establecen disposiciones generales, se emplea la vía de la publicación en los boletines oficiales.
- b) La notificación es en sí un acto administrativo, porque se realiza por una Administración Pública, en aplicación del Derecho Administrativo.
- c) Respecto del acto administrativo de que se trate, la notificación despliega una función instrumental y accesoria, para proceder a su comunicación.
- d) La notificación garantiza la formalidad de que los administrados lleguen a conocer fehaciente y adecuadamente el contenido de las resoluciones administrativas que les afectan, para que no se vulneren las garantías establecidas por la constitución y las leyes.
- e) La notificación constituye un precedente administrativo y su medio de impugnación es acudir a los procedimientos especiales de revisión establecidos en la Ley General Tributaria.
- f) La notificación es presupuesto ineludible de la eficacia del acto administrativo, en sus vertientes de ejecutividad y ejecutoriedad. Si no hay notificación previa del acto administrativo legalmente realizada, éste deviene ineficaz.

2.2. ¿QUÉ ES LA DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA?

La dirección electrónica habilitada, por sus siglas DEH, es el sistema de dirección postal electrónico para la recepción de las notificaciones administrativas que, por vía telemática, practiquen las distintas Administraciones públicas suscritas a este servicio. En el caso de este trabajo, la DEH sirve para recibir electrónicamente las notificaciones de la AEAT.

El titular de la DEH, ya sea persona física o jurídica, dispone de un buzón electrónico, asociado a la dirección, en el que se ponen a disposición las notificaciones electrónicas. Además, el servicio de notificaciones electrónicas es gratuito para los receptores de las mismas. Existe, también, la posibilidad de que el titular indique las direcciones de correo electrónico que sean de su interés para la práctica de avisos ante la disposición de nuevas notificaciones. Se ha previsto incluso la posibilidad de habilitar avisos vía SMS, para las notificaciones de aquellas Administraciones que contemplen esta función.

Sin embargo, como contrapartida de este sistema, la AEAT tiene la habilitación legal para poder asignar de oficio una dirección electrónica habilitada a los administrados, en los supuestos en los que la práctica de la notificación electrónica sea obligatoria. Dicha facultad se desprende del contenido de los Reales Decretos 1/2010 y 1363/2010.

Por último, el nacimiento del sistema de la DEH se concibió como un servicio que tiene que cumplir con las máximas garantías de confidencialidad, autenticidad y privacidad con el fin de asegurar la identidad de los participantes y la seguridad de las comunicaciones. Por eso, es necesario, en primer lugar, disponer de un Certificado Digital estándar X.509, emitido a nombre del interesado o de la empresa que representa, y, en segundo lugar, completar el formulario existente en la página de registro de la DEH.

2.3. LA NORMATIVA REGULADORA DEL SISTEMA DE NOTIFICACIONES Y COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS

El punto de partida del marco regulador del sistema de notificaciones y comunicaciones electrónicas se inicia con la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La génesis de esta ley está basada en el triple objetivo buscado por el legislador en la época en la que fue promulgada: **1.** Concentrar en una norma la dispersión normativa tributaria existente; **2.** adecuar el funcionamiento de la administración a las nuevas tecnologías incipientes (inicialmente, sobre todo, la comunicación por e-mail e intranet; posteriormente, declaraciones

telemáticas por internet); y 3. la acreditada necesidad de regular detalladamente los procedimientos para la gestión tributaria.

Con posterioridad a la publicación de la LGT, se desarrollaron, en el marco estatal, las siguientes normas:

1. Ley 34/2002, de Servicios de la Sociedad de la Información.
2. Ley 59/2003, de Normas Regulatoras de la Firma Electrónica.
3. Real Decreto 209/2003, 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.
4. Ley 11/2007, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos.
5. Ley 56/2007, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información.
6. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
7. Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias.
8. Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

9. Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta, 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y se establecen para 2010 nuevos plazos de renuncias y revocaciones al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor añadido.
10. Real Decreto 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
11. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.
12. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
13. Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

La norma capital, tras la promulgación de la Ley General Tributaria, es el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI), el cual ha sido objeto de las modificaciones operadas por los Reales Decretos 1804/2008, 2126/2008, 2004/2009 y 1/2010. Esta norma establece que el Ministro de Economía y Hacienda es quien se encargará de regular los plazos, el lugar y la forma de presentar los documentos por medios electrónicos e informáticos, a fin de cumplir con las obligaciones tributarias. También le corresponde la determinación de los aspectos antes mencionados para los ingresos de las deudas tributarias. De esta manera, el Ministerio de Economía y Hacienda ha ido elaborando, en virtud de esta previsión legal, los modelos oficiales de gestión tributaria.

2.3.1 La Ley General Tributaria, artículo 96

Este es el artículo que, dentro de una norma con rango de ley, otorga la cobertura necesaria, en los aspectos formales y materiales, a la utilización de las tecnologías informáticas y telemáticas en el ámbito tributario, para su uso en el sistema de notificaciones administrativas, concretamente las que son objeto de este trabajo: las notificaciones electrónicas tributarias.

El mentado precepto supuso, al momento de la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, la traslación de lo dispuesto en el art. 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común al ámbito tributario.

Anterior a la promulgación de la Ley General Tributaria de 2003, el art. 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC) fue el marco general habilitante que permitía usar las tecnologías de la información y la comunicación en la relación de la Administración Pública con los ciudadanos administrados.

De este modo, se puede afirmar, en conclusión, que el art. 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria es el mecanismo fundamental que ha permitido el desarrollo legislativo en los últimos años de la Administración Tributaria en sede electrónica. Ha servido para dotar de un marco normativo amplio y con rango de ley a las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación. El art. 96 se configuró, en origen, de tal manera que se permitiera una interpretación abierta y flexible, debido a que las mencionadas tecnologías evolucionan de manera vertiginosa y porque resulta muy difícil, por costoso en términos de tiempo, esfuerzo y utilidad práctica en el tiempo, prever todas las implicaciones que una tecnología, que puede quedar obsoleta en un breve lapso de pocos años, en concreto pueda desplegar en el ámbito tributario de las notificaciones electrónicas. Se trata, en definitiva, de una norma capital para permitir la promoción del uso de las nuevas tecnologías en el ámbito tributario y, por consiguiente, el desarrollo en el ámbito práctico de la notificación electrónica tributaria.

2.3.2 La Ley 11/2007, artículo 28

El objetivo general tras la promulgación de la Ley 11/2007 de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos fue promover los parámetros normativos por los que se regirían tanto, en primer lugar, el cumplimiento de los deberes por medios electrónicos, como, en segundo lugar, el ejercicio de los derechos de los administrados en dichos medios. Permitió, pues, en su momento, facilitar el acceso de los ciudadanos, por medios electrónicos, a la información incluida en un procedimiento administrativo.

De manera más específica, la mencionada ley, en el marco del desarrollo de la sociedad de la información, tuvo como objetivos específicos, de carácter instrumental y de imagen para la Administración en su relación con el ciudadano, los siguientes:

1. Simplificar los procedimientos administrativos y mejorar el funcionamiento interno de la Administración Pública.
2. Iniciar el trato de proximidad con el ciudadano por medios electrónicos.
3. Mejorar la transparencia administrativa y la opinión pública.

Es debido a estos motivos que el artículo 28 establece el derecho, y no la obligación, de los ciudadanos a relacionarse con la Administración Pública por medios electrónicos y, a su vez, la correlativa obligación por parte de la administración. Este reconocimiento de derechos y obligaciones es el aspecto más importante que introdujo esta ley.

2.3.3 El Real Decreto 1671/2009

Esta norma desarrolla, de manera parcial, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y su regulación. Principalmente, se circunscribe a los derechos de los ciudadanos a relacionarse con las administraciones públicas por medios electrónicas.

Un aspecto a destacar de este real decreto, en relación con la limitación de no aportar datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas (art. 6.2.b) Ley 11/2007), es que establece las reglas que deben regir las transmisiones de datos y documentos entre los órganos y organismos de la Administración General del Estado (art. 2 Real Decreto 1671/2009).

Las mencionadas reglas afectan, esencialmente, al consentimiento del interesado, en sus vertientes de, primero, conocer exactamente lo que va a consentir, de ahí la exigencia de la administración de dar información expresa al interesado sobre el ejercicio de no aportar documentos; y, segundo, la forma en que debe prestarse el consentimiento. En definitiva, según lo dispuesto por esta norma, no se puede admitir que el interesado, al dar su consentimiento, lo haga de manera general y para todos los procedimientos que tramite un órgano administrativo. Se establece, pues, la prohibición de establecer cláusulas de consentimiento general y la obligación por parte de la administración de recabar un consentimiento individualizado sobre la posibilidad de transmitir datos y documentos entre los órganos y organismos de la Administración General del Estado.

2.3.4 Orden Ministerial EHA/3408/2009

Esta orden fue la que creó las diferentes sedes electrónicas correspondientes a los diferentes órganos del Ministerio de Economía y Hacienda y, a su vez, las diferentes subsedes.

2.3.5 Resolución de la AEAT de 28-12-09

El Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, permitió que la regulación de los registros electrónicos de la AEAT se realizara a través de órdenes de desarrollo, como es la de 28 de diciembre de 2.009.

Lo más relevante de dicha orden es el hecho de fijar, como sede electrónica de referencia, la siguiente dirección web <https://www.agenciatributaria.gob.es>. Además, establece la titularidad de la AEAT de la sede y que, en ella, se encuentran todos los órganos que componen la

AEAT, así como que el ámbito de aplicación de la sede electrónica se circunscribe a todos los procedimientos, con sus actuaciones, en las que la AEAT sea competente.

2.3.6 RGGI artículo 115 bis redacción dada por el RD 1/2010 artículo 4.10

En virtud del artículo 115 bis del RGGI, para la práctica de notificaciones electrónicas, se permite que una norma con rango de Orden del Ministro de Economía y Hacienda habilite a las administraciones tributarias, en el ámbito competencial estatal, a que asignen una dirección electrónica.

Esta dirección electrónica es la DEH (Dirección Electrónica Habilitada), que ha sido la prevista, con carácter general, por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, para ser utilizada por la Administración General del Estado.

Así, el RD 1/2010 en su artículo 4.10 ha regulado la adhesión a este sistema de notificaciones electrónicas en dirección electrónica habilitada, la cual es dependiente del Ministerio de Presidencia.

Es de destacar la observación que realizó NOGUEIRA VIDAL⁵ sobre este peculiar modo de regular este medio de notificación, ya que *“se utiliza una norma de mayor rango (el Real Decreto) para regular un aspecto de menor contenido (la adhesión a un sistema de dirección electrónica ya creado frente a la creación y asignación de una nueva dirección). Ello es debido, esencialmente, a que el artículo 115 bis RGGIT mandataba al Ministro de Economía y Hacienda para asignar una dirección, no para adherirse a un sistema de notificaciones.”*

2.3.7 Orden PRE/878/2010, de 5 de abril

En el supuesto de que los órganos y organismos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado no establezcan sistemas de notificación propios, esta orden les

⁵ NOGUEIRA VIDAL, F., “La notificación electrónica tributaria”, Tesis para la obtención del grado en Doctor, *Universitat Oberta de Catalunya*, 2014, pág. 80.

permite que puedan disponer del sistema de notificación mediante la dirección electrónica habilitada prevista en la orden. Esta modalidad se ha previsto para ambos casos de notificación electrónica: con carácter obligatorio y voluntario.

En consecuencia, el Ministerio de la Presidencia es responsable de la titularidad de la dirección electrónica habilitada y de la prestación de su servicio. Respecto a esto último, se permite que, de acuerdo a lo previsto en el ordenamiento jurídico, el prestador pueda ser distinto al Ministerio de la Presidencia.

La Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, también prevé la creación de un directorio al servicio de la dirección electrónica habilitada. En él se recogen los siguientes datos: dirección electrónica habilitada específica del interesado, nombre y apellidos o razón o denominación social y el número de identificación fiscal

2.3.8 Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre

El objeto de regulación específico de este Real Decreto son las notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

De esta manera, esta norma ha previsto la obligación de incluir a cierto tipo de obligados tributarios en este sistema de dirección electrónica habilitada. Para comunicarles el cambio de sistema, la AEAT realizó notificaciones analógicas, si se me permite la expresión, o por medios no electrónicos, de acuerdo a las previsiones de lugar y forma de la notificación contenidas en la Ley General Tributaria. También realizó la labor de incluir estas comunicaciones en su sede electrónica, con el objetivo de que, a partir del momento de la notificación efectiva de la inclusión en el sistema de la DAH del obligado tributario, las notificaciones tributarias se realizarían mediante comparecencia en la sede electrónica.

Para los casos de alta en el Censo de Obligados Tributarios, se ha previsto la posibilidad de que tanto la comunicación del NIF como la inclusión en el sistema de dirección electrónica

habilitada se realicen en un mismo acto de notificación. Se establece también que, a partir del momento de la práctica de la notificación de la inclusión del obligado tributario en el sistema de dirección electrónica habilitada correctamente realizada, ya haya sido bien por medios electrónicos, bien por no electrónicos, se entenderá que todas las notificaciones electrónicas producirán todos sus efectos.

2.3.9 Ley General Tributaria, artículo 112, redacción de la Ley 2/2011

La reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, ha introducido la posibilidad de notificar la citación para la comparecencia física del interesado o su representante legal mediante anuncios publicados en el Boletín Oficial o en la sede electrónica del organismo correspondiente.

Se trata de un sistema en el que los anuncios se publican una sola vez en los sitios mencionados anteriormente y está pensado para cuando la notificación personal resulte infructuosa, de tal manera que se deje constancia de los siguientes aspectos:

- El procedimiento motivador de la notificación.
- El órgano administrativo competente de su tramitación.
- Las notificaciones pendientes del obligado tributario/representante.
- Lugar y plazo donde se debe comparecer para ser notificado.

El plazo para comparecer es de quince días naturales, desde el día siguiente al de la publicación del anuncio, tanto en el Boletín Oficial como en la sede electrónica. Si el obligado tributario o su representante no comparecen en tiempo, se entiende que la notificación ha producido todos sus efectos legales desde el día siguiente al del vencimiento del plazo.

2.3.10 Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Entre los objetivos esenciales perseguidos por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, presentes en su exposición de motivos, se encontraban la reducción de los litigios en el ámbito de los procedimientos administrativos-

tributarios, así como reforzar la seguridad jurídica de la propia Administración Pública Tributaria y de los sujetos obligados tributarios intervinientes.

El aspecto que más destaca de esta ley es que introdujo una serie de cambios novedosos y sustanciales en la regulación de las notificaciones en los procedimientos económico-administrativos. El objetivo buscado de estos cambios era la agilización de la actuación de los Tribunales económico administrativos. Para lograrlo, se realizaron las siguientes modificaciones:

1. Se adoptó el criterio de la “obligatoriedad” de interponer la reclamación económico-administrativa en la sede electrónica del órgano que dictase el acto que fuera reclamable, para los supuestos en que los actos de la Administración fueran de obligada notificación por medios electrónicos y para aquellos casos en que reglamentariamente se establezca que las reclamaciones deben interponerse por vía electrónica (art. 234.4 y 235.5 LGT).
2. El art. 236.1 extendió el requisito de la obligatoriedad de la presentación por vía electrónica en este ámbito también a las pruebas y, en general, a cualquier otro escrito.
3. Se estableció la necesidad de desarrollar normativamente, por la vía del reglamento, las notificaciones electrónicas en las reclamaciones económico-administrativas y de adoptar y unificar los criterios de los tribunales, a fin de que las notificaciones electrónicas obligatorias en este ámbito tuvieran una plena entrada en vigor.

2.3.11 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público

Con la publicación y entrada en vigor de la Ley 39/2015 se introdujo un cambio cualitativo en la práctica de las notificaciones en el procedimiento administrativo común. Se estableció que los medios electrónicos tienen un carácter preferente frente a los tradicionales. Además, también se recogió, en la reforma legal operada por esta norma, la jurisprudencia establecida en la STS de 22 de febrero de 2.012, por la que convenía separar jurídicamente, en cuanto a la normativa aplicable, las notificaciones electrónicas de aquellas practicadas en papel.

En consecuencia, por el juego aplicativo de las disposiciones normativas contenidas en el art. 109 de la Ley General Tributaria (que hace una remisión a las normas administrativas generales en materia de notificaciones) y de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015 (que realiza una remisión, para el caso de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, a las leyes especiales en materia tributaria y aduanera), lo previsto con carácter especial por el RD 1363/2010, para las notificaciones electrónicas obligatorias, sigue vigente.

También, hay que hacer mención al hecho de que la Ley 39/2015 hizo obligatorio, desde el 2 de octubre de 2016, la aplicación de los procedimientos electrónicos de notificación en los procedimientos tributarios a las entidades sin personalidad jurídica y a las personas jurídicas. En el concepto de entidades sin personalidad jurídica se incluyen tanto las comunidades de bienes como los profesionales que ejerzan una actividad que requiera colegiación obligatoria. Las personas físicas, salvo que se haya establecido la obligatoriedad de que se relacionen a través de medios electrónicos, tienen la posibilidad de escoger, en cualquier momento, la posibilidad de comunicarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos y también de modificar su decisión de la misma forma (art. 14 Ley 39/2015).

Por último, en virtud de la disposición derogatoria única contenida en la Ley 39/2015, quedaron derogadas expresamente las siguientes normas:

“1. Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente Ley.

2. Quedan derogadas expresamente las siguientes disposiciones:

a) *Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.*

- b)** *Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.*
- c)** *Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora.*
- d)** *Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro.*
- e)** *Los artículos 2.3, 10, 13, 14, 15, 16, 26, 27, 28, 29.1.a), 29.1.d), 31, 32, 33, 35, 36, 39, 48, 50, los apartados 1, 2 y 4 de la disposición adicional primera, la disposición adicional tercera, la disposición transitoria primera, la disposición transitoria segunda, la disposición transitoria tercera y la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007.”*

Por su parte, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público derogó todas aquellas disposiciones de igual o inferior rango que se opusieran, contradijeran o resultasen incompatibles con lo dispuesto en la ley. En especial, relacionado con el objeto de este trabajo, quedaron derogados el artículo 6.1.f), la disposición adicional tercera, la disposición transitoria segunda y la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

3. RÉGIMEN JURÍDICO DEL SISTEMA DE NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS

3.1. EL PROCEDIMIENTO ELECTRÓNICO TRIBUTARIO

El cambio hacia un procedimiento electrónico tributario se encuadra dentro de un contexto de apertura a nuevas formas de participación ciudadana en la gestión de los asuntos públicos, que llevan ya gestándose varios años, y que obligan a los poderes públicos, principalmente Administraciones Públicas y Gobiernos, a trazar las líneas de actuación y las reformas normativas que permitan articular, de forma efectiva, estas nuevas formas de participación. Se trata, en el fondo, de ahondar en la democratización de la sociedad, a través de aquellas instituciones que representan uno de los poderes del Estado, el ejecutivo, concretamente en su aspecto de recaudador de impuestos.

