



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Las notificaciones tributarias electrónicas

Presentado por:

Damián Revuelta Delgado

Tutelado por:

Marta Villarín Lagos

Valladolid, 15 de Septiembre de 2021

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto el análisis de las notificaciones electrónicas tributarias encuadradas en el sistema tributario español. En primer lugar, se introducen algunos conceptos previos que permitan abordar la figura que es objeto del trabajo. A continuación, el grueso del trabajo se dedica a conocer la regulación normativa de las notificaciones electrónicas tributarias, la práctica de las mismas y las diferencias entre los distintos sujetos a los que pueden estar destinadas.

Por último, se realiza una comparativa entre los distintos sistemas de acceso a las notificaciones electrónicas con los que cuentan las distintas Comunidades Autónomas.

ABSTRACT

The present essay has for its object the analysis of the figure of the electronic tax notification in Spanish taxation. First of all, some general concepts are introduced, then it explains the figure of the electronic tax notification specifically and its current configuration and the way in which electronic tax notifications are carried out.

Finally, the different Spanish regional systems are compared.

KEY WORDS

Notificaciones electrónicas, tributos, obligados tributarios, LGT.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
1.1 NOTIFICACIÓN.....	6
1.2 NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS: CONCEPTO Y FUNCIÓN..	8
1.3 SUJETOS PARTICÍPES EN LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS.....	10

1.3.1 Ente emisor.....	11
1.3.2 Ente receptor.....	12
1.3.3 Ente comunicador.....	18
1.3.4 Terceros interesados.....	18
2. EVOLUCIÓN DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS.....	20
2.1 OTROS SISTEMAS DE COMUNICACIÓN.....	20
2.1.2 Sistema postal.....	20
2.1.3 Edictos.....	22
2.2 LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA Y NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA TRIBUTARIA.....	22
2.2.1 Regulación legal y reglamentaria.....	23
2.2.2 Análisis doctrinal de la regulación.....	30
3. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS ELECTRÓNICAS.....	32
3.1 PLAZOS.....	36
3.2 LUGAR DE NOTIFICACIÓN.....	37
3.3 LOS REGISTROS ELECTRÓNICOS.....	38
3.4 CONTENIDO.....	39
3.5 LEGITIMADOS.....	41
3.5.1 Representante legal.....	42
3.5.2 Representante voluntario.....	44
4. NOTIFICACIONES DEFECTUOSAS.....	45
5. VENTAJAS DEL SISTEMA ELECTRÓNICO DE COMUNICACIÓN.....	47
5.1 ECONOMÍA Y CELERIDAD DEL PROCEDIMIENTO.....	47
5.2 NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS Y MEDIO AMBIENTE.....	49

6. CUESTIONES DUDOSAS DE LA IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA ELECTRÓNICO DE COMUNICACIÓN.....	50
6.1 RECHAZO E IMPOSIBILIDAD DE ACCESO.....	50
6.1.1 Presunción de comunicación y rechazo.....	50
6.1.2 Recursos necesarios e imposibilidad de acceso a los medios telemáticos.....	53
6.1.3 Designación de periodos vacacionales.....	54
6.2 CUESTIONES SOBRE LA SEGURIDAD DE ESTE SISTEMA.....	55
7. COMPARATIVA DE LOS MEDIOS DE ACCESO POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	57
8. CONCLUSIONES.....	64
9. BIBLIOGRAFÍA.....	67

1. INTRODUCCIÓN

El tema elegido para la realización de este Trabajo de Fin de Grado, responde a las Notificaciones Tributarias Electrónicas. El tema resultó desde un primer momento interesante debido a que se encuadra dentro de una materia de rigurosa actualidad y con indudable capacidad de cambio y mejora, además de la tendencia que estamos experimentando hacia la generalización del empleo de medios electrónicos en los distintos ámbitos de la Administración.

Es, además, la gestión tributaria un pilar básico para el correcto funcionamiento de la sociedad democrática y el Estado del Bienestar, por lo que un tema relacionado con esta parte del Derecho fue siempre la primera opción para la elección del tema. Considero, por otra parte, que la temática de las notificaciones es dinámica y resulta atractiva por estar sujeta a una serie de

plazos y características concretas y especiales que la hacen especialmente interesante.

No podemos pasar por alto que nos encontramos en un momento clave en la búsqueda de sistemas que reduzcan el gasto de recursos contaminantes, y cuyo uso contribuye a la emisión de elementos contaminantes, así como a la deforestación. Considerando las Notificaciones Tributarias Electrónicas como una vía eficiente para la efectiva reducción de esos recursos a los que nos referimos, conviene conocerlas para generalizar, en la mayor medida posible, su utilización. Y con esta tarea puede colaborar el presente TFG.