Por este motivo, las nuevas formas de gestión en el ámbito tributario se han orientado hacia una colaboración activa de los ciudadanos con la AEAT. Se ha invertido el papel pasivo del ciudadano que solo tiene el deber de pagar impuestos al rol activo de ciudadano colaborador con la Administración Pública en la gestión de los asuntos comunes, mediante la aportación de datos (principalmente, declaraciones) que mejoren la eficiencia del conjunto.

En consecuencia, las posibilidades abiertas por el gran desarrollo que han tenido las tecnologías de la información han permitido lograr la simplificación y agilización de los trámites de gestión administrativa. De este modo, la apuesta asumida por la AEAT de adaptarse a la sociedad de la información y las nuevas tecnologías, con el objetivo de mejorar la calidad del servicio al ciudadano y mejorar las prestaciones públicas a ella encomendadas en el ámbito tributario, ha dado como resultado la creación del procedimiento electrónico. Este cambio en la forma de relacionarse con los ciudadanos ha propiciado como resultado la reducción de los costes en la práctica de las notificaciones; una mejora en los objetivos de protección del medio ambiente y reducir el gasto en papel; una automatización de los procesos de comunicación que ha mejorado la eficiencia del conjunto de la Administración Tributaria; y, por ende, todo ello ha contribuido a una mejora en la calidad de la prestación del servicio al ciudadano.

El procedimiento electrónico tributario se encuentra regulado en el 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, y se ha estructurado de acuerdo al sistema de notificación electrónica a través de la dirección electrónica habilitada (DEH), de acuerdo a lo permitido por el art. 43.1 Ley 39/2015 y de lo dispuesto en el art. 2 RD 1363/2010. Es importante hacer mención aquí a la categoría jurídica que tiene la DEH, ya que, en palabras de MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI⁶, *“la DEH no constituye una modalidad, subcategoría o variante del domicilio fiscal del obligado tributario en el art. 48.1 LGT. El apartado 2 de este mismo precepto legal identifica el lugar de localización del administrado con un lugar físico determinado. Y este no es una dirección electrónica.”*

Para que la DEH pueda llegar a considerarse como una variante del domicilio fiscal del obligado tributario, es necesario que se opere una reforma en la Ley General Tributaria, como bien apuntó GARCÍA DÍEZ⁷, en la que se *“prevea la especificidad de las notificaciones electrónicas sobre la concepción del domicilio fiscal; de manera que incluya a la sede electrónica y a la dirección electrónica habilitada como variantes del domicilio fiscal junto a la residencia habitual, el domicilio fiscal, la sede de dirección efectiva de la actividad o el lugar donde radique la mayor parte del inmovilizado”*.

Por lo expuesto, el procedimiento electrónico tributario vertebra una relación electrónica entre administración y obligado tributario que se articula sobre dos premisas. La primera es que, a través del registro electrónico de la AEAT localizado en su sede electrónica, se deben realizar todos los trámites que consistan en presentar documentos y solicitudes. La segunda consiste en que, para que el sistema opere efectivamente, al administrado se le debe incluir en el sistema de notificaciones electrónicas y así pueda recibir las comunicaciones que le envíe la AEAT.

⁶ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, página 68.

⁷ García Díez, J. “Notificaciones electrónicas y garantías del contribuyente”. Capítulo 11 de la obra colectiva *Plataformas digitales: problemas jurídicos derivados de su actuación*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2020, págs. 322 y 323.

3.2. DERECHO Y OBLIGACIÓN DE RECIBIR NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS: ¿QUIÉNES ESTÁN OBLIGADOS A RECIBIR COMUNICACIONES Y NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA?

3.2.1. Consideraciones previas

Tenemos que recordar que el objetivo de una notificación administrativa, en este caso tributaria, es permitir que el destinatario, interesado u obligado tributario, de un acto administrativo tenga conocimiento del mismo. Sin embargo, el trasladar el contenido del acto, para que el destinatario pueda llegar a conocerlo, no implica, *per se*, que la actuación de la administración continúe hasta que se compruebe que el interesado ha llegado a tener conocimiento material del acto en cuestión. Si se siguiese este proceder, el sistema de notificaciones se paralizaría, puesto que su efectividad dependería de la propia voluntad de los ciudadanos administrados, lo que implica un perjuicio al interés general de la ciudadanía como conjunto. Por este motivo, tal y como apunta MARTÍN DELGADO⁸, en la práctica de las notificaciones administrativas, se persigue la formalidad *“no tanto como un ritual sin sentido, sino como un medio para garantizar unas condiciones mínimas para la práctica de la notificación, cumplidas las cuales el acto se entienda notificado, sin necesidad de constatar, en cuanto al fondo, que el mismo ha sido conocido efectivamente por el administrado”*.

Por tanto, la Administración está obligada a notificar, al ser la notificación administrativa una actuación regida por formalidades, garantías y condiciones impuestas por ley, para lograr que el destinatario interesado o perjudicado de sus actuaciones llegue a tener un conocimiento fehaciente del contenido de las mismas. Una vez cumplidas las formalidades, garantías y condiciones legales requeridas, la notificación se entiende plenamente realizada y el acto administrativo objeto de notificación despliega toda su eficacia.

3.2.2. La voluntariedad en el derecho a la elección del medio de notificación

Expuestas las ideas generales, hemos de comenzar afirmando que en el ámbito tributario la notificación por medios electrónicos es, en principio, salvo los supuestos que se explicarán en el

⁸ MARTIN DELGADO, I., *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Tirant lo

apartado siguiente, un derecho del administrado. El fundamento de esta posibilidad reside en la previsión genérica de que, por un lado, los ciudadanos tienen reconocido el derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración Pública y, por otro lado, que ella tiene que garantizarles el uso de los medios electrónicos. Las personas físicas, salvo que se haya establecido la obligatoriedad de que se relacionen a través de medios electrónicos, pueden escoger, en cualquier momento, comunicarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos y también de modificar su decisión de la misma forma (art. 14 Ley 39/2015).

De este modo, desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, todo procedimiento administrativo tiene que obligatoriamente prever un sistema que permite la práctica de notificaciones electrónicas, a la vez que mantiene los otros sistemas legales de notificación.

En esencia esta forma de relacionarse electrónicamente de los ciudadanos con la Administración se ha configurado como un verdadero estatuto jurídico: aparte del reconocimiento genérico del derecho a relacionarse electrónicamente, también existen una serie de derechos específicos y complementarios. Como estatuto jurídico que es, puede hacerse valer a través de la vía jurisdiccional.

En este punto es conveniente hacer una precisión acerca del alcance que tiene el reconocimiento al ciudadano del derecho a relacionarse con la Administración Pública por medios electrónicos. Si bien es competencia de la Administración habilitar los sistemas de notificación electrónica pertinentes, el administrado sólo podrá optar por uno de los sistemas de notificación electrónica habilitados. El contenido del derecho a la notificación electrónica engloba solo la posibilidad de elección del medio, pero no incluye la elección de la forma, como puede ser escoger en distintos procedimientos ante la misma Administración por sistemas de notificación electrónica diferentes (sede electrónica, comparecencia electrónica, correo electrónico, etc...). En otras palabras, como bien recoge MARTÍN DELGADO⁹, “*supone la obligación de la Administración*

Blanch, Valencia, 2009, página 53.

⁹ MARTÍN DELGADO, I., *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, página 71.

de disponer de medios electrónicos para la práctica de la notificación cuando el ciudadano así lo desee, pero no la de habilitar los sistemas de notificación que el administrado elija”.

En conclusión, corresponde a la Administración determinar la forma de la práctica de las notificaciones electrónicas de los actos administrativos tramitados en cada procedimiento y, por consiguiente, la elección del interesado está constreñida por las opciones que se hubieran habilitado por la Administración oportuna. No obstante, hay que recordar que el derecho a recibir notificaciones por medios electrónicos es un derecho de ejercicio voluntario y, por tanto, ejercitable por dos vías:

1. Señalar como preferente un determinado medio electrónico de notificación de los previstos por la Administración para un determinado procedimiento.
2. Consentir el uso de las notificaciones electrónicas.

Debido a esta característica, la voluntariedad del ejercicio del derecho, si la Administración notifica por medios electrónicos un acto administrativo, sin haberse consentido el uso de notificaciones electrónicas ni haberse señalado este medio como preferente, ella debe asumir las consecuencias de los efectos derivados de la falta de conocimiento fehaciente del contenido del acto por parte del destinatario del mismo.

3.2.3. La obligación de recibir notificaciones electrónicas

La Ley 39/2015 hizo obligatorio, desde el 2 de octubre de 2016, la aplicación de los procedimientos electrónicos de notificación en los procedimientos tributarios a las entidades sin personalidad jurídica y a las personas jurídicas. En el concepto de entidades sin personalidad jurídica se incluyen tanto las comunidades de bienes como los profesionales que ejerzan una actividad que requiera colegiación obligatoria. La Ley también extendió¹⁰ esta obligación a los siguientes sujetos:

¹⁰ 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”. Carta Tributaria, nº 13, págs. 45 80.

1. Los representantes de los interesados que estén obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración.
2. Los empleados de las Administraciones Públicas, para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público.
3. Los profesionales que, en el ejercicio de su actividad, requieren colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, se entenderán incluidos dentro de este colectivo los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
4. Aquellos 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. Si bien esta posibilidad debe regularse reglamentariamente por parte de la Administración.

En todo caso, es el art. 4 del RD 1363/2010 el que, más detalladamente, establece la lista de personas y entidades obligadas a relacionarse electrónicamente con la AEAT en sus comunicaciones y notificaciones. Es importante mencionar aquí lo que MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI¹¹, citando a MORENO FERNÁNDEZ, precisa sobre la forma de la notificación que se desprende de la aplicación de este precepto legal. MARTÍNEZ-CARRASCO reafirma lo explicitado por el segundo, al decir que éste último “*sostiene que una vez impuesta para ciertos sujetos la notificación electrónica obligatoria en materia tributaria, la opción entre la dirección electrónica, la comparecencia electrónica o el correo electrónico desaparece, sin que sea posible la sustitución de la notificación electrónica obligatoria por ningún otro medio de notificación electrónico existente (presencial, mediante agente tributario, o en papel, por correo postal certificado)*”.

¹¹ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pág. 84.

De lo expuesto resulta que las personas y entidades sujetas al sistema NEO son las siguientes:

1. Sociedades Anónimas (NIF Letra A).
2. Sociedades de Responsabilidad Limitada (NIF Letra B).
3. Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que no dispongan de nacionalidad española (NIF letra N).
4. Establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF letra W).
5. Uniones Temporales de Empresas (NIF Letra U).
6. 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 con NIF letra V).

Además, con independencia de su personalidad o forma jurídica, estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les practique la AEAT las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1. Las inscritas en el Registro de Grandes empresas, regulado en el artículo 3.5 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, 27 de julio.
2. Las que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal, regulado por el capítulo VII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I. "Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria". Revista Impuestos, nº5, mayo 2013, pág. 13. Ed. La Ley.

3. Las que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades, regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
4. Las que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual, regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor añadido.
5. *Las que tengan la condición de representantes aduaneros según lo dispuesto en el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero, o presenten declaraciones aduaneras por vía electrónica.*

Como se puede observar de lo explicado, el ámbito subjetivo de las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria es bastante amplio, con las reticencias y críticas que eso conlleva. Sobre todo se refieren al hecho de que nos encontramos ante un sistema que impone deberes y obligaciones, en una materia tan sensible como son las notificaciones administrativas, por vía de una norma reglamentaria, con los problemas que ello suscita de cara a proteger las garantías y principios constitucionales.

3.3. EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS TRIBUTARIAS OBLIGATORIAS

3.3.1. Ámbito material de las notificaciones electrónicas obligatorias

El ámbito material de aplicación de las notificaciones electrónicas tributarias obligatorias viene determinado por lo dispuesto en el art. 3.1 RD 1363/2010. Según este precepto, la obligación de recibir notificaciones y comunicaciones electrónicas por medios electrónicos por parte de la AEAT se extiende a los sujetos previstos en el art. 4 del mismo cuerpo legal para:

1. Actuaciones y procedimientos tributarios.
2. Actuaciones y procedimientos aduaneros.

3. Actuaciones y procedimientos estadísticos de comercio exterior
4. Gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tenga la AEAT atribuida o encomendada.

Como se puede apreciar, el ámbito material de las notificaciones electrónicas obligatorias es muy amplio, aunque hay que hacer una precisión bastante importante. El sistema de las notificaciones electrónicas obligatorias se aplica siempre a los sujetos obligados en los actos y comunicaciones tributarias que se dicten en los procedimientos iniciados de oficio. No es de aplicación automática en aquellos procedimientos iniciados solicitud del interesado, cuando él o su representante legal tienen atribuida la facultad de designar un lugar de notificación distinto a la DEH (art. 3.2. RD 1363/2010 y art. 110.1 LGT).

3.3.2. Supuestos de exclusión del sistema de notificaciones electrónicas obligatorias

En primer lugar, el art. 3.4 del RD 1363/2010 especifica aquellos supuestos excluidos del sistema de la DEH, lo que implica que los siguientes actos de notificación, según el tenor literal del precepto, *en ningún caso se efectuarán en la dirección electrónica habilitada*:

1. Aquellos en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.

Como dato de interés, esta excepción fue considerada como injustificada por el Consejo de Estado¹², en su Dictamen nº1815/2010, de 30 de septiembre. El Consejo de Estado realizó la siguiente observación:

“No resulta coherente con la articulación de un sistema de dirección electrónica habilitada de aplicación general e imperativa a numerosos sujetos la introducción de posibles excepciones que no estén plenamente justificadas.”

¹² Vid. Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pág. 78.

2. Los 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.
3. Los efectuados por la AEAT en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.
4. Los que contengan medios de pago a favor de los obligados, como, por ejemplo, cheques.
5. Los dirigidos a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios electrónicos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
6. Los actos de notificación dirigidos a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la AEAT, en el desarrollo de su servicio de colaboración.
7. Los actos dirigidos 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.
8. Los actos de notificación 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 AEAT.

Respecto de esta serie de supuestos materiales excluidos del sistema de notificaciones electrónicas obligatorias, creo importante traer aquí la reflexión que el profesor MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI¹³ realizó, como crítica destinada a mejorar la actuación de la AEAT en materia de seguridad jurídica. Según él, *“en todos estos supuestos excluidos de notificación vía*

electrónica debería haberse previsto como cautela a favor de la seguridad jurídica (como así lo indicó el Consejo de estado en su dictamen) que en la comunicación o notificación practicada por medios diferentes a los electrónicos se recogiese expresamente que la misma sustituye a la que hubiera correspondido, en principio, efectuar obligatoriamente por medios electrónicos.”

En segundo lugar, el art. 41.2 Ley 39/2015, por su parte, ha previsto dos supuestos de exclusión, en los que *en ningún caso se efectuarán por medios electrónicos las siguientes notificaciones:*

1. Notificaciones en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
2. Notificaciones que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

Hágase notar que estos dos supuestos son idénticamente los mismos que los contemplados en las letras “a” y “d” del art. 3.4 del RD 1363/2010.

En tercer lugar, por aplicación del principio de especialidad en la aplicación de las normas, la presentación de declaraciones y autoliquidaciones queda excluida de la normativa de las notificaciones electrónicas obligatorias. Su régimen jurídico respecto de la forma, el lugar y el plazo en el que deben realizarse está en las distintas órdenes ministeriales que dicta el Ministerio de Hacienda (art. 98.4 LGT).

En cuarto lugar, respecto de las notificaciones practicadas en el procedimiento económico-administrativo, existe la previsión contemplada en el art. 234.4 LGT de que los trámites de comunicación de la notificación sean realizados por medios electrónicos con carácter obligatorio, siempre y cuando el Reglamento General de revisión de actos tributarios (RD 520/2005, de 13 de mayo) establezca los sujetos obligados y el régimen jurídico de aplicación. Por

¹³ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pág. 79.

lo que tampoco estas notificaciones se rigen por el sistema de las notificaciones electrónicas obligatorias contempladas en la normativa analizada.

3.3.3. Notificaciones en procedimientos iniciados a solicitud del interesado

El punto de partida de la notificación electrónica en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado es el artículo 110.1 de la Ley General Tributaria. Este precepto habilita al interesado o a su representante a señalar el lugar que se desee para la práctica de notificaciones tributarias.

Por su parte, el art. 3.5 del RD 1363/2010 contempla la posibilidad de practicar notificaciones tributarias en lugar distinto a la dirección electrónica habilitada, siguiendo el mismo régimen previsto en la LGT: si el interesado o su representante señalan un lugar de notificación distinto a la DEH de cualquiera de ellos, las notificaciones se tendrán que realizar en el lugar señalado por ellos. Sin embargo, esta regla tiene una excepción contenida en el propio artículo. Esta excepción consiste en que, si tras dos intentos de notificación no es posible a la AEAT practicar la notificación en el lugar designado por causas no imputables a ella, ésta podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada de cualquiera de ellos.

También este derecho a elegir el medio de la práctica de la notificación en las comunicaciones entre el interesado y la Administración Tributaria está previsto en el art. 14.1 de la Ley 39/2015, aunque aquí hay una previsión, en mi opinión, algo preocupante, puesto que el propio artículo faculta a la propia Administración a modificar el medio de notificación designado por el ciudadano en cualquier momento. Esta previsión rompe por completo con el esquema de reglas generales a aplicar, en el ámbito tributario, en las notificaciones entre interesado y AEAT, contempladas en las leyes tributarias que se han expuesto anteriormente.

Por último, el art. 42.1 de la misma Ley 39/2015 ha establecido la posibilidad de que el interesado, no sujeto al sistema de notificaciones electrónicas obligatorias y que haya designado como medio de notificación medios no electrónicos, pueda consultar, de forma telemática, los documentos de los procedimientos. Este artículo obliga a las Administraciones Públicas a que

todas las notificaciones que se practiquen en papel sean puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración actuante. Si bien parece interesante a primera vista que el interesado pueda acceder voluntariamente al contenido de las notificaciones por medios electrónicos, conviene tener presente en todo momento los efectos de este acceso. Dicho acceso puede entenderse como una aceptación tácita del sistema de notificaciones electrónicas, en la DEH para las actuaciones tributarias, y, por tanto, se puede sostener por parte de la Administración que la notificación surtió plenos efectos, sobre todo en el cómputo de los plazos, mucho antes de su recepción en papel.

3.4. PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS

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, supuso un cambio de sistema en la forma en que los obligados tributarios se relacionan con la AEAT. Pero este cambio no puede ir en contra de las garantías y requisitos legalmente establecidos. Así, es necesario, para que las notificaciones electrónicas tengan plena eficacia jurídica, que se cumplan los requisitos que establecen, primero, cómo se debe utilizar el sistema correctamente y, segundo, la posibilidad de utilizar el propio sistema.

3.4.1: Requisitos previos para la inclusión en el sistema de notificación electrónica obligatoria

Antes de poder hablar de requisitos propiamente dichos de las notificaciones electrónicas, hay que partir del punto de partida: la notificación de la inclusión en el sistema de notificación electrónica obligatoria (por su acrónimo: NEO).

El art. 5 del RD 1363/2010 ha establecido los requisitos necesarios para entender cumplimentada válidamente la exigencia de la “comunicación de la inclusión”. Los mencionados requisitos son:

1.- La notificación de la AEAT, en la que se comunica a los obligados tributarios su inclusión en el NEO, debe efectuarse por medios no electrónicos y llevarse a cabo en los lugares y formas previstos en los arts. 109 a 112 LGT.

2.- En los supuestos de imposibilidad de notificación al interesado de acuerdo a lo dispuesto en los artículos anteriores, podrá entonces acudir a la opción de la notificación por comparecencia en sede electrónica (art. 112 LGT) y no antes.

Sobre lo explicado, hay que hacer mención especial al hecho de que a la AEAT se le exige un nivel máximo de diligencia a la hora de realizar la comunicación al obligado tributario de su inclusión en el NEO, ya que es necesario garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos. De lo contrario se causaría indefensión.

En consecuencia, para que una notificación electrónica se reputé válida, lo que primero debe acreditarse es que el destinatario esté correctamente dado de alta en el Servicio de Notificaciones Telemáticas Seguras. Si la Administración no presta especial atención a esta exigencia, su actuación podría reputarse de nula por indefensión, puesto que el destinatario de la notificación se vería efectivamente imposibilitado de acceder al contenido de la misma que afectase a sus derechos e intereses. Lo importante, pues, es que no se llegue al extremo, como bien apunta Fuentes Giménez¹⁴, de *“no tener ni siquiera conocimiento de que existe un acto administrativo o un procedimiento respecto del que se tiene que actuar, pudiendo producirse la firmeza de actos por el no ejercicio de las correspondientes vías impugnatorias, con el alcance que de ello se deriva.”*

3.4.2. Requisitos para la validez de la notificación electrónica

Los requisitos para la validez de la notificación electrónica obligatoria están establecidos en la Ley 39/2015 y en el RD 1363/2010 y vienen a consolidar lo que ya disponía la Ley 11/2007, que fue derogada por la Ley 39/2015. Las disposiciones normativas contenidas en el Real Decreto

¹⁴ Fuentes Giménez, J.A., “Requisitos para la plena eficacia jurídica de las notificaciones de la AEAT efectuadas por medios electrónicos”, Revista LA LEY DIGITAL, nº2856/2014.

son de aplicación a la Administración General del Estado, a sus organismos públicos vinculados y a los ciudadanos en sus relaciones con las mencionadas entidades.

El primero de estos requisitos consiste en que el interesado haya prestado su consentimiento para que las notificaciones que se le dirijan sean efectuadas, de manera preferente, por medios electrónicos, o bien que haya consentido la utilización de estos. Esta regla se aplica con carácter general, salvo que una norma con rango de Ley haya previsto que las notificaciones en un determinado ámbito sean obligatoriamente realizadas por medios electrónicos, como hemos expuesto en apartados anteriores de este trabajo (**Véase apartado 3.2**).

El segundo requisito es la acreditación fehaciente de los siguientes aspectos de la notificación:

1. fecha y hora de la puesta a disposición del acto objeto de notificación al interesado.
2. fecha y hora del acceso del interesado a su contenido o del transcurso de diez días sin que se haya producido tal acceso.
3. identificación fidedigna del remitente de la comunicación y el destinatario de las mismas.

El objetivo buscado por el sistema es determinar el momento, sin el menor atisbo de duda, a partir del cual la notificación electrónica se entiende efectivamente practicada y despliega todos sus efectos legales.

La administración gestora del sistema de notificaciones electrónicas competente en cada ámbito competencial es el órgano administrativo responsable de la veracidad y autenticidad de las informaciones y servicios ofrecidos a través de medios electrónicos. Por tanto, es quien, a través de las certificaciones que emite, cumple de manera instrumental con el requisito de la acreditación fehaciente. De acuerdo con los principios constitucionales, sobre todo con la prohibición de indefensión, las notificaciones electrónicas tienen el mismo nivel de garantías que las notificaciones por medios no electrónicos y deben ofrecer seguridad en su implantación y utilización.

En el supuesto de que no consten las certificaciones administrativas que acrediten los extremos arriba referenciados, las notificaciones electrónicas efectuadas al obligado tributario se reputarán como no válidas. Esto es debido a que la Ley 58/2003 General Tributaria y la Ley 39/2015 comparten el propósito de garantizar la eficacia de la notificación de los actos administrativos, en su vertiente de garantizar que los destinatarios de los mismos lleguen a tener efectivo conocimiento de su contenido. Y este criterio ha sido reiterado en numerosas ocasiones por el Tribunal Supremo¹⁵, a la hora de determinar, dentro de un análisis del derecho a la tutela judicial efectiva, cuáles son las garantías constitucionales que deben regir la práctica de las notificaciones administrativas.

El tercer, y último requisito, es de seguridad y de integridad de las comunicaciones, que se manifiesta en:

1. disponer de mecanismos de autenticación, para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario.
2. posibilitar el acceso, de manera permanente, por parte de los interesados a la dirección electrónica correspondiente. En el caso particular de las notificaciones en el ámbito tributario de la AEAT, que es objeto de este trabajo, ésta dispone del servicio de la Dirección Electrónica Habilitada (DEH). Esta dirección es un servicio, prestado a través de internet, que ofrece la posibilidad de recibir notificaciones y comunicaciones administrativas para toda la Administración General del Estado.

3.4.3. La práctica de las notificaciones electrónicas

Como requisito técnico-material previo, para poder acceder a las notificaciones electrónicas, es necesario disponer de una dirección electrónica habilitada, DEH, en la cual se pone a disposición del interesado el acto o la comunicación notificada. Además, el obligado tributario dispone de un buzón electrónico, asociado a su DEH, en el que recibe las notificaciones de los procedimientos administrativos en los que se haya suscrito. También recibirá aquí las

¹⁵ Ver STS de 12 de diciembre de 1997 y STS de 19 de enero de 1998.

notificaciones propias de aquellos entes u organismos públicos con los que esté obligado, por disposición legal o reglamentaria, a relacionarse electrónicamente.

Pues bien, antes de exponer cómo se realizan las notificaciones electrónicas, hay que hacer una importante precisión sobre el sistema NEO. Este sistema ha separado los conceptos de la puesta a disposición de la notificación y el acceso al contenido del acto administrativo notificado al obligado tributario en dos momentos espaciales distintos, a diferencia de lo que ocurre con las notificaciones realizadas por medios no electrónicos. Normalmente, en el ámbito de las notificaciones administrativas, como son las tributarias, el momento de acceso al contenido del acto notificado suele coincidir con el momento de la entrega o notificación. Pero, en las notificaciones electrónicas, no sucede así, ya que en este medio de notificación ambos conceptos hacen referencia a dos momentos diferentes y separados espacialmente. En consecuencia, esa “no correspondencia” temporal, entre la puesta a disposición de la notificación en el buzón electrónico y el momento en que el obligado tributario accede a la notificación y conoce su contenido, tiene su implicación práctica porque ambos momentos tienen consecuencias distintas respecto de los efectos jurídicos del acto administrativo que se notifica.

Realizada la precisión pertinente, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 41.6 de la Ley 39/2015, el inicio de la práctica de la notificación electrónica comienza cuando las Administraciones Públicas envían un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado. Por medio de este aviso, se informa al interesado de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la DEH. Se le conoce comúnmente como “Aviso de cortesía”, es independiente de que la notificación se realice electrónicamente o no y su falta de práctica *no impedirá que la notificación sea considerada válida* (art. 41 Ley 39/2015).

El aviso de cortesía no es, propiamente, una notificación¹⁶. Así, como MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI¹⁷ certeramente indica, *“la no comunicación del aviso de cortesía*

¹⁶ Ver STC nº6/2019, de 17 de enero (RC 2019,6) y STC 55/2019, de 6 de mayo (RTC 2019,55).

¹⁷ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pág. 95.

(cualquiera que sea la causa de dicha omisión) no afecta en absoluto a la validez plena de la notificación en cuestión. Debe diferenciarse, pues, entre el aviso de notificación de un Acuerdo o Resolución dictado por la Administración tributaria y la notificación misma. De modo y manera que, a la luz de la normativa aplicable, la ausencia del primero no produce efecto invalidante, mientras que la inexistencia o defecto en la segunda sí puede conducir a la nulidad del acto administrativo de que se trate.

[...]

Por consiguiente, el legislador ha concebido el aviso de notificación referido en el sistema electrónico de notificaciones como una simple herramienta complementaria, un mero instrumento auxiliar, coadyuvante y previo a la notificación tributaria, a modo de precaución a favor del obligado tributario y su representante.”

Respecto de las personas que pueden acceder al buzón electrónico y al contenido de las notificaciones electrónicas allí depositadas, sólo están habilitados el titular de la DEH o una persona autorizada, normalmente el representante del obligado tributario. Por su parte, dentro del propio buzón, las notificaciones pueden encontrarse en cualquiera de estos estados:

- a) Puesta a disposición: la notificación ha sido recibida en el buzón electrónico de la DEH y el destinatario de la misma la puede aceptar y leer o rechazar. El interesado siempre podrá conocer el estado y las circunstancias relativas a la puesta a disposición (fecha y hora) de la notificación.
- b) Leída: la notificación ha sido leída de modo correcto por el destinatario de la misma.
- c) Rechazada: el destinatario, de manera expresa, opta por no leer la notificación.
- d) Rechazada automáticamente: ha transcurrido el plazo de 10 días naturales y el destinatario no ha leído ni rechazado la notificación electrónica.

En el momento de realizar la consulta de las notificaciones electrónicas por parte del ciudadano, éste puede optar bien por leerla y guardar el documento en su propio equipo, bien por rechazarla y devolverla a la Administración que la emitió. Haga lo que haga, la acción que realice estará validada por el prestador del servicio de la DEH, a través de la firma electrónica, lo que permite acreditar la fecha y la hora fehacientemente.

Por último, tras haber realizado la notificación electrónica, la AEAT debe certificar, en la DEH, la identificación del acto administrativo notificado y su destinatario, la fecha de la puesta a disposición de la notificación y la fecha en que el ciudadano accedió al contenido o la notificación fuera rechazada (automática o voluntariamente).

3.5. LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA INFRUCTUOSA

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 112 LGT, que fue modificado por el art. 26 de la Ley 15/2014, de 16 de diciembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas administrativas, se ha previsto la publicación de los anuncios de notificaciones por comparecencia en el BOE. De esta manera, se cita al interesado o a su representante a través de este boletín oficial, con el objetivo de trasladarles la información que se precise. Normalmente reviste la forma de anuncio de que se ha practicado un acto de comunicación tributaria entre la AEAT y el interesado.

Esta posibilidad se ha previsto para el caso de que la AEAT no haya podido efectuar la notificación al interesado o a su representante, por causas no imputables a la Administración tributaria, siempre que la notificación previa a la comparecencia se haya intentado al menos dos veces en el domicilio fiscal o en el designado por el interesado, en caso de procedimientos iniciados a solicitud del mismo.

El obligado tributario o su representante disponen de un plazo de quince días naturales, contados desde el día siguiente al de la publicación del aviso en el BOE, para comparecer ante la Administración tributaria. De no ser así, el acto de comunicación se entiende notificado y despliega todos sus efectos legales desde el día en que finaliza el plazo para comparecer de quince días naturales.

Por último, esta posibilidad también está recogida en el art. 44 de la Ley 39/2015, aunque no se detalla más que la Administración publicará un anuncio en el BOE, sin desarrollar más esta forma de notificar. Este precepto resulta aplicable, de acuerdo con la disposición de aplicación supletoria del Derecho Administrativo al Derecho Tributario presente en el art. 7.2 de la Ley General Tributaria.

3.6. LOS EFECTOS LEGALES DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS

Como se ha manifestado a lo largo de este trabajo, la notificación es, por una parte, garantía de los derechos del administrado y, por otra parte, un presupuesto de la eficacia del acto administrativo. De este modo, respectivamente, el administrado tiene conocimiento del acto administrativo que le afecta en cuestión y podrá, bien hacer valer su contenido frente a la administración o frente a terceros, o bien proceder a su impugnación; por el otro lado, se cumple la exigencia legal del presupuesto de eficacia de los actos administrativos.

Expuestos los efectos que producen las notificaciones (conocimiento del acto y cumplimiento del presupuesto de eficacia), hay que hacer mención a que, en el sistema de la Dirección Electrónica Habilitada, la notificación produce sus efectos desde que el interesado accede al contenido del acto, dentro del propio sistema. Sin embargo, si no se accede al sistema de la DEH, pasados 10 días naturales, desde que se puso a disposición el acto en cuestión, se entiende practicada la notificación y así constará en el futuro. El cómputo de este plazo comienza el día siguiente al de la puesta a disposición del acto administrativo.

Existe, además, un periodo de 90 días naturales en el que las notificaciones y comunicaciones practicadas se mantendrán en la propia DEH del interesado. Así, pueden ser visualizadas todas las veces que el interesado estime. Sin embargo, con la expiración de este periodo, sólo podrán consultarse en la sede electrónica de la AEAT. Es importante mencionar en este punto que la lectura del acto administrativo informatizado equivale a la firma del acuse de recibo de una carta certificada.

Si las notificaciones electrónicas fueran rechazadas expresamente o expiró el plazo de acceso de 10 días naturales, habrá que acudir a la sede electrónica de la AEAT, para poder comprobar las notificaciones que se han realizado y consultar las comunicaciones y actos administrativos que estas notificaciones contenían. Si bien es cierto que, a través de la opción de seleccionar los expedientes del interesado que ya consten como notificados, se puede acceder al documento completo en el que consta el acto notificado.

El propio sistema de la DEH acredita el momento, con indicación de fecha y hora, en el que el acto administrativo que es objeto de notificación se pone a disposición del interesado. También realiza la acreditación de la fecha y la hora del acceso al contenido del documento notificado por parte del destinatario, así como si la notificación se entendió rechazada por el transcurso del plazo legal establecido de los 10 días naturales.

Por otra parte, es necesario mencionar el hecho de que, para el caso de que se le hubiera notificado al interesado por comparecencia electrónica, en la sede electrónica de la AEAT, anteriormente a la fecha de la recepción de la notificación electrónica en la DEH, se ha previsto que la fecha de que debe prevalecer, a todos los efectos, es la de la primera de las notificaciones correctamente practicada.

En los supuestos en que se haya producido un mal funcionamiento de este sistema de notificaciones electrónicas, debido a causas imputables a la Administración Tributaria o por causas imputables al obligado tributario, es posible recurrir los actos administrativos que impliquen indefensión o un mayor coste para el administrado. El fundamento de esta posibilidad de defensa es que no se ha recibido correctamente por el contribuyente, a través de la vía electrónica, la notificación en cuestión de la que se trate y, por tanto, pueden haberse vulnerado las garantías que rigen los procedimientos administrativos.

4. LOS PROBLEMAS PLANTEADOS EN LA APLICACIÓN DE ESTE SISTEMA

4.1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este apartado es poner de manifiesto una serie de distintos supuestos que han tenido lugar como consecuencia de la aplicación de las normas referentes a la administración electrónica. Concretamente, las relativas al sistema de notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito tributario.

Como evidencia que se anticipa, la exposición mostrará que en los supuestos se han cometido una serie de irregularidades graves y que se repiten, lo que pone de manifiesto que la implantación del sistema ha estado, y sigue, aquejado de una serie de deficiencias importantes.

El común denominador de los casos tratados es que, en primer lugar, las notificaciones electrónicas se refieren a deudas tributarias y constan como rechazadas. Algunas de ellas se encuadran en la vía ejecutiva después del oportuno procedimiento de verificación de datos o comprobación limitada, otras tras el oportuno procedimiento de inspección. En segundo lugar, los contribuyentes no tuvieron posibilidad de acceder materialmente a la notificación practicada por la AEAT en su DEH, ya que la propia notificación no constaba en el buzón electrónico, es decir, en apariencia no existía. En tercer lugar, en la mayoría de los supuestos los obligados tributarios venían cumpliendo diligentemente sus deberes tributarios.

El resultado, también común, que se desprende de esta serie de irregularidades es muy manifiesto, pero no por ello menos perjudicial: la notificación se entendió como rechazada automáticamente, lo que permitió continuar el procedimiento. Por tanto, los obligados tributarios, sorprendentemente, un día reciben una notificación con una deuda tributaria ya apremiada, después de haberse sustanciado el procedimiento sin el trámite de audiencia previa.