Respecto al esquema seguido, comienza con la introducción de algunos conceptos previos que permitan introducirse en el mundo de las notificaciones electrónicas teniendo algunos conocimientos que permitan comprenderlas con mayor facilidad. Continúa el Trabajo con una exposición de los distintos extremos que componen el régimen de las notificaciones electrónicas, tales como los sujetos que intervienen, plazos y contenido, para terminar por analizar las ventajas y desventajas de este sistema en comparación con los sistemas tradicionales de notificación, tales como el papel, notificación personal, etc. Resultaba interesante, por último, en mi opinión, realizar una comparativa de los distintos sistemas utilizados para efectuar el acceso a las notificaciones electrónicas de que disponen las distintas Comunidades Autónomas.

Para la realización del Trabajo, la metodología empleada ha sido el estudio de la abundante y correcta legislación que aborda la materia, tanto en la Ley General Tributaria, como en normativa de carácter administrativo presente en leyes tales como la Ley 39/2015, y las diversas normas reglamentarias que desarrollan dichas normas legales. Ha sido, del mismo modo, manejada doctrina científica, que permite conocer y reflexionar acerca del grado de acierto con que regulan las Notificaciones Tributarias electrónicas las distintas normas. El estudio de la jurisprudencia relacionada con algunos supuestos que han creado conflicto sobre algunos casos de aplicación práctica de las Notificaciones Tributarias Electrónicas, ha permitido precisar y conocer de forma más profunda el régimen de este sistema de notificación tributaria.

Realizada esta breve introducción, procedemos al estudio de algunos conceptos que permitirán conocer con mayor profundidad el régimen de las Notificaciones Tributarias Electrónicas.

1.1 LA NOTIFICACIÓN

Para comenzar el análisis de las notificaciones tributarias electrónicas, considero útil adentrarse primeramente en el concepto de notificación tributaria, desde una perspectiva más genérica, para después entrar al concepto más específico objeto de estudio.

El término notificar, según la RAE consiste en *“dar noticia o hacer saber con algún propósito; en comunicar formalmente a su destinatario una resolución administrativa o judicial; o en hacer destinatario a alguien de una notificación.”* Por tanto, de la definición y el uso genérico del término, entiendo que el uso de notificación se reserva mayoritariamente a las cuestiones relacionadas con entidades públicas cuya intención varía según cada ámbito y que se dirigen a según qué individuos a causa de ese propósito que puede ser muy diverso.

En sentido más estricto y apto para nuestro campo, podría entenderse la notificación, siguiendo la definición dada por el Tribunal Supremo (a partir de ahora TS) en la Sentencia de 11 de diciembre de 1992¹, *“como la comunicación formal a través de la cual se pretende poner en conocimiento de un interesado la existencia de un acto administrativo que existe con independencia de dicha notificación, pero cuya eficacia – no validez – se hace depender de aquélla”*. El TS, además, matiza el concepto en otra Sentencia de 30 de abril de 1998², cuando expone que *“«lo importante y trascendente de toda notificación es que llegue a conocimiento del interesado la actuación de la Administración y ello en condiciones tales que le permita conocer el contenido de la diligencia a fin de que pueda utilizar los medios de defensa oportunos»*. Resulta particularmente interesante el concepto extraído de la jurisprudencia del TS, puesto que desliga la validez de un acto administrativo de su comunicación, haciéndolos independientes.

¹ STS núm. 4.087 Sección Cuarta de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, recaída en el recurso de apelación núm. 4.290/ 1990.

² STS Sección Cuarta de la Sala Tercera, de los Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, de 30 de abril de 1998

Podemos concluir, tras el análisis de este concepto, con una doble lectura en cuanto a las funciones propias de la comunicación, ya que, para el interesado supone una garantía, según DE DIEGO DÍEZ “*una garantía capital en el Derecho de defensa*”³, frente a hipotéticos abusos de poder de la Administración, mientras que, por su parte, para la Administración es un requisito de eficacia, esto significa que “*la notificación no es, por tanto, un requisito de validez, pero sí de eficacia del acto*”⁴ y como tal, va necesariamente acompañada de una serie de requisitos formales, que posteriormente serán expuestos.

Los caracteres pues, del concepto de notificación que manejamos son los siguientes:

- a) Dado que provienen de entidades públicas, y dado que es el Derecho Administrativo el que debe iluminar los procedimientos a seguir por los entes públicos, el primero de los caracteres es que se trata de un acto administrativo.
- b) Es, además, un acto secundario o accesorio del acto administrativo principal, que es aquel que se pretende comunicar.
- c) Debe distinguirse la notificación de la publicación, ya que el objeto de las notificaciones es, en todo, caso una situación particular, un acto administrativo concreto. Nunca será objeto de una notificación una disposición genérica, como podrían ser normas con rango de ley, reglamentos o similares. La Administración no anuncia o aclara criterios o formas de actuación a través de las notificaciones, se limita a trasladar a interesados situaciones particulares.
- d) La única forma de dejar sin efecto una notificación es la que recogen los procedimientos previstos para la revisión, luego el régimen que regula el hecho de dejar sin efecto la notificación, se encuentra perfectamente

³ DE DIEGO DÍEZ, LUIS A., *Garantías en la práctica de las notificaciones administrativas*, Bosch, Madrid 1998. Cap. I *Instrumentos del derecho de defensa*. Pág. 21

⁴ Actualidad Administrativa, Nº 14, *Sección Monografías de Jurisprudencia*, Quincena del 16 al 31 Jul. 2005, tomo 2, Editorial La Ley LA LEY 110/2005, pág. 1741

regulado, indicándose las pautas de actuación y oposición que debieran seguir para ello los interesados o destinatarios.