Las irregularidades muestran, además, que la Administración tributaria ha actuado de manera negligente, en mi opinión, puesto que en ningún momento se intentó notificar por otra vía y comprobar a qué se debía este supuesto “rechazo automático” de las notificaciones electrónicas.

4.2. SUPUESTOS COMUNES DE IRREGULARIDAD EN LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS

A) Notificar en la DEH sin que el obligado tributario disponga de certificado electrónico¹⁸

Se trata de un supuesto en que la AEAT notifica electrónicamente en el buzón electrónico de la DEH actos administrativos, normalmente acuerdos de liquidación de impuestos, antes de que el obligado tributario hubiera acreditado su identificación ante cualquiera de las entidades autorizadas en la tramitación del certificado electrónico.

B) Defectos en la comunicación del acuerdo de inclusión el sistema DEH o ausencia del mismo¹⁹

En este supuesto, nos podemos encontrar con dos casos. El primero consiste en que no consta en el expediente administrativo, relativo al procedimiento tributario iniciado, las circunstancias de la práctica de notificación del acuerdo de inclusión el sistema de la Dirección Electrónica Habilitada, o bien este acuerdo no existe. El segundo se refiere al hecho de que la Administración Tributaria, a través del órgano administrativo oportuno, notifica, por error o por dejadez, el acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema DEH a otra persona distinta del obligado tributario, su representante o su apoderado en su domicilio.

¹⁸ Consúltense SAN, Sala C-A, Sección 2ª, nº3426/2017, de 13 de julio de 2017 (Rec. 50/2017) y STSJ Extremadura (Cáceres), Sala C-A, Sección 1ª, nº281/2015 (Rec. 281/2015).

¹⁹ Consúltense Resoluciones TEAC de 16 de enero de 2019 (RG 10211/2015) y de 2 de julio de 2015 (RG 4855/2011); SAN, Sala C-A, Sección 7ª, nº1796/2019, de 25 de abril (Rec. 465/2017); STS, Sala C-A, Sección 2ª, nº1830/2017, de 28 de noviembre de 2017 (Rec. 3738/2015).y nº1927/2017, Sección de 11 de diciembre de 2017 (Rec. 2436/2016); STSJ Madrid, Sala C-A, Sección 5ª, nº725/2016, de 16 de junio de 2016 (Rec. 1042/2014).; STSJ Baleares, Sala C-A, Sección 1ª, nº244/2015, de 13 de abril de 2015 (Rec. 17/2014).

C) Uso alternativo, por parte de la AEAT, de los sistemas de notificación en papel y NEO²⁰

Nos encontramos con que el interesado, en ejercicio del derecho reconocido a elegir el medio de notificación que prefiera, designa la DEH como medio de notificación preferente y, sin embargo, la AEAT utiliza, según le convenga y de manera alternativa, los sistemas de notificación no electrónica (agente tributario o postal) en el domicilio fiscal del obligado tributario y electrónica en la DEH.

D) Aviso de cortesía ausente²¹

La AEAT, dentro de un mismo procedimiento de aplicación de tributos, envía el aviso al contribuyente de que existe una notificación en su buzón y, posteriormente, deja de enviar avisos. O bien nunca envía avisos, piénsese por ejemplo en actuaciones de liquidación de tributos, y, de repente, ya en pleno procedimiento ejecutivo comienza a comunicarlos. O que alterne entre avisar la notificación de algunas actuaciones y de otras no, sin criterio ni coherencia aparente alguna.

E) El acto administrativo supuestamente notificado no consta en el expediente administrativo²²

En este supuesto nos encontramos con que la AEAT notifica un acto administrativo sobre un tributo, como por ejemplo una liquidación, pero en la propia página web de notificaciones de Hacienda solo consta que había transcurrido el plazo para abrirla y leerla. No hay constancia en el expediente de las circunstancias del envío, de su recepción o rechazo ni, increíblemente, del contenido del propio acto administrativo notificado. Por el lado del contribuyente, sólo existe un certificado de correos en el que se afirma que la notificación había sido rechazada. Lo curioso es que en ninguno de los dos lugares donde se almacenan las notificaciones practicadas por vía electrónica estaba el presunto acto administrativo notificado que fue “supuestamente” rechazado.

²⁰ Consúltense STSJ Madrid, Sala C-A, Sección 5ª, nº 498/2011, de 7 de junio (Rec. 248/2009); STSJ Asturias, Sala C-A, Sección 1ª, nº 338/2019, de 29 de abril (Rec. 409/2018); STSJ Cataluña, Sala C-A, Sección 1ª, nº 638/2019, de 23 de mayo de 2019 (Rec. 44/2018); SAN, Sala C-A, Sección 7ª, nº 196/2020, de 18 de febrero (Rec. 224/2018) y nº 64/2020, de 13 de febrero (Rec. 593/2018).

²¹ Consúltense STSJ Cataluña, Sala C-A, Sección 1ª, nº 579/2018, de 15 de junio (Rec. 613/2015).

*F) El acto administrativo notificado aparece con las páginas iniciales en blanco*²³

Se da la situación de que el interesado recibe correctamente la notificación electrónica dictada por la AEAT en su DEH, pero no visualiza correctamente su contenido, puesto que el documento que contiene el acto administrativo notificado aparece con páginas en blanco. Casualmente, ocurre que estas páginas en blanco solían ser las iniciales y este hecho inducía a error al receptor, porque éste piensa que el documento notificado está incorrectamente realizado, sin percatarse que el acto notificado se encuentra páginas más abajo. El receptor entiende que no existía ninguna notificación y, por tanto, no ejercía sus derechos ni cumplía las obligaciones derivadas del acto notificado en tiempo y forma.

*G) El apoderamiento electrónico no es operativo*²⁴

Es un supuesto en el que a la AEAT le consta una amplia relación de apoderamientos otorgados ante ella por los poderdantes, para recibir las notificaciones y comunicaciones en el sistema NEO, y, sin embargo, los apoderados tienen imposibilitado acceder al sistema.

Por su parte, al inicio del sistema NEO, se enviaban al apoderado las notificaciones y comunicaciones electrónicas como si fuese un autorizado. Sin embargo, ocurrió, al tiempo de haberse implementado este sistema, que el apoderado seguía recibiendo notificaciones, pero no pasaba lo mismo con las comunicaciones. Por ejemplo, las comunicaciones de bienvenida o la de los días de cortesía sólo se las enviaban al obligado tributario, lo que daba como resultado que el apoderamiento no fuera efectivo por falta de registro y control de los destinatarios de las notificaciones.

Al hilo de lo comentado, resulta bastante instructivo la descripción que hace MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI²⁵ en su obra sobre el estado de la cuestión en este supuesto:

²² Consúltense Resolución TEAC de 7 de noviembre de 2013 (RG 4108/2011).

²³ Consúltense SAN, Sala C-A, Sección 7ª, nº 2048/2015, de 28 de mayo de 2015 (Rec. 186/2014); STS, Sala C-A, Sección 2ª, nº 2448/2016, de 16 de noviembre (Rec. 2841/2015) y, nº 1754/2017, de 15 de noviembre (Rec. 2853/2016).

²⁴ Consúltense Resoluciones TEAC de 2 noviembre de 2017 (RG 3885/2014) y de 9 de abril de 2019 (RG 110/2018).

“[...] se dan casos frecuentes en los que la Administración tributaria, con el propósito de incluir en el sistema NEO a entidades, envía notificaciones electrónicas no a estas, sino (por si acaso) a sus asesores fiscales, los cuales carecen de apoderamiento alguno de sus clientes para la recepción de actos administrativos tributarios, siendo meros presentadores de declaraciones. Parece que el Fisco actúa a modo de notifica (aunque sea mal) que algo queda, sin intentar la notificación en cualquier lugar alternativo adecuado a tal fin, tal y como exige el art. 110.2 LGT tratándose de procedimientos tributarios iniciados de oficio.”

H) Determinación de los días de cortesía

La determinación de los días de cortesía ha presentado también problemas de aplicación en el ámbito de las notificaciones electrónicas obligatorias con los asesores fiscales, porque ha sucedido con bastante habitualidad que dichos días los haya fijado un sujeto que no haya otorgado apoderamiento a un profesional. Ello conlleva normalmente que el sujeto obligado tributario, que no es el asesor fiscal, designa días de cortesía sin tener en cuenta las vacaciones de este último, lo que provoca que el sujeto indica unos días de cortesía y luego el asesor los cambia, o al revés.

I) Existencia de imposibilidad técnica de recibir correctamente la notificación practicada²⁶

Es bastante común que en el día a día de la relación de los obligados tributarios con la AEAT surjan problemas derivados de los fallos que afectan a los equipos informáticos que dan soporte al sistema de la DEH y permiten el intercambio de archivos. Sucede, pues, con relativa frecuencia que el obligado tributario no pueda cumplir con las obligaciones que la ley le exige por un fallo de la tecnología en el momento más inesperado.

²⁵ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pág. 136

²⁶ Consúltense, por un lado, conjuntamente la Resolución TEAR Galicia de 6 de noviembre de 2014 (RG 27/179/2014) y la STSJ Galicia (La Coruña), Sala C-A, Sección 4ª, nº541/2015, de 20 de noviembre (Rec. 15084/2015); por otro lado, STSJ Cataluña, Sala C-a, Sección 1ª, nº648/2018, de 5 de julio (Rec. 625/2015).

El núcleo del problema reside en que esta imposibilidad material y técnica de dar cumplimiento efectivo a los deberes asignados a los contribuyentes se manifiesta, con efectos prácticos, en sanciones derivadas por falta de cumplimiento en plazo de los requerimientos o el no ejercicio de los derechos que la ley otorga. Esta situación afecta, sobre todo, de manera más desfavorable al administrado quien es quien, por norma general, dispone de menos medios, materiales y humanos en términos de tiempo para hacer frente a los imprevistos.

Téngase en cuenta que esta situación genera efectos muy perversos en la arquitectura constitucional y legal del sistema. Esto es así porque ante los órganos revisores, tanto administrativos como judiciales, no es factible sustentar la defensa de un incumplimiento de una obligación en base a una falta de capacidad técnica por deficiencias o fallos en el sistema informático, tanto hardware como software.

J) Necesidad de actualizar constantemente los medios informáticos de los obligados tributarios²⁷

Para poder recibir correctamente las notificaciones electrónicas tributarias se requiere, en primer lugar, un equipo informático actualizado con el hardware y el software más recientes y compatibles con las especificidades del sistema de la DEH (firma electrónica, acceso al buzón electrónico y visualización de los documentos a través de la plataforma online); en segundo lugar, es necesario tener una capacitación de nivel medio en lo que ha venido a denominarse las TIC (Tecnologías de la información y la comunicación) con el objetivo de poder manejar adecuadamente la plataforma online en donde se aloja el sistema.

La exigencia de estos requisitos genera tensiones y reticencias -en mi opinión bastante comprensibles teniendo en cuenta cómo se ha llevado a la práctica el sistema- en la aplicación efectiva del sistema de las NEO por varios motivos.

²⁷ Consúltense SAN, Sala C-A, Sección 7ª, de 15 de enero de 2020 (Rec. 95/2018) y de 25 de febrero de 2020 (Rec. 106/2018).

El primero es que, aunque el sistema esté pensado para ir aplicándose en el futuro de la Administración Pública, no se puede perder de vista que la mayoría de los sujetos afectados por la obligación del sistema NEO son sociedades mercantiles de pequeño tamaño en el mercado (empresas y microempresas, principalmente) a las cuales les resulta, económicamente hablando, bastante difícil cumplir con los requisitos del sistema. Obviamente, el conocimiento de la normativa tributaria aplicable es una complicación más que “obliga”, valga la redundancia, a que estas entidades busquen ayuda experta en los asesores fiscales, lo que implica unos costes directos, que muchas veces no se pueden permitir por su tamaño.

El segundo de los motivos de tensión está unido al anterior. Como consecuencia de la necesidad de acudir a un asesor fiscal que oriente al obligado tributario acerca de sus obligaciones y la forma en que deben ser cumplidas, es necesario que éstos asuman, como sacrificios inherentes a su profesión, el tener que hacer renovaciones de equipos informáticos con una periodicidad alta. Esto implica un aumento de las tarifas aplicadas a los clientes, por la necesidad de amortizar la inversión.

El último de los motivos es el más obvio de todos: la mayoría de las empresas que están sujetas a este sistema de notificaciones electrónicas obligatorias no se dedican en su actividad profesional a la informática o al desarrollo de hardware/software.

PÉREZ RON²⁸ ha descrito muy bien, con un tono jocosos, ácido y quizá directo, pero no falto de verdad, resumidamente lo que se ha comentado en este supuesto, al afirmar que *“con las notificaciones electrónicas obligatorias, la Agencia Tributaria pretende lanzar por decreto, a nuestras pequeñas empresas y microempresas sociales al olimpo tecnológico y a sus empresarios al doctorado informático”*.

²⁸ PÉREZ RON, J.L. “Las notificaciones electrónicas obligatorias y la tutela judicial efectiva”. Quincena Fiscal, 1-2. Enero de 2013, pág. 87.

4.3. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA EXISTENTE SOBRE LOS PROBLEMAS EXPUESTOS

4.3.1 Notificar en la DEH sin que el obligado tributario disponga de certificado electrónico

- 1. Origen del problema a comentar: SAN, Sala C-A, Sección 2ª, nº3426/2017, de 13 de julio de 2017 (Rec. 50/2017) y STSJ Extremadura (Cáceres), Sala C-A, Sección 1ª, nº281/2015 (Rec. 281/2015).

- 2. Resumen de los hechos:

i. *Supuesto contenido en la STSJ Extremadura (Cáceres), Sala C-A, Sección 1ª, nº281/2015 (Rec. 281/2015):*

En este caso, el origen del problema de aplicación del sistema se inicia cuando la Administración Tributaria notifica a la entidad *Auxiliar Tramitadora Concursal SL* por correo certificado la inclusión de ésta en el sistema NEO, pero el administrador y socio único no realizó las gestiones necesarias y pertinentes para que la sociedad tuviera el certificado electrónico operativo. Recordemos que el certificado electrónico es, como hemos mencionado a lo largo de este trabajo, la llave que permite acceder a la DEH y, en consecuencia, visualizar la recepción de notificaciones y comunicaciones tributarias en la sede electrónica de la AEAT.

El administrador, por tanto, actuó bajo la errónea creencia de que, al ser administrador concursal de varias compañías, las notificaciones y comunicaciones de la AEAT referentes a esta empresa se realizarían en su propia DEH y con su certificado electrónico de persona física. Es en esta DEH personal donde habitualmente recibía las notificaciones de la AEAT.

En todo momento, tras la inclusión de la mercantil en el sistema NEO, la AEAT realizó sus actuaciones conforme a lo dispuesto en el art. 5 RD 1363/2010. Sin embargo, la Dependencia Regional de Gestión era perfectamente conocedora de las circunstancias en que se estaban practicando las notificaciones electrónicas. La sociedad no tenía el certificado electrónico habilitado para acceder a la DEH operativo y tampoco figuraba ninguna otra persona o entidad con

representación suficiente debidamente registrada en los sistemas informáticos de la AEAT que pudiera recibir las notificaciones que se estaban cursando. Por tanto, la sociedad no iba a poder tener conocimiento de ninguno de los actos dictados ni de los efectos que estos produjeran. Lo asombroso de lo expuesto es que el órgano administrativo de instancia no hizo acto adicional alguno para garantizar su conocimiento, cuando le hubiera resultado muy sencillo.

ii. Supuesto contenido en la SAN, Sala C-A, Sección 2ª, nº3426/2017, de 13 de julio de 2017 (Rec. 50/2017):

La entidad *GRUPO FARMANOVA SOCIEDAD COOPERATIVA ANDALUZA* no disponía del correspondiente certificado electrónico en el momento en que la AEAT le notifica electrónicamente el acuerdo de aprobación de la propuesta de liquidación del Impuesto de Sociedades de los años 2007, 2008 y 2009. La notificación se entendió automáticamente rechazada a los diez días, al no hacer valer sus derechos la sociedad cooperativa en tiempo y forma.

La entidad recibió la notificación de inclusión en el sistema NEO el 23 de julio de 2011, sin embargo, no comenzó a tramitar el certificado electrónico para acceder a la DEH hasta un año más tarde, en mayo de 2012.

Los motivos de defensa que esgrimió la sociedad en el recurso planteado ante la AN (FD 5º) fueron tres:

1. Que no pudo visualizar correctamente la notificación de la propuesta de su liquidación en la DEH que tenía asignada. Por este motivo se personó en la oficina de la AEAT y solicitó la copia del Acuerdo de Liquidación del IS y de la providencia de apremio.
2. El acuerdo con la propuesta de liquidación notificada en la DEH no era válida, porque en la fecha en que dicho acto se tuvo por automáticamente rechazado (27 de marzo de 2012) la sociedad no disponía del correspondiente certificado electrónico para acceder a la sede electrónica.

3. La sociedad nombró un representante ante el órgano de la AEAT de instancia en el procedimiento que se seguía contra la primera y él designó un domicilio distinto a la DEH, para que la Administración Tributaria notificara allí el acto administrativo impugnado. Sin embargo, los órganos administrativos de la AEAT presentes en los diversos procedimientos continuaron notificando en la DEH de la sociedad cooperativa.

➤ 3. Decisión del órgano jurisdiccional:

i. STSJ Extremadura (Cáceres), Sala C-A, Sección 1ª, nº281/2015 (Rec. 281/2015):

El Tribunal Superior de Justicia desestimó el recurso planteado por *Auxiliar Tramitadora Concursal SL*, que se basaba en que la actuación de la Administración había vulnerado su derecho de defensa (prohibición de indefensión contenida en el art. 24 CE) al no haber podido tener conocimiento fehaciente de los requerimientos ni de los actos posteriores a ellos.

La *ratio decidendi* en la que el tribunal sustenta su desestimación se encuentra en el Fundamento de Derecho 3º. En palabras del TSJ, “*la Administración se ha atendido en todo momento en su actuación al tenor literal de las normas reguladores sobre notificación electrónica, con lo que si la Administración se ajusta en su actuación al derecho será prácticamente imposible que pueda vulnerar derecho fundamental alguno, siendo éste (la infracción del ordenamiento jurídico) un requisito imprescindible para poder apreciar tal vulneración, como se deduce de la dicción literal del artículo 121.2 de la LJCA.*”

ii. SAN, Sala C-A, Sección 2ª, nº3426/2017, de 13 de julio de 2017 (Rec. 50/2017):

La Audiencia Nacional desestimó la pretensión de la sociedad recurrente y confirmó la resolución dictada por el TEAC. Las razones son varias y se encuentran en el Fundamento de Derecho Séptimo (FD 7º).

La primera de estas razones refuta los dos primeros motivos esgrimidos por la sociedad recurrente (que no pudo visualizar correctamente la notificación de la propuesta de liquidación en

su DEH y que el acuerdo con la propuesta de liquidación notificada en la DEH no era válida, al señalar lo siguiente:

“Esta afirmación (refiriéndose a la fecha en que la sociedad obtuvo el certificado electrónico), hecha por la parte actora, constituye una mera alegación que no está basada en ninguna prueba, fácil de traer a los autos, pues bastaría con aportar las copias debidamente selladas, o la certificación oportuna de la Fábrica de la Moneda y del Timbre que es quien expide dichos certificados, donde constasen la fecha de petición de dicho certificado y la fecha en que se le otorgó y estuvo operativo.

Además, afirma que una vez obtenido el certificado, tuvo dificultades en visualizar las notificaciones, y que por eso, solicitó copia de la resolución aprobando la liquidación, y de la providencia de apremio, hechas el 22 de mayo de 2012 y el 15 de junio de 2012, respectivamente, justificando dichas peticiones en esa dificultad de visualizar el contenido de las notificaciones.

No existe prueba alguna de que el recurrente tuviera dificultad en visualizar las notificaciones.”

La segunda razón para desestimar el recurso interpuesto por la entidad cooperativa trata el tercer argumento expuesto por la recurrente (el representante designó un domicilio distinto a la DEH para que la Administración Tributaria notificara allí) y consiste en la interpretación literal de la aplicación del régimen jurídico de las notificaciones electrónicas obligatorias. La sentencia de la Audiencia Nacional afirma rotundamente que *“al ser la recurrente una gran contribuyente no hay duda que a tenor de la normativa precedentemente expuesta la notificación de actos administrativos a la misma ha de llevarse a cabo por medios electrónicos, debiendo darse a las comunicaciones hechas por este procedimiento, plena validez y efectos.*

(...)

Era posible que el representante designado se hubiera acreditado ante la Administración para poder acceder a la DEH de la interesada. El hecho de que la Administración efectuara la

notificación por el medio legalmente previsto no resulta ni abusivo ni contrario al principio de buena fe. Procede confirmar la resolución recurrida, y, al ser inadmisibile el recurso contra la liquidación no procede entrar en el análisis de las cuestiones atinentes a la liquidación. ”

4.3.2. Defectos en la comunicación del acuerdo de inclusión el sistema DEH o ausencia del mismo

En este supuesto, nos podemos encontrar con dos casos. El primero consiste en que no consta en el expediente administrativo, relativo al procedimiento tributario iniciado, las circunstancias de la práctica de notificación del acuerdo de inclusión el sistema de la Dirección Electrónica Habilitada, o bien este acuerdo no existe. El segundo se refiere al hecho de que la Administración Tributaria, a través del órgano administrativo oportuno, notifica, por error o por dejadez, el acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema DEH a otra persona distinta del obligado tributario, su representante o su apoderado en su domicilio.

- 1. Origen del problema a comentar: Resoluciones TEAC de 16 de enero de 2019 (RG 10211/2015) y de 2 de julio de 2015 (RG 4855/2011);

- 2. Resumen de los hechos:

i. Supuesto contenido en Resolución TEAC de 16 de enero de 2019:

La Delegación de la AEAT de Tarragona emitió el día 21/09/2011 la notificación del acuerdo de inclusión obligatoria, en el sistema de dirección electrónica habilitada, y asignación de la DEH, para la práctica de notificaciones y comunicaciones por la propia AEAT, a la entidad XD S.L. El acuerdo disponía lo siguiente:

“(...) a partir de la fecha de recepción de esta notificación, estará obligada a recibir en dicha DEH todas las comunicaciones y notificaciones que le envíe por medios electrónicos la Agencia Tributaria.”

El 29/09/2011 se produjo el primer intento de notificación de la anterior comunicación en el domicilio de la sociedad, resultando dicho intento fallido por *“Ausente reparto”*. Un día después, el 30/09/2011 tuvo lugar un segundo intento de notificación en el mismo domicilio, resultando en esta ocasión fallido por *“Desconocido”*. Posteriormente, aproximadamente un mes después, el 03/11/2011 tuvo lugar un tercer intento de notificación en el domicilio, haciéndose en este caso cargo de la misma una persona identificada como Ax.

La Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Tarragona emitió el día 02/07/2012 un requerimiento, a través del cual solicitaba al a entidad la aportación de cierta documentación relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010. La notificación de este requerimiento se dio por efectuada el 14/07/2012, al haber 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 se accediera a su contenido.

Dos meses después, el 10/09/2012, este órgano administrativo, dictó una propuesta de liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010. Su notificación se tuvo por efectuada el 21/09/ 2012 al haber 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 se accediera a su contenido.

En octubre de 2012, concretamente el 19/10/2012 y el 22/10/2012, la AEAT dictó Acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador y liquidación provisional, ambas relativas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010. La notificación del Acuerdo de iniciación del expediente sancionador y la liquidación provisional se entendieron realizadas con fecha 02/11/2012, por haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de los actos objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que se accediera a su contenido.

Ya en el año 2013, el 17 de enero, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Tarragona, dictó una providencia de apremio, respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010. Se tuvo la misma por notificada el 29/01/2013 al haber 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 se accediera a su contenido.

Luego, el 21/03/2013, dicha Dependencia dictó un acuerdo de compensación de oficio de las deudas pendientes de ingreso a favor de la Hacienda Pública con el importe concurrente de un crédito que había sido reconocido.

En abril, el día 09/04/2013, a las 15:48:22 horas, el apoderado de la sociedad, D. Mx, accedió al contenido del acto objeto de notificación en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, produciéndose en dicha fecha los efectos de la notificación.

El interesado se mostró disconforme con el anterior Acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada y asignación de la misma para la práctica de notificaciones y comunicaciones por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Además, interpuso contra el mismo la reclamación económico administrativa pertinente, con fecha 26/04/2013. El TEAR de Cataluña resolvió el 07/05/2015 lo siguiente:

“ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, reunido en sala y fallando en primera instancia, acuerda declarar la inadmisibilidad de la presente reclamación, por extemporánea.”

El interesado, a través de su apoderado, se mostró disconforme con la resolución del TEAR de Cataluña, que fue notificada el 08/10/2015, e interpuso ante el TEAC recurso de alzada el 05/11/2015, por el cual solicitaba la anulación de la resolución, en base a una única alegación:

“Incorrecta notificación del Acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada y asignación de la misma para la práctica de notificaciones y

comunicaciones dictado por la Administración respecto de la entidad XD SL., por insuficiente acreditación de la persona que se hizo cargo de la misma.”

ii. Supuesto contenido en Resolución TEAC de 2 de julio de 2015 (RG 4855/2011).

Como resultado de un procedimiento de verificación de datos en relación con las retenciones por transmisiones de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) correspondientes al ejercicio 2009, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la DCGC con sede en Barcelona, detectó la existencia de discrepancias entre, por una parte, las cantidades retenidas y declaradas por el obligado tributario y por otra parte, los importes efectivamente ingresados.

En consecuencia, se le practicó al sujeto pasivo una liquidación provisional por la cuantía de las diferencias constatadas a la que se adicionaron los intereses de demora computados desde la fecha de finalización del periodo voluntario de ingreso, esto es desde el 21/01/2010 hasta la fecha de la liquidación de 11/05/2011.

El obligado tributario estuvo conforme con la propuesta de liquidación y procedió al ingreso de la cantidad liquidada el 21/06/2011.

Sin embargo, el obligado tributario se percató de que gran parte del defecto de ingreso de las retenciones practicadas había sido subsanado el día 10/02/2010, con ocasión del ingreso mensual de las cantidades correspondientes a enero de 2010. La causa del retraso se debió a que en los últimos días del mes de diciembre de 2009 los titulares de participaciones habían dado órdenes de venta. Estas órdenes se habían contabilizado en 2009, pero a consecuencia del funcionamiento de los mercados financieros, no se perfeccionaron hasta enero de 2010, mes en que la gestora del fondo liquidó las ventas y practicó las correspondientes retenciones.

Considerando la duplicidad en el ingreso, el 09/09/2011 el obligado tributario solicitó a la DAST la devolución de los ingresos indebidos sin que a la fecha de interposición de la reclamación económico administrativa (05/10/2011) hubiese obtenido respuesta.

Como consecuencia de los hechos anteriores, en fecha 28 de junio de 2011, la DAST dictó acuerdo de imposición de sanción por comisión de infracción tributaria por haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación por el concepto impositivo “*Retenciones sobre la transmisión de participaciones IIC, ejercicio 2009*”. La infracción se calificó como muy grave, porque la deuda comprendía, por las retenciones practicadas y no ingresadas, un porcentaje superior al 50% de la base de la sanción.

El acuerdo anterior le fue notificado al interesado en fecha 4 de julio de 2011. Se mostró no conforme con el mismo y el día 9/09/2011 el interesado presentó recurso de reposición, el cual fue inadmitido por extemporáneo sin entrar a conocer los fundamentos alegados, por acuerdo de la Inspectora Coordinadora de la DAST de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el 13/09/2011.

Frente al acuerdo anterior, en fecha 5 de octubre de 2011, la representación del obligado tributario promovió reclamación económico-administrativa. En ella, se solicitaba el sobreseimiento del expediente sancionador, alegando contra el acuerdo de imposición de sanción, en síntesis:

- a) Que corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones.
- b) Que la conducta no resulta sancionable por cuanto no se trata de la omisión de deber de ingreso de cantidades retenidas, sino de un mero retraso en su ingreso derivado de la problemática que plantearon determinadas operaciones a realizar en fechas próximas al cierre del ejercicio 2009.
- c) Que el retraso de tan sólo un mes, se ve compensado con el ingreso de los intereses de demora computados por un periodo de 16 meses que fueron girados con ocasión de la liquidación por el concepto de Retenciones.

El TEAC verificó que el acuerdo de imposición de la sanción le fue puesto a disposición de D. X, con CIF YYYY, en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio

de Notificaciones, habiendo accedido al contenido del acto objeto de notificación en fecha 4 de julio de 2011, hora 13:35, por lo que en dicha fecha se han producido todos los efectos jurídicos derivados de la notificación. Asimismo, se constató que D. X accedió en la sede electrónica de la AEAT al contenido del acto de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada, en fecha 16 de agosto de 2011 y hora 11:32:01.

Sin embargo, al no figurar en el expediente administrativo ni el certificado de notificación del acto de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada ni el de notificación del acuerdo de imposición de sanción mediante acceso a buzón electrónico, el 11/03/2015 la Abogada del Estado-Secretaria del TEAC acordó poner de manifiesto, por término de un mes, el expediente, a fin de que la entidad reclamante pudiera examinarlo y presentar escrito de alegaciones con aportación de pruebas y documentos que estimase convenientes.

➤ 3. Decisión del órgano jurisdiccional:

i. Resolución TEAC de 16 de enero de 2019 (RG 10211/2015).

El TEAC dio la razón a la recurrente al entender que la notificación del acuerdo de inclusión en el sistema NEO fue realizada defectuosamente en el domicilio fiscal del contribuyente. Por tanto, consideró como no efectuada esta comunicación y la reputó como inválida a todos los efectos.

El TEAC entendió, en primer lugar, que los dos primeros intentos de notificación efectuados del acuerdo de inclusión del sistema resultaban contradictorios y, en segundo lugar, que la dirección en que Correos reputó la primera notificación como “ausente reparto” era idéntica a la del día siguiente, en la cual certificó que el obligado tributario era “desconocido”. Al producirse este resultado contradictorio en sendos intentos, la notificación practicada se reputó inválida. Además, también acogió la tesis de la parte recurrente, al entender que no quedó suficientemente acreditado quien era la persona identificada como Ax, que recogió la tercera notificación. Por tanto, el tribunal administrativo revisor declaró la nulidad del acuerdo de inclusión en la DEH y la

vinculación de la sociedad al buzón electrónico, donde se recibían los avisos, con la consecuente declaración de invalidez de todos los actos administrativos subsiguientes,

Concretamente, en su Fundamento de Derecho CUARTO, afirmó que “(...) *podemos concluir que la notificación del Acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada y asignación de la misma para la práctica de notificaciones y comunicaciones debe entenderse realizada no el 03-11-2011 sino el 09-04-2013 al ser ésta la fecha del primer acceso del interesado en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de manera que, habiendo interpuesto el obligado tributario contra el referido Acuerdo la reclamación económico administrativa nº 43/823/13 en fecha 26-04-2013, no podemos sino estimar las pretensiones actoras en este punto.*”

El TEAC, a lo largo de su fundamentación jurídica, trae a colación la doctrina existente consolidada por el TC y el TS en materia de notificaciones y recuerda la finalidad de la notificación: que el contribuyente llegue a tener un conocimiento real del contenido de un acto administrativo.

En consecuencia, el TEAC declaró la nulidad del Acuerdo de inclusión en el sistema NEO, a través de la DEH, y de todos los actos administrativos siguientes por invalidez (Acuerdos de liquidación y sancionador y Providencia de Apremio) que fueron notificadas por vía electrónica en la DEH de la entidad.

ii. Supuesto contenido en Resolución TEAC de 2 de julio de 2015 (RG 4855/2011).

El TEAC resolvió estimar el recurso y anular la resolución impugnada, así como el acuerdo sancionador que de la misma traía causa, porque, antes de que al obligado tributario se le notificara el Acuerdo de inclusión al sistema NEO, conforme a lo preceptuado en el art. 115 bis RGGIT, se había puesto a su disposición en el buzón asociado a su DEH el acuerdo sancionador. El interesado accedió a su contenido el 4 de julio de 2011, según certificación expedida por el Servicio de Notificaciones Electrónicas. En palabras del TEAC (FD 5º), “*notificada a la interesada el acto de inclusión obligatoria en el sistema de notificación electrónica en fecha 16 de*

agosto de 2011, e interpuesto el día 9 de septiembre el recurso de reposición, no podemos confirmar que éste tenga carácter extemporáneo, toda vez que la notificación del acuerdo sancionador practicada en fecha 4 de julio no puede reputarse válida.”

Por otro lado, el tribunal señaló también que no existían datos en el expediente administrativo que permitieran aseverar, como afirmaba la AEAT, que el obligado tributario señaló la vía electrónica como mecanismo preferente para la práctica de notificaciones. El TEAC sostuvo el criterio de que, para que una notificación electrónica se considere consentida, el interesado tiene que efectuar actuaciones que impliquen un conocimiento fehaciente del acto objeto de notificación. En el presente caso, el órgano revisor entendió que la notificación del acuerdo sancionador no se produjo hasta el 9 de septiembre de 2010, cuando la representación del obligado tributario interpuso el recurso de reposición.

4.3.3. Uso alternativo, por parte de la AEAT, de los sistemas de notificación en papel y NEO

- 1. Origen del problema a comentar: STSJ Madrid, Sala C-A, Sección 5ª, nº 498/2011, de 7 de junio (Rec. 248/2009).

- 2. Resumen de los hechos:

En el año 2007 una sociedad limitada, en aplicación de los arts. 27 y 28 de la vigente, por aquel entonces, Ley 11/2007, decide comunicarse electrónicamente con la AEAT. Esta elección se produce antes de que la ley impusiera la obligatoriedad de la notificación electrónica de los actos tributarios.

El 13/11/2007 se dio de alta a la sociedad en el Servicio de Notificaciones Telemáticas de la AEAT y la propia Administración Tributaria le confirmó que tenía una dirección electrónica exclusiva (DEH), en la que *“desde ese momento, dicha dirección sería única para la gestión de todas las notificaciones que, por medios telemáticos, pudiera practicar la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos.”*

El representante de la sociedad, a través de la dirección electrónica asociada a la entidad, solía consultarla con habitualidad, pero nunca tuvo constancia de que hubiera alguna notificación pendiente. Sin embargo, un día, inesperadamente, recibió por esta vía una providencia de apremio, de fecha 18/02/2008, correspondiente a la liquidación definitiva del IS del año 2007, de 19 de noviembre.

La sociedad recurrió en reposición la providencia de apremio, que fue desestimado. Frente a la desestimación, promovió ante el TEAR de Madrid reclamación económico-administrativa, alegando que la providencia de apremio no era ajustada a Derecho, porque no se le había notificado la liquidación por la vía electrónica, sino en su domicilio, lo que implicaba su invalidez. La notificación de la liquidación, practicada en noviembre, se debía reputar defectuosa, ya que la sociedad ya había optado por relacionarse electrónicamente con la AEAT de manera preferente y disponía de una dirección electrónica habilitada asociada a ella.

El TEAR de Madrid, en su resolución de 4 de diciembre, desestimó la reclamación, al entender que la notificación practicada en el domicilio fiscal de la sociedad era conforme a Derecho. El órgano revisor fundamentó la desestimación en que, de acuerdo al art. 110.2 LGT, pese a que a la mercantil estaba dada de alta en el sistema de notificaciones telemáticas, al tratarse de un acto administrativo dictado en el seno de un procedimiento iniciado de oficio podía realizarse en el domicilio del obligado tributario.

Tras la resolución del TEAR de Madrid, la sociedad decidió interponer el oportuno recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Madrid.

➤ 3. Decisión del órgano jurisdiccional:

El TSJ de Madrid declaró la nulidad y la ineficacia de la resolución del TEAR, así como de todos los actos administrativos de los que traía causa: la liquidación del IS del año 2007, notificada el 19 de noviembre de ese mismo año, y la providencia de apremio de fecha 18/02/2008.

En su Fundamento de Derecho Cuarto, el TSJ da las claves de su fundamentación jurídica, que no es otra que la aplicación e interpretación conjunta de los arts. 27 y 28 de la Ley 11/2007 con el art. 110.2 LGT. El art. 27.2 establecía que *“Las Administraciones Públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente”*, por lo que, en consecuencia, la AEAT tenía la obligación de realizar las notificaciones de manera electrónica a aquellas entidades incluidas en el sistema NEO.

El tribunal dejó bien claro que, según la normativa vigente aplicable en aquel momento, la AEAT no estaba facultada para, discrecionalmente, decidir qué medio de notificación empleaba para comunicarse con la sociedad para cada acto administrativo.

4.3.4. Aviso de cortesía ausente

- 1. Origen del problema a comentar: STSJ Cataluña, Sala C-A, Sección 1ª, nº579/2018, de 15 de junio (Rec. 613/2015).

- 2. Resumen de los hechos:

Se trata de un contribuyente que no recibió el aviso de cortesía de la existencia de una notificación (liquidación provisional IS 2011) en la dirección de correo electrónico indicada a la Administración Tributaria. Anteriormente a este suceso, la AEAT le había enviado, en el mismo procedimiento, avisos de cortesía de notificaciones practicadas.

En este caso, el órgano de gestión tributaria de la AEAT practicó la notificación de la liquidación provisional apartándose del criterio que había mantenido hasta el momento con el aviso de cortesía.

El representante de la sociedad no tuvo constancia de que se había realizado una notificación y, por tanto, el Acuerdo de liquidación se tuvo automáticamente por notificado, al pasar 10 días. Tras esto, la Administración Tributaria impuso una sanción.

Por su parte, la entidad recurrió al TEAR para impugnar la liquidación y la sanción. Alegó, en primer lugar, que el carácter obligatorio del sistema de notificaciones electrónicas era inconstitucional y, en segundo lugar, que hubo un defecto determinante para poder impugnar la liquidación. Según la sociedad, el Acuerdo de liquidación fue notificado sin realizar previamente el aviso de cortesía, como era costumbre en el actuar de la AEAT, y esto produjo que la obligada tributaria no pudiera impugnar el acto administrativo a tiempo.

➤ 3. Decisión del órgano jurisdiccional:

El TSJ de Cataluña estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad demandante. El motivo principal que llevó al tribunal a la estimación es que la notificación electrónica no cumplió su finalidad esencial.

Para el TSJ, es cierto que la notificación electrónica del Acuerdo de liquidación provisional del IS se realizó de acuerdo a la normativa exigida en cuanto a sus formalidades, pero el hecho de que la AEAT no realizara el aviso de cortesía y, por tanto, la entidad no accediera a leer el acto notificado en su DEH, tuvo una gran importancia en el procedimiento examinado. El órgano enjuiciador sostuvo que, aunque los avisos previos en la dirección de correo electrónico no son obligatorios para la Administración Tributaria, en materia de notificaciones rigen los principios de confianza legítima y buena fe en la actuación de Administración Pública.

El hecho definitivo de la postura del tribunal es que siempre se habían enviado avisos de cortesía a la dirección de correo electrónico de la sociedad, a la hora de realizar otras notificaciones similares a la recurrida. Esta forma de actuar de la AEAT revestía la forma de criterio de actuación y en consecuencia, debió seguirse con el resto de notificaciones.

El órgano enjuiciador manifestó que el criterio de enviar avisos de cortesía en cada notificación generó en la sociedad obligada tributaria una confianza legítima y razonable sobre la práctica administrativa. Por eso, sostiene el tribunal que la actitud de no acceder al contenido de la notificación por parte de la entidad no puede catalogarse como negligente.

En definitiva, el TSJ declaró la nulidad del Acuerdo de liquidación y ordenó retrotraer las actuaciones hasta el momento de su notificación, porque entendió vulnerados los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y la doctrina de los actos propios. Como bien dice en su FD 5º, *“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, entendiéndose que supone hacer efectiva la finalidad de que lleguen al obligado todos los actos con transcendencia tributaria que le afecten.”*

4.3.5 El acto administrativo supuestamente notificado no consta en el expediente administrativo

- 1. Origen del problema a comentar: Resolución TEAC de 7 de noviembre de 2013 (RG 4108/2011).

- 2. Resumen de los hechos:

Una sociedad mercantil extranjera, sujeta al sistema de notificaciones electrónicas obligatorias, recibe un acuerdo de liquidación del IS, año 2011, por medios electrónicos, pero en la sede electrónica de la AEAT, al momento de proceder al acceso al contenido del acto, sólo se advertía que había expirado el plazo para recibirlo. No constaba la recepción de la notificación de la liquidación, ni tampoco la notificación de no recibimiento.

Simplemente, lo que ocurrió realmente es que el acto administrativo notificado no estaba en ninguna de las direcciones electrónicas. Por un lado, en la dirección electrónica de la AEAT se reflejaba que no se accedió al contenido de la notificación en plazo; mientras que, por otro lado, en la DEH de la entidad, solo estaba el certificado de correos que afirmaba que se había rechazado la notificación.

➤ 3. Decisión del órgano jurisdiccional:

El TEAC estableció que, en el expediente administrativo, debe quedar constancia de la certificación emitida por la AEAT, que refleje las circunstancias de la puesta a disposición del acto administrativo notificado y del acceso del contribuyente al contenido de la notificación. Para el caso de que el contribuyente no hubiera accedido al sistema, la certificación debe recoger la fecha de depósito de la notificación en la DEH del contribuyente y la falta de acceso en el plazo de diez días. Las certificaciones emitidas por la Administración Tributaria gozan de presunción de validez y sirven para acreditar, como prueba, los hechos que reflejan.

El TEAC sostuvo su argumentación en base a lo dispuesto en los artículos 27.3, 28.2 y 28.3 de la Ley 11/2007 y en el art. 37.1 del RD 1671/2009, normas que actualmente se encuentran derogadas pero que estaban plenamente vigentes en el momento de los hechos. Estos preceptos legales exigían, como requisito de validez del sistema de notificaciones electrónicas, que se acreditase, en todo caso, la fecha y hora de la puesta a disposición del acto administrativo y del acceso al contenido del acto.

Para el TEAC (FD 2º), a la vista de las certificaciones presentes en el expediente administrativo objeto de autos, la AEAT no acreditó debidamente las circunstancias exigidas. Según el órgano revisor, *“en los presentes expedientes (...) obran hojas con detalle de las notificaciones, que a juicio de este Tribunal no se ajustan a lo dispuesto por el ordenamiento y no son adecuadas al fin que persiguen”*. De este modo, estimó parcialmente la reclamación promovida y declaró la nulidad de los actos denegatorios de las solicitudes de devolución del IVA.

4.3.6. El acto administrativo notificado aparece con las páginas iniciales en blanco

- 1. Origen del problema a comentar: SAN, Sala C-A, Sección 7ª, nº 2048/2015, de 28 de mayo de 2015 (Rec. 186/2014) y STS, Sala C-A, Sección 2ª, nº 2448/2016, de 16 de noviembre (Rec. 2841/2015).

➤ 2. Resumen de los hechos:

El 20 de febrero de 2012 le fue notificada la Mutualidad de la Abogacía, la providencia de apremio, en concepto de Impuesto de Sociedades ejercicios 2006-2008, que fue emitida por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el 16 de febrero de 2012.

Frente a dicha providencia de apremio la interesada interpuso recurso de reposición manifestando la falta de notificación de la deuda en período voluntario de pago, en base a lo siguiente:

- i. Con fecha 28 de noviembre de 2011, la entidad accedió a su Dirección Electrónica Habilitada (DEH) y procedió a abrir una notificación. Dicha notificación contenía un escrito en el que, en la primera página, únicamente se encontraba el logotipo de la Agencia Tributaria, el texto “*Nº de Remesa*”, un código de barras al cual sigue el texto “*Nº Certificado*”, con el resto del folio en blanco hasta el pie de firma donde se encuentra la indicación “*Documento firmado electrónicamente (R.D. 1671/2001 Art.21.c). Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación. en www.agenciatributaria.gob.es*”. La segunda página del documento estaba completamente en blanco.
- ii. El formato de dicho escrito difería radicalmente de todos los otros que, desde marzo de 2011, momento de inclusión en el sistema DEH, venía recibiendo la Mutualidad de la Abogacía.
- iii. Todos los documentos que la mutualidad estuvo recibiendo en su DEH eran documentos completos, desde la primera hasta la última página, detallando en el encabezamiento la Delegación y Dependencia que dicta el acto, sus datos de contacto, así como el impuesto al que se refieren y su número de referencia.

- iv. La persona que accedió a la DEH y abrió el documento en cuestión, al encontrar las primeras páginas de la notificación en blanco, interpretó que era un error informático y no identificó dicho documento como acuerdo de liquidación derivado del acta del que dimana la providencia de apremio ahora impugnada.
- v. Al ser la notificación de la providencia de apremio la primera noticia que la mutualidad tuvo del acto de liquidación, ésta deviene improcedente y debe ser anulada puesto que carece de notificación previa de la deuda en período voluntario.

El día 30 de abril de 2011, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dictó resolución, notificada el 3 de mayo de dicho año, desestimando el recurso de reposición planteado por la Mutualidad de la Abogacía.

Frente a esta reclamación, la entidad interpuso la reclamación económico-administrativa ante el TEAC, manifestando la indebida notificación de la liquidación en período voluntario de pago electrónicamente, pues no accedió al contenido de la misma.

Del examen de la documentación del expediente, se deducían las siguientes circunstancias de hecho:

- i. El acuerdo de liquidación fue puesto a disposición de la entidad en su DEH, con fecha 25 de noviembre de 2011.
- ii. mutualidad, en calidad de destinatario, accedió en la sede electrónica de la AEAT al contenido del acto el 28/11/2011.
- iii. El contenido del documento electrónico puesto a disposición del obligado tributario en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria consistía en un PDF de 26 páginas con la siguiente estructura: la primera página del documento en formato “.PDF” contiene el anagrama de la Agencia, el número de remesa, el código de

barras, el número de certificado, la denominación del obligado tributario y el Código Seguro de Verificación; la segunda página está en blanco, para separar la carátula del acuerdo de liquidación, que viene a continuación, las páginas 3 a 22 (ambas inclusive) del documento en formato “.PDF” contienen el acuerdo de liquidación. Finalmente, la página 23 del documento en formato “.PDF” contiene el ejemplar para la entidad colaboradora del documento de pago en período voluntario, la página 24 está en blanco, la página 25 contiene el ejemplar para el interesado del documento de pago en período voluntario y la página 26 está en blanco.

La Resolución del TEAC de 30 de enero de 2014 desestimó la reclamación promovida por la Mutuality de la Abogacía, por entender que la notificación de la liquidación era adecuada a Derecho.

➤ 3. Decisión del órgano jurisdiccional:

La Audiencia Nacional [SAN, Sala C-A, Sección 7ª, nº 2048/2015, de 28 de mayo de 2015 (Rec. 186/2014)] declaró que la notificación de la providencia de apremio era improcedente. Para ello, reputó, previamente, como inválida la notificación del Acuerdo de liquidación del IS, años 2006-2008, por el hecho de que el defecto del documento mencionado indujo a error a la trabajadora de la Mutuality. Esto provocó que la entidad no tuviera efectivo conocimiento del contenido del acto notificado y, en consecuencia, no pudiera impugnarlo en tiempo y forma. De este modo, la sentencia declaró la nulidad de la Resolución del TEAC de 30 de enero de 2014.

Este mismo criterio fue confirmado en casación por el Tribunal Supremo [STS, Sala C-A, Sección 2ª, nº 2448/2016, de 16 de noviembre (Rec. 2841/2015)]. El TS parte de una concurrencia de negligencias entre la Administración Tributaria y la obligada tributaria notificada. Sin embargo, para el alto tribunal la manera en que la AEAT notificó el acto en la DEH a la obligada tributaria, apartándose del formato de contenido seguido en anteriores notificaciones, que fue lo que indujo a error a la empleada de la mutuality, es lo que le permitió afirmar que ésta no se efectuó adecuadamente y, por tanto, fue reputada como defectuosa.

Concretamente, el Tribunal Supremo, afirmó (FD 4º) lo siguiente:

“Debe tenerse en cuenta que, como se ha señalado en numerosas ocasiones por este Tribunal, con carácter general, cuando se respetan en la notificación las formalidades establecidas normativamente siendo su única finalidad la de garantizar que el acto o resolución llegue a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción iuris tantum de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado; presunción que cabe enervar por el interesado de acreditar suficientemente, bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (...), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.”

En definitiva, el defecto en el modo de practicar la notificación fue esencial, puesto que propició que la Mutualidad de la Abogacía no llegase a tener efectivo conocimiento del contenido del acto de liquidación practicado. En consecuencia, no pudo impugnar el acto administrativo en tiempo y forma, lo que implicaba una vulneración del principio de prohibición de indefensión.

4.3.7. El apoderamiento electrónico no es operativo

- 1. Origen del problema a comentar: Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V3309-19, de 2 de diciembre de 2019.

- 2. Resumen de los hechos:

El consultante aceptó el apoderamiento de algunos de sus clientes para relacionarse electrónicamente con la Administración Tributaria en la recepción de notificaciones y quedó inscrito en el correspondiente Registro de apoderamientos de la AEAT, por lo que plantea a la Dirección General de Tributos dos cuestiones:

1. Si, una vez acreditada la representación y el poder concedido a efectos de notificaciones existe por parte de todos los departamentos de la Administración tributaria la obligación de

notificarle cualquier acto con trascendencia tributaria relacionado con sus poderdantes o si es indistinto que se notifique a uno u otro.

2. En el caso de que la Administración notifique a la empresa el inicio de las actuaciones y posteriormente constate (tras no haber sido recogida la notificación por la empresa) la existencia anterior del apoderamiento en el Registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y en este momento se lo notifique al apoderado, ¿la fecha en que debe ser considerada que se ha realizado la notificación es aquella en la que se notificó a la empresa o en que se notificó al apoderado?

➤ 3. Decisión del órgano jurisdiccional:

La Dirección General de Tributos contestó que la primera cuestión planteada ya había sido resuelta por el TEAC, en su resolución de 9 de abril de 2019 (RG 110/2018). El máximo órgano revisor, declaró lo siguiente en su Fundamento de Derecho CUARTO:

“(...) el nombramiento de representante no excluye o aparta al poderdante de la relación jurídica con la Administración ni de la posibilidad de intervenir con eficacia jurídica en los trámites, recepción de notificaciones, etc. Es decir, que en modo alguno pretende desposeer al representado de ninguna de sus facultades ni le inhabilita para intervenir en el procedimiento.

Por ello, en los casos de procedimientos iniciados de oficio se salvaguarda el interés de la Administración en notificar los actos recaídos posibilitando acudir indistintamente a alguno de los lugares relacionados en el artículo 110.2 que pueda resultar adecuado a tal fin. En cambio en los procedimientos iniciados a instancia de parte, consagra la primacía de la voluntad exteriorizada por el contribuyente, en el sentido de designar un representante o un lugar a efectos de notificaciones; de modo que será ahí donde en primer término haya de dirigirse la Administración sin perjuicio de que en su defecto pueda acudir al domicilio fiscal del propio obligado o de su representante.”

En segundo lugar, respecto de la cuestión planteada sobre cuál es la fecha correcta de notificación, la DGT contestó lo siguiente, en aplicación de los artículos 41.1 y 41.7 de la Ley 39/2015:

“Respecto de la segunda cuestión planteada, dispone el artículo 41.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre):

1. (...) 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.

Además, el apartado 7 del citado artículo 41 establece:

7. Cuando el interesado fuera notificado por distintos cauces, se tomará como fecha de notificación de aquélla que se hubiera producido en primer lugar.”

4.3.8. Existencia de imposibilidad técnica de recibir correctamente la notificación practicada

- 1. Origen del problema a comentar: Resolución TEAR Galicia de 6 de noviembre de 2014 (RG 27/179/2014) y la STSJ Galicia (La Coruña), Sala C-A, Sección 4ª, nº541/2015, de 20 de noviembre (Rec. 15084/2015).
- 2. Resumen de los hechos:

La sociedad *HERMANOS PINO LADRA SL* impugna la resolución dictada por el TEAR de Galicia, de fecha 06/11/2014, por la que se desestimaba la reclamación promovida contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la delegación especial de Galicia de la AEAT. Este acuerdo desestimaba, a su vez, el recurso de reposición formulado en oposición a la

providencia de apremio dictada en ejecución de una deuda contraída por el concepto “*Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010*”.

En el recurso contencioso-administrativo, la entidad recurrente alegó, como primer motivo de impugnación, la supuesta nulidad de la notificación de la providencia de apremio por el sistema de notificación electrónica. La mercantil cuestionó la legalidad del citado procedimiento de notificaciones electrónicas introducido por la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. En segundo lugar, se alegó la imposibilidad de recibir la notificación por vía electrónica, porque el ordenador, donde estaba instalada la firma electrónica con el consiguiente certificado electrónico que permitía acceder a la DEH de la sociedad, estaba en reparación.

En el expediente administrativo, constaba que la liquidación del Impuesto de Sociedades fue puesta a disposición del obligado tributario el día 31 de julio de 2013 a las 20:36 horas en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas. También se dejaba constancia de que habían transcurrido diez días naturales sin que el interesado hubiera accedido a su contenido. Por esta razón, el 11 de agosto de 2013, a las 00:12 horas, se entendió automáticamente rechaza la notificación. Estas circunstancias se acreditaron mediante el certificado de notificación en dirección electrónica habilitada emitido por la AEAT con el código seguro de verificación pertinente.

La entidad aportó un documento sin firma ni sello, expedido por la empresa *SERVICIOS INTEGRALES DEL PUERTO DE CELEIRO*, en el que se hacía constar que “*con fecha 29/07/2013 se nos ha entregado en nuestro taller para su reparación el pc portátil arriba indicado. Por problemas en el suministro del material para su reparación y posteriormente por vacaciones del personal, no ha sido posible su entrega hasta el 26/09/2013*”.

➤ 3. Decisión del órgano jurisdiccional:

El TSJ [STSJ Galicia (La Coruña), Sala C-A, Sección 4ª, nº541/2015, de 20 de noviembre (Rec. 15084/2015)] confirmó y reiteró el criterio mantenido por el TEAR [Resolución TEAR

Galicia de 6 de noviembre de 2014 (RG 27/179/2014)]. El TEAR describió la situación de avería del ordenador padecida por la obligada tributaria como “limbo jurídico” y el TSJ precisó que la recurrente no podía ampararse en ella.

El motivo aducido, en su Fundamento de Derecho Segundo, es *“la difícil acreditación para el interesado y de imposible refutación para la AEAT”* de la circunstancia descrita y los efectos que se producirían de admitir la posibilidad de que un obligado tributario excuse el cumplimiento de sus deberes formales bajo este pretexto. En palabras del tribunal, si se aceptara esta circunstancia, la obligada tributaria que *“deviene inaccesible al sistema de notificación quedando al arbitrio del interesado el juego y efectos del sistema de notificaciones en relación al contenido de los actos con trascendencia tributaria y quedando inmune a los efectos derivados del incumplimiento de los plazos para recurrir las resoluciones administrativas.”*

En este sentido es necesario, en virtud del carácter bidireccional del principio de confianza legítima, que el contribuyente se apreste a comunicar a la administración tributaria la contingencia de la avería informática, habilitando una nueva dirección vinculada a un equipo de funcionamiento correcto o bien solicitando que en tanto no se solucione la contingencia las notificaciones se realicen por correo ordinario u otro medio de igual constancia.”

En conclusión, el TSJ de Galicia sostiene que las averías en los equipos informáticos no son una causa justificativa de un posible incumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en concreto de las consecuencias que despliegan los actos administrativos notificados al depositarse en el buzón electrónico de la DEH. Esto implica que, aunque se sufra una avería en el ordenador y no pueda accederse al contenido de la notificación, transcurridos diez días ésta se reputará válidamente efectuada.

4.4. CONCLUSIONES SOBRE LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES ASENTADOS EN RELACIÓN A LOS PROBLEMAS EXPUESTOS

1/- Notificar en la DEH sin disponer de certificado electrónico:

Si el obligado tributario está sujeto al sistema NEO y la notificación del acuerdo de inclusión se realiza correctamente, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 5 RD 1363/2010, aunque el obligado tributario no acceda a la DEH, por no tener operativo el certificado electrónico, es prácticamente imposible que se pueda vulnerar la prohibición de indefensión contenida en el art. 24 CE. Es claro que si la Administración Tributaria se atiene al cumplimiento de la legalidad existente en materia de notificaciones electrónicas y el contribuyente peca de falta de diligencia, no hay defensa posible.

Pese a lo afirmado, esta regla no es de interpretación categórica. Si existe alguna disfuncionalidad en el sistema que impide al obligado tributario visualizar correctamente los actos administrativos objetos de notificación, este puede probar, mediante la certificación de la FNMT, este extremo y conseguir, por tanto, que se le pueda reconocer una posible indefensión. Ahora bien, la carga de la prueba le corresponde a él.

2/- Notificación del acuerdo de inclusión en el sistema NEO:

Si la notificación del Acuerdo de inclusión en el sistema de la DEH no está bien practicada por la AEAT o no se acredita en el expediente administrativo que el sujeto destinatario tenga constancia del contenido de la misma, cualquier notificación posterior que realice la AEAT, a través de la DEH asignada en sede electrónica, será reputada inválida y, por tanto, nula. A la Administración Tributaria le corresponde probar (art. 115 LGT) todos aquellos extremos que acrediten cómo se ha realizado la práctica de esta notificación de inclusión [STSJ Madrid, Sala C-A, Sección 5ª, nº725/2016, de 16 de junio de 2016 (Rec. 1042/2014)].

En otras palabras, para que el Acuerdo de inclusión en el sistema NEO, a través de la DEH, sea efectivo es necesario cumplir con el requisito de que este acto administrativo se notifique por correo postal. De lo contrario, las notificaciones posteriores no producirán efecto alguno.

3/- Uso alternativo de distintos sistemas de notificación:

En principio, actualmente se admite, con carácter excepcional y singular, en virtud de los artículos 3.2 RD 1363/2010 y 41.1 Ley 39/2015, que el órgano administrativo alterne la práctica de las notificaciones electrónicas con el sistema tradicional por correo postal o a través de agente o empleado público.

Pese a lo expuesto, el TSJ de Asturias [*STSJ Asturias, Sala C-A, Sección 1ª, nº338/2019, de 29 de abril (Rec. 409/2018)*] y el TSJ de Cataluña [*STSJ Cataluña, Sala C-A, Sección 1ª, nº638/2019, de 23 de mayo de 2019 (Rec. 44/2018)*] han matizado el alcance de esta facultad excepcional y singular, otorgando ciertos argumentos para la defensa de los contribuyentes.

El TSJ de Asturias, por un lado, ha afirmado que el empleo de esta facultad puede llegar a conculcar, dependiendo del caso, el principio de confianza legítima y la doctrina administrativa de vinculación con los actos propios. La sentencia referenciada señaló (FD 3º) que “(...) *la quiebra de la confianza legítima se produce cuando la Administración, de un lado, decide realizar las notificaciones de manera electrónica, es decir, de forma distinta a como lo venía haciendo en vía de gestión y además no realizó la notificación electrónica al representante legal que como tal actuaba en nombre y representación de la recurrente y así lo había saber en el escrito de recurso de reposición.*”

Por otro lado, el TSJ de Cataluña, en relación con el carácter excepcional de esta facultad, ha limitado la discrecionalidad de la Administración Tributaria. En concreto, estableció un límite a posibles interpretaciones expansivas, cuando afirmó (FD 5º) “*no es admisible dado que no solo se oponen razones como la ausencia de advertencia al interesado de los efectos de un rechazo a la notificación personal y no electrónica, una vez instaurado el sistema e incluido en él el interesado, siendo que se establece para él como obligatoria y preferente aquella notificación por medios*

electrónicos, sino también porque acudir en el presente supuesto a la posible caducidad del expediente de derivación sería tanto como fundar la notificación personal no en razones de inmediatez o celeridad inherentes a la actuación administrativa sino a la actuación propia y contingente de la Administración, circunstancia esta cuya generalidad no se halla prevista en la excepción.”

4/- Avisos de cortesía:

Si la Administración Tributaria adopta el criterio de enviar avisos de cortesía de la existencia de una notificación en la DEH del obligado tributario en un determinado procedimiento tributario y luego se aparta de él, este hecho puede tener repercusiones negativas sobre que el obligado tributario tenga efectivo conocimiento del acto que se le comunica.

En consecuencia, el contribuyente tiene motivos para impugnar la actuación de la Administración Tributaria, si se prueba que se ha apartado del criterio sostenido dentro de un mismo procedimiento y para varias notificaciones. Puede tanto negar que su conducta sea negligente, como invocar la vulneración de los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y la doctrina de los actos propios en materia de notificaciones administrativas.

5/- Certificaciones acreditativas de la práctica de la notificación:

Como bien se expuso en “*Requisitos para la validez de la notificación electrónica*” (Véase *Apartado 3.4.2.* de este trabajo), los requisitos para la validez de la notificación electrónica obligatoria están establecidos en la Ley 39/2015 y en el RD 1363/2010. Vienen a consolidar, pues, lo que ya disponía la Ley 11/2007, que fue derogada por la Ley 39/2015, y la doctrina administrativa recogida en la Resolución TEAC de 7 de noviembre de 2013 (RG 4108/2011). De este modo, las disposiciones normativas contenidas en el Real Decreto son de aplicación a la Administración General del Estado, a sus organismos públicos vinculados y a los ciudadanos en sus relaciones con las mencionadas entidades

Se exige, como segundo requisito de validez de la notificación electrónica, la acreditación fehaciente de los siguientes aspectos de la notificación:

- a. fecha y hora de la puesta a disposición del acto objeto de notificación al interesado.
- b. fecha y hora del acceso del interesado a su contenido o del transcurso de diez días sin que se haya producido tal acceso.
- c. identificación fidedigna del remitente de la comunicación y el destinatario de las mismas.

En el supuesto de que no consten las certificaciones administrativas que acrediten los extremos arriba referenciados, las notificaciones electrónicas efectuadas al obligado tributario se reputarán como no válidas. Esto es debido a que la Ley 58/2003 General Tributaria y la Ley 39/2015 comparten el propósito de garantizar que la eficacia de la notificación de los actos administrativos, en su vertiente de garantizar que los destinatarios de los mismos lleguen a tener efectivo conocimiento de su contenido.

6/- Defectos en el contenido y formato del documento notificado:

La STS, Sala C-A, Sección 2ª, nº 2448/2016, de 16 de noviembre (Rec. 2841/2015) ha incorporado un criterio de proporcionalidad, que permite paliar los efectos jurídicos de la notificación y las consecuencias de sus deficiencias. Recordemos que existe la presunción *iuris tantum* de que el acto objeto de notificación ha llegado a conocimiento del obligado tributario, tras la práctica de la notificación, y que puede enervarse.

De esta manera, en aquellos supuestos en los que la deuda a exigir o la sanción sean cuantiosas, se abre una puerta a la posible impugnación de las notificaciones de la AEAT, si el destinatario de las notificaciones consigue acreditar que el acto administrativo no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo.

7/- Operatividad de los apoderamientos electrónicos:

En virtud del art. 110.2 LGT, en los procedimientos iniciados de oficio en los que el contribuyente haya apoderado a un representante la Administración Tributaria puede notificar tanto al apoderado como a su representante indistintamente en cualquiera de los lugares previstos, sin orden de prelación, siempre que el lugar sea adecuado a los fines perseguidos por la notificación (conocimiento del contenido del acto por el obligado tributario).

En cambio, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la AEAT tendrá que respetar el lugar designado a efectos de notificaciones y, si no puede notificar por esta vía, tendrá que acudir al lugar del domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante.

Si se presentan dudas respecto de un procedimiento iniciado de oficio en el que consten tanto notificaciones practicadas en la DEH del representante, como en la DEH del obligado tributario, habrá que estar a lo dispuesto por el art. 41.7 de la Ley 39/2015. La fecha de notificación será entonces la del acto administrativo que se hubiera comunicado primero.

8/- Imposibilidad técnica de recibir correctamente la notificación practicada:

Aquí nos encontramos con dos corrientes jurisprudenciales contradictorias.

En primer lugar, está la expuesta en por el TSJ de Galicia [STSJ Galicia (La Coruña), Sala C-A, Sección 4ª, nº541/2015, de 20 de noviembre (Rec. 15084/2015)] que entiende que las averías en los equipos informáticos no son una causa justificativa de un posible incumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en concreto de las consecuencias que despliegan los actos administrativos notificados al depositarse en el buzón electrónico de la DEH. Esto implica que, aunque se sufra una avería en el ordenador y no pueda accederse al contenido de la notificación, transcurridos diez días ésta se reputará válidamente efectuada.

En segundo lugar y por otro lado, el TSJ de Cataluña [STSJ Cataluña, Sala C-A, Sección 1ª, nº648/2018, de 5 de julio (Rec. 625/2015)] trató un asunto en el que el obligado tributario tuvo

problemas informáticos para visualizar en sede electrónica el acto administrativo. Sin embargo, el tribunal catalán no siguió la tesis de su homólogo gallego.

El TSJ estimó el recurso interpuesto, porque consideró, en primer término, que el obligado tributario no obró con mala fe. En segundo término, el tribunal tuvo en consideración las instrucciones que da la propia AEAT sobre un aspecto esencial: que se pueda descargar la notificación electrónica y se acceda a ella SIN VISUALIZAR SU CONTENIDO. Esto provoca una duda razonable en el órgano enjuiciador y, en aplicación del principio *pro actione*, debe estimarse la postura sostenida por el contribuyente, para evitar su indefensión. Concretando más lo expuesto, el TSJ de Cataluña afirmó lo siguiente en su Fundamento de Derecho Cuarto:

“En el presente caso nos encontramos ante un certificado o recibo de presentación mediante comparecencia electrónica que expresa que el interesado accedió en la sede electrónica de la AEAT al contenido del acto objeto de notificación con fecha 11-02-2015 y hora 13:05:18.

En principio tal certificado es acreditativo de la puesta a disposición del acto notificado así como de acceso a su contenido, por cuanto la acreditación de ambos extremos, tal como previene el art. 28.2 de la Ley 11/2007, se instrumenta en una certificación emitida por la Administración gestora del sistema, como responsable de la veracidad y autenticidad de las informaciones y servicios ofrecidos, tal como establece el art. 18 del RD 1671/2009 en relación al art. 10 de la Ley.

Sin embargo el recurrente ha aportado unas instrucciones de la Agencia Tributaria en previsión de que al visualizar una notificación se obtenga la pantalla en blanco, desprendiéndose que pese a seguir los pasos allí indicados, la falta de visualización persista, lo cual es corroborado en el informe pericial aportado, que después de constatar que en las fechas que interesan el ahora recurrente contaba con un certificado apto, presenta como posible la producción de errores que impidan la apertura y lectura del documento descargado al que se hubiera accedido.

Lo que quiere decir que es posible la descarga y acceso -que es lo que la Administración certifica- pero ello no supone indefectiblemente la visualización, y si a ello añadimos que el interesado sí interpuso la reclamación en plazo desde la recepción de la notificación por correo certificado, sin que haya de presumir mala fe, hay que concluir en que concurre la duda razonable que determina la aplicación del principio pro actione, lo que lleva a la estimación del recurso con el efecto, como se pretende, de que por el TEAR conozca del asunto con arreglo a derecho.”

En conclusión, en mi humilde opinión, es posible acoger una interpretación favorable a una posible declaración de nulidad por invalidez de lo actuado en el procedimiento tributario, en base al principio de confianza legítima y a la prohibición de indefensión contenida en el art. 24 de la Constitución Española. En otras palabras, si el obligado tributario fehacientemente prueba que los problemas técnicos o averías de sus equipos informáticos le impiden acceder al sistema de notificaciones electrónicas y comunica este hecho al órgano tributario oportuno, tiene un motivo de peso para invocar los principios antes referenciados y que el órgano revisor o enjuiciador pertinente entre a pronunciarse sobre si la notificación es válida o no.

5. PROPUESTAS DE MEJORA DEL SISTEMA DE DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA

Tras la recopilación de los supuestos problemáticos que han permitido mostrar las irregularidades ocurridas en la aplicación y gestión del sistema de notificaciones electrónicas, ahora es turno de mostrar aquellas propuestas de mejora, de acuerdo a la doctrina científica más consolidada y reputada²⁹ de nuestro país en el ámbito de estudio de las notificaciones electrónicas tributarias obligatorias.

Todos los autores citados parten de la premisa lógica de que los avances en tecnología, sean del tipo que sean, deben estar orientados a facilitar la vida de los seres humanos que vivimos en sociedad y, más concretamente, dentro del ámbito de la gestión de la cosa pública, deben orientarse hacia la búsqueda de la seguridad jurídica y la agilización de la eficacia de las AAPP. Todo ello, sin perder de vista el escrupuloso respeto a las garantías constitucionales y derechos de los ciudadanos que deben presidir toda actuación administrativa, sea del tipo que sea. En definitiva, el sistema debe estar bien pensado y equilibrado de acuerdo a los parámetros expuestos.

²⁹ Véase:

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, págs. 267-274.

CHICO DE LA CÁMARA, P. Y OTROS, “Notificaciones electrónicas y principios constitucionales”, Capítulo VII de la obra colectiva *Comentario a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, Ciss-Wolter Kluwer, AEDAF, 2016, págs. 192-194.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., “Algunas cuestiones polémicas o problemáticas en torno a los procedimientos tributarios por medios electrónicos”, *Revista Aranzadi doctrinal*, nº5, 2009, pág. 3.

CERRILLO-I-MARTÍNEZ, A., “¿Cómo facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos en la Administración electrónica?”, en Monográfico “Administración electrónica tributaria”. *Revista de Internet, Derecho y Política*, Universitat Oberta de Catalunya, julio de 2011, págs. 35-40.

GAMERO CASADO, E.: *Notificaciones medios telemáticos y otros de notificación administrativa en el procedimiento común*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2005, págs. 221 y ss.

“Comunicaciones y notificaciones electrónicas”, en *Administración electrónica: estudios, buenas prácticas y experiencias en el ámbito local*, coordinado por DE LA HERA PASCUAL, C., Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2010, pág. 312.

MARTÍN DELGADO, I., *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, págs. 98 y ss.

De este modo, las propuestas más interesantes y que gozan de consenso entre la doctrina son las siguientes:

1. Régimen de notificación: Se propone que se equipare el régimen de la notificación electrónica obligatoria de las NEO al de las notificaciones tradicionales, en el sentido de exigir siempre dos intentos de notificación, en vez de uno como está previsto actualmente.

También se propone la reforma del art. 112 LGT para que se permita también la notificación por comparecencia electrónica a las entidades obligadas por el NEO, en el supuesto de que los intentos de notificación hayan resultado infructuosos.

2. Ámbito de aplicación: Se propone incorporar en el ámbito subjetivo de aplicación de la normativa NEO una serie de supuestos de exclusión de la aplicación del sistema, en base a una serie de criterios objetivos. La razón estriba en que en ciertos sujetos obligados por la normativa de las NEO nos encontramos con que concurren ciertas características (dedicación profesional, disponibilidad de medios tecnológicos, capacidad económica, etc...) que impiden garantizar el uso y acceso al sistema en condiciones adecuadas.

La segunda opción que se propone, alternativa a esta primera, consiste en reducir el ámbito subjetivo de aplicación de las NEO y permitir que el sistema de notificación electrónica sea de tipo voluntario para las PYMES (pequeñas y medianas empresas).

3. Plazo de recepción de notificaciones: Las propuestas analizadas se basan en ampliar el plazo en que el sujeto obligado dispone acceder, ya sea para leerlo o rechazarlo, antes de que se entienda rechazado automáticamente. Se barajan varias propuestas, desde los 15, 20 o 30 días naturales a los 10 días hábiles.

GARCÍA DÍEZ, C., “Notificaciones electrónicas y garantías del contribuyente”, Capítulo 11 del libro colectivo *Plataformas digitales: problemas jurídicos derivados de su actuación*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2020, págs. 322, 323 y 349.

4. Funcionamiento del servicio de notificaciones: La propuesta consiste en que el envío de documentos y ficheros por la vía del sistema de notificaciones electrónicas se realice, en aras de la seguridad jurídica, siempre en unas fechas determinadas. Por ejemplo, se sugiere que se realice un envío a principio del mes y otro a mediados o finales, copiando el modelo previsto para publicar anuncios por la Administración Tributaria en la sede electrónica.

5. Notificaciones automáticamente rechazadas: Se propone introducir en la normativa NEO la suspensión cautelar automática de todos los efectos de la notificación automáticamente rechazada, siempre que hubiera sospechas fundadas de que el rechazo se debiera a algún fallo técnico en el funcionamiento del sistema informático.

6. Buzón electrónico: Una propuesta interesante es la de crear un buzón electrónico centralizado para hacer más fácil la labor de los colaboradores sociales. La idea es que funcione como una especie de panel de consulta y control integral, pero sin posibilidad de acceso, de todas las comunicaciones enviadas por la AEAT a los clientes de los cuales estén apoderados. El objetivo es que los colaboradores de la AEAT, normalmente asesores fiscales, puedan tener conocimiento de los actos de comunicación dirigidos a sus clientes sin tener que asumir la responsabilidad que implica el acceso al contenido de una notificación.

7. Modificación del sistema de Avisos de cortesía: Se sugiere la eliminación de este sistema de aviso y su sustitución por la obligación de enviar, por parte de la Administración Tributaria, correos electrónicos en una dirección de correo designada por el contribuyente, simultáneos a la puesta a disposición del acto notificado en la DEH y con certificación de entrega y de contenido, cada vez que la Administración Tributaria realice una notificación al obligado tributario.

6. CONCLUSIÓN Y REFLEXIÓN PERSONAL

El motivo que me impulsó a realizar este trabajo de investigación fue poder comprobar, si se me permite la expresión, de primera mano, cómo afectaba una de las irregularidades en la aplicación de las notificaciones electrónicas a los derechos de un contribuyente.

Corría el año 2019 y yo me encontraba realizando una estancia de prácticas profesionales en una asesoría que llevaba asuntos de clientes pequeñas empresas y autónomos, cuando tuve la “suerte” de toparme con un asunto que me hizo concienciarme del peligro que encierra una mala implementación y aplicación de un sistema en principio pensado para hacer la vida más fácil, segura y ágil a los contribuyentes.

El cliente en cuestión era el representante de una entidad sin personalidad jurídica que había acudido a la oficina de la asesoría con una preocupación importante. El motivo de la preocupación del cliente se había percatado resultó ser que, desde el mes anterior a que acudiera la oficina de la asesoría, que la AEAT le había embargado la cuenta corriente de la entidad y él no sabía a qué se debía. Indagando sobre este hecho, pudimos averiguar que el embargo practicado derivaba de un incumplimiento de aportar una documentación del año 2017 que se había requerido a través de la dirección electrónica habilitada, sin que al contribuyente se le hubiera notificado el acuerdo de inclusión en el sistema DEH.

Esto provocó, para nuestro estupor, la constatación de una concatenación de despropósitos durante la tramitación procedimiento a través del sistema DEH. Como el cliente no había recibido el acuerdo de inclusión y la AEAT seguía notificando en la DEH, todos los requerimientos notificados fueron entendidos como rechazados, debido al funcionamiento automático de esta característica. Después de los requerimientos, se abrió el procedimiento sancionador correspondiente, al que siguió el subsiguiente procedimiento de apremio. Lo que en principio no tendría que haber sido más que un pequeño descuido de fácil solución se convirtió en una sanción de una cuantía bastante elevada, teniendo en cuenta que la entidad sin personalidad jurídica era una de las denominadas microempresas.

Esta experiencia encendió en mí el fuego de la curiosidad por entender, con más profundidad y conocimiento de causa, el funcionamiento de las notificaciones electrónicas tributarias, su régimen jurídico y los efectos que se despliegan en el día a día de los contribuyentes. Tengo que confesar que ha sido una experiencia dura, porque, tras mi labor de investigación, he podido constatar cómo la dinámica de los tiempos en que vivimos, jurídicamente hablando, ha influido en la confección de un sistema a todas luces mal diseñado estructuralmente, con muchos cambios en un lapso de tiempo corto (10 años) y una cantidad importante de normas promulgadas y, a la vez, derogadas.

Pues bien, una vez hecha esta pequeña introducción, mi propósito a la hora de concluir este trabajo de fin de máster es señalar los aspectos, tanto positivos como negativos, que más definen al sistema de notificaciones electrónicas en el ámbito tributario y, finalmente, aventurarme a hacer una humilde valoración de cómo puede evolucionar el futuro de esta materia.

De este modo, comenzaré, pues, con los aspectos negativos del sistema. El primero de ellos lo acabo de mencionar anteriormente: la excesiva promulgación de normas. No considero adecuado, en aras de garantizar la seguridad jurídica, que, en esta materia, en tan poco tiempo se hayan promulgado como mínimo 12 normas, entre leyes y reglamentos, sin contar las órdenes ministeriales. Considero que la dispersión normativa en esta materia tan novedosa, no ayuda a consolidar las bases del funcionamiento de un buen sistema.

El segundo aspecto negativo es que no se ha invertido la cantidad de recursos necesaria, en términos de tiempo y presupuesto, vistos los problemas relacionados con proteger las garantías de los contribuyentes. Da la impresión que el sistema de notificaciones electrónicas se ha pensado exclusivamente para beneficiar a la Administración en demasía, descuidando al otro elemento de la ecuación: los obligados tributarios. En mi opinión, el sistema está pensado para acelerar la capacidad de la Administración de gestionar grandes cantidades de documentos en poco tiempo, pero lo no está para garantizar al mismo tiempo, con unas mínimas garantías, los derechos de los ciudadanos, que, encima, suelen corresponder con obligaciones de la Administración.

El tercer aspecto negativo, que considero oportuno señalar, es sobre la corrección de las deficiencias en la implementación del sistema. Han sido predominantemente los tribunales quienes han ido consolidando una jurisprudencia en torno a los límites de la actuación de la Administración tributaria. Convendría, pues, que la AEAT y el legislador en mayor medida, pues es quien fija las reglas de juego tributarias, observaran más atentamente lo que han venido estableciendo los tribunales de justicia y reformaran con la debida diligencia aquello que no está funcionando.

El cuarto y último aspecto que considero negativo es la propia arquitectura estructural del sistema de notificaciones electrónicas. Nos encontramos con un sistema que pasó de ser un derecho del contribuyente a formar parte del elenco de obligaciones formales de éste. No tiene sentido que haya dos sistemas al mismo tiempo tampoco, voluntario y obligatorio, tradicional y electrónico. Entiendo lógico que haya un periodo de adaptación desde que se decide, como Estado, instaurar una reforma en la Administración de un calado tan profundo como es cambiar en tan poco tiempo la forma de notificar cientos de actos administrativos. Sin embargo, eso no puede eximir la autocrítica formulada en las siguientes preguntas: 1. ¿Cuál es el modelo por el que se quiere apostar decididamente y consolidar?; 2. ¿Establecer dos vías, voluntariedad y obligatoriedad, para lograr lo mismo es adecuado?; 3. ¿Es conveniente no obligar a según qué contribuyentes a no seguir este sistema?; 4. ¿Todas las reformas que se han hecho, legales y operativas, han consolidado una mejora en el funcionamiento orgánico y sistémico del sistema o se han dado palos de ciego?

Bien, tras dejar apuntados aquellos aspectos negativos, vayamos con los positivos.

En primer término, es evidente que la adopción de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario ha ayudado a agilizar enormemente la tramitación de grandes cantidades de notificaciones, con lo que ello supone de aumento de celeridad en los procedimientos.

En segundo lugar, considero como un gran aspecto positivo que se haya instaurado por defecto el lugar de notificación en la Dirección Electrónica Habilitada, dentro de la sede electrónica de la AEAT. Tener centralizado en un mismo lugar, digital en este caso, la práctica de notificaciones de forma bidireccional, me parece todo un acierto. Permite tener constancia de cómo

se ha desarrollado el procedimiento de una manera más certera, a la vez que ayuda a dilucidar mejor la responsabilidad en casos de descuidos o negligencias. Esto aplica tanto a la Administración como a los contribuyentes.

Como tercer aspecto, nos encontramos con una mejora de la recaudación tributaria gestionada por la AEAT³⁰. Al observar el gráfico nos damos cuenta de que la apuesta por la digitalización a todos los niveles de la Administración Tributaria, ha supuesto un incremento correlativo de la recaudación, lo que permite, a su vez, a España como Estado mejorar sus políticas públicas de gasto o ajustar más los tipos impositivos, dependiendo de qué incentivos se quieran establecer.

La cuarta consecuencia positiva que ha provocado la introducción de este sistema es el avance enorme que se ha producido en la eficiencia, en términos generales, de la gestión de la Administración Tributaria, como entidad dentro del Estado. Ahora, las operaciones o tareas necesarias para realizar una notificación se han simplificado, se ha ahorrado tiempo material y personal que se puede destinar para otros asuntos de mayor relevancia y no es necesario gastar la ingente cantidad de papel que se venía consumiendo. Todo ello redundará en un acercamiento a cumplir los objetivos que nos hemos fijado como país en la lucha del cambio climático y el cuidado del medio ambiente.

Por último y como conclusión final, he de afirmar que ha sido muy gratificante poder estudiar con una profundidad mayor el sistema de notificaciones electrónicas tributarias. He podido percibir los entresijos del sistema, sus más y sus menos, aquellos aciertos que pasan desapercibidos y las lagunas que necesitan colmarse... En definitiva, creo que estoy en la posición de poder opinar que la implantación del sistema de notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, en especial para la AEAT, ha sido todo un acierto. La apuesta por la digitalización y las notificaciones

³⁰https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2019/ANEXO_CUADROS_Y_GRAFICOS/Grafico_n_14_Evolucion_de_la_recaudacion_tributaria_gestionada_por_la_AT/Grafico_n_14_Evolucion_de_la_recaudacion_tributaria_gestionada_por_la_AT.html

electrónicas es el futuro y estamos en un proceso de consolidación de la apuesta que tomó nuestro país. Ahora bien, considero muy necesario una reforma del mismo, sosegada y bien diseñada desde un principio, porque hay dos aspectos que requieren de atención: 1. Simplificar, centralizar y unificar la regulación en una norma con rango de ley y para todos los procedimientos y sujetos afectados; y 2. Incorporar los criterios jurisprudenciales de garantía de los derechos del contribuyente en este ámbito que se han consolidado en la última década.

Para terminar con este trabajo sobre las notificaciones electrónicas en materia tributaria, he de afirmar que, si se avanza en hacer mejorar aquellas deficiencias expuestas a lo largo de este trabajo, el futuro de este sistema de notificación seguramente sustituya a la notificación tradicional en poco tiempo. Me aventuro a decir que en el período de una generación.

BIBLIOGRAFÍA

CERRILLO-I-MARTÍNEZ, A, “¿Cómo facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos en la Administración electrónica?”, en Monográfico “Administración electrónica tributaria”. *Revista de Internet, Derecho y Política*, Universitat Oberta de Catalunya, julio de 2011.

CHICO DE LA CÁMARA, P. Y otros “Notificaciones electrónicas y principios constitucionales”, Capítulo VII de la obra colectiva *Comentario a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, Ciss-Wolter Kluwer, AEDAF, 2016.

DELGADO GARCÍA, A.M. Y OLIVER CUELLO, R:

- i. “*La colaboración social en la gestión tributaria telemática*”, *Revista de Información Fiscal*, nº 59, 2003.
- ii. “*Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria*”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 125/2005 (Estudios). Editorial Civitas, SA, Madrid, 2005.

DELGADO GARCÍA, A.M.:

- i. *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Tirant Lo Blanch, 1997.
- ii. *Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos*, Monográfico “Administración electrónica tributaria”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, Universitat Oberta de Catalunya, julio 2011.

FALCÓN TELLA, R., “*La presentación electrónica de reclamaciones y recursos y la nueva LPAC: en caso de subsanación se atiende a la fecha de esta, pero ello no determina nunca la extemporaneidad*”, *Quincena Fiscal*, nº20, 2016.

FOLCÓN Y TELLA, R., “*La dudosa constitucionalidad del sistema de notificaciones electrónicas en su actual configuración*”, *Quincena Fiscal*, nº17, 2011.

FUENTES GIMÉNEZ, J.A., “Requisitos para la plena eficacia jurídica de las notificaciones de la AEAT efectuadas por medios electrónicos”, Diario La Ley, nº 8317, 2014.

GAMERO CASADO, E.:

- i. “Comunicaciones y notificaciones electrónicas”, en *Administración electrónica: estudios, buenas prácticas y experiencias en el ámbito local*, coordinado por DE LA HERA PASCUAL, C., Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2010.
- ii. *Notificaciones telemáticas y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento común*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2005.

GARCÍA DÍEZ, C., “Notificaciones electrónicas y garantías del contribuyente”, Capítulo 11 del libro colectivo *Plataformas digitales: problemas jurídicos derivados de su actuación*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2020.

GARCÍA DÍEZ, J. “Notificaciones electrónicas y garantías del contribuyente”. Capítulo 11 de la obra colectiva *Plataformas digitales: problemas jurídicos derivados de su actuación*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2020.

Informe emitido por el Gabinete de Estudios de la AEDAF con el título de “Efectos de la entrada en vigor de la Ley de Procedimiento Administrativo en el ámbito tributario”. Revista Interactiva de Actualidad, RIA, nº39, Octubre 2016.

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”, en Estudios Financieros. *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, N°335, 2011.

MARTÍN DELGADO, I.:

- i. “Las notificaciones administrativas telemáticas”, en PUNZÓN MORALED A, J. y otros, *Administraciones Públicas y nuevas tecnologías*, Lex Nova, Valladolid, 2005.

- ii. *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I. “Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria”. *Revista Impuestos*, nº5, mayo 2013, pág. 13. Ed. La Ley.

NAVARRO EGEEA, M., “*La eficacia de las notificaciones por falta de acceso al buzón electrónico*”. Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria. Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Febrero 2018.

NOGUEIRA VIDAL, F., *La notificación electrónica tributaria*, Tesis Doctoral defendida en la Universitat Oberta de Catalunya (UOC), bajo la codirección de Ana María DELGADO GARCÍA y Rafael OLIVER CUELLO, Barcelona, Abril de 2014, Inédita.

OLIVER CUELLO, R.:

- i. “Régimen sancionador por el incumplimiento de la relación electrónica obligatoria con la administración tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, Dykinson, nº2, 2020.
- ii. “Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica”, *Quincena fiscal*, Nº18, 2018.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M. “Algunas cuestiones polémicas o problemáticas en torno a los procedimientos tributarios por medios electrónicos”, *Revista Aranzadi doctrinal*, nº5, 2009.

SÁNCHEZ ACEVEDO, M.E., “*Derecho a la buena administración electrónica*”, Tesis doctoral, Universitat de València, 2016.

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA

JURISPRUDENCIA

1. Tribunal Supremo:

- STS, Sala C-A, Sección 2ª, nº 1754/2017, de 15 de noviembre (Rec. 2853/2016).
- STS, Sala C-A, Sección 2ª, nº 2448/2016, de 16 de noviembre (Rec. 2841/2015).
- STS, Sala C-A, Sección 2ª, nº 1830/2017, de 28 de noviembre de 2017 (Rec. 3738/2015).
- STS, Sala C-A, Sección 2ª, nº 1927/2017, de 11 de diciembre de 2017 (Rec. 2436/2016).

2. Audiencia Nacional:

- SAN, Sala C-A, Sección 2ª, nº 3426/2017, de 13 de julio de 2017 (Rec. 50/2017).
- SAN, Sala C-A, Sección 7ª, de 15 de enero de 2020 (Rec. 95/2018).
- SAN, Sala C-A, Sección 7ª, de 25 de febrero de 2020 (Rec. 106/2018).
- SAN, Sala C-A, Sección 7ª, nº 196/2020, de 18 de febrero (Rec. 224/2018).
- SAN, Sala C-A, Sección 7ª, nº 2048/2015, de 28 de mayo (Rec. 186/2014).
- SAN, Sala C-A, Sección 7ª, nº 64/2020, de 13 de febrero (Rec. 593/2018).
- SAN, Sala C-A, Sección 7ª, nº 1796/2019, de 25 de abril (Rec. 465/2017).

3. Tribunales Superiores de Justicia:

- STSJ Asturias, Sala C-A, Sección 1ª, nº 338/2019, de 29 de abril (Rec. 409/2018).
- STSJ Baleares, Sala C-A, Sección 1ª, nº 244/2015, de 13 de abril de 2015 (Rec. 17/2014).
- STSJ Cataluña, Sala C-A, Sección 1ª, nº 579/2018, de 15 de junio (Rec. 613/2015).
- STSJ Cataluña, Sala C-A, Sección 1ª, nº 638/2019, de 23 de mayo de 2019 (Rec. 44/2018).
- STSJ Cataluña, Sala C-A, Sección 1ª, nº 648/2018, de 5 de julio (Rec. 625/2015).
- STSJ Extremadura (Cáceres), Sala C-A, Sección 1ª, nº 281/2015 (Rec. 281/2015).
- STSJ Galicia (La Coruña), Sala C-A, Sección 4ª, nº 541/2015, de 20 de noviembre (Rec. 15084/2015)
- STSJ Madrid, Sala C-A, Sección 5ª, nº 498/2011, de 7 de junio (Rec. 248/2009).
- STSJ Madrid, Sala C-A, Sección 5ª, nº 725/2016, de 16 de junio de 2016 (Rec. 1042/2014).

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

1. Tribunal Económico-Administrativo Central:

- Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 10211/2015).
- Resolución de 2 de julio de 2015 (RG 4855/2011).
- Resolución de 2 noviembre de 2017 (RG 3885/2014).
- Resolución de 7 de noviembre de 2013 (RG 4108/2011).
- Resolución de 9 de abril de 2019 (RG 110/2018).

2. Tribunales Económico-Administrativos Regionales:

- Resolución TEAR Galicia de 6 de noviembre de 2014 (RG 27/179/2014).