- e) Como se explicó anteriormente, la notificación es *conditio sine qua non* para considerar al acto que comunique como eficaz.
- f) Brinda además la notificación la posibilidad de respuesta o contradicción al interesado, como método de defensa ante hipotéticas invasiones o excesos de la Administración. Siguiendo a NOGUEIRA VIDAL “es *garantía del administrado* –la notificación- *en cuanto supone el conocimiento de aquellos actos administrativos que le afectan, tanto los que tienen un contenido favorable, permitiéndole así hacerlos valer frente a terceros y frente a la propia Administración, como los que tengan un contenido desfavorable, abriendo el plazo para su impugnación.*”⁵

Así queda la primera parte del concepto “notificación” aclarada, pudiendo de esta forma pasar a explicar el concepto concreto de “notificación tributaria”.

1.2 NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS: CONCEPTO Y FUNCIÓN.

La RAE nos señala que “tributario” es “*aquello propio del tributo o relacionado con él*”. Acudimos así al art. 2.1 de la Ley General Tributaria (a partir de ahora LGT), que nos ofrece el concepto de tributo que manejamos dentro de esta disciplina de la siguiente manera “*Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.*”

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”

⁵ NOGUEIRA VIDAL, F., *Tesis sobre la Notificación electrónica tributaria*, 2014, Barcelona. Pág.8

Por tanto, y en suma, podemos concluir que las notificaciones tributarias son aquellos actos administrativos que las entidades públicas encargadas de la aplicación de los tributos realizan con el fin de comunicar a los interesados, en este caso obligados tributarios, algún otro acto administrativo para el cual supone un requisito de eficacia; siendo a su vez un mecanismo de garantía para los obligados tributarios que evite posibles actuaciones irregulares por parte de la Administración, asegurando así el derecho de audiencia y contradicción. Conjugando los conceptos que manejan ENTRENA CUESTA⁶ y GARRIDO FALLA⁷.

Podemos conectar la notificación con el derecho de audiencia, el cual se trata, en el contexto en que será utilizado del *“Derecho del obligado tributario que está reconocido con carácter general en todo el procedimiento administrativo y del que no se puede prescindir, salvo en supuestos especiales previstos en la ley”*⁸. Para PALOMAR A. y FUERTES J., el aseguramiento del derecho de audiencia y contradicción es básico cuando exponen que *“La audiencia del interesado es el trámite que en el procedimiento administrativo manifiesta el derecho de defensa y el principio general conforme al cual nadie puede ser condenado sin antes haber sido oído.”*⁹ Dando cumplimiento de esta forma al artículo 105 c) de la Constitución Española¹⁰ (en adelante, CE).

En cuanto a la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), son los artículos 109 y siguientes los que se encargan de establecer el régimen general de las notificaciones tributarias. El artículo 109 LGT¹¹ abre esta regulación con una

⁶ ENTRENA CUESTA, R., considera que *«el acto administrativo puede definirse como un acto jurídico realizado por la Administración con arreglo al Derecho administrativo»* Curso de Derecho Administrativo vol. I. Tecnos, 1992, Madrid. Pág. 39

⁷ GARRIDO FALLA, F., por su parte, entiende que *«el acto por el que se comunica y da a conocer a las personas particularmente interesadas en un acto administrativo el contenido del mismo»*; GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA A., LOSADA GOZÁLEZ, H *Tratado de Derecho Administrativo vol. II*, Tecnos, 2012, Madrid. Pág. 118

⁸ El derecho de audiencia en el contexto del derecho tributario, viene recogido en los artículos 34.1. m) de la Ley General Tributaria y en el artículo 82 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común.

⁹ PALOMAR A. y FUERTES J., *“Audiencia del interesado en el procedimiento administrativo”*, Información Jurídica Inteligente, pág. 2.

¹⁰ Artículo 105 CE *“La ley regulará (...) c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado.”*

¹¹ Artículo 109 LGT *“El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.”*

remisión a las normas administrativas generales, a las que impone una sujeción a las especialidades que la propia LGT introduzca.

El artículo 110¹² LGT recoge la diferencia en cuanto al lugar de notificación en función de que estemos ante un procedimiento iniciado a instancia del interesado, en cuyo caso, la notificación deberá practicarse en el lugar indicado por el propio interesado o su representante a tal efecto. Mientras que, por su parte, será practicada la notificación en el domicilio fiscal del interesado en todos aquellos casos en que el procedimiento se inicie de oficio, pudiendo además ser practicada la notificación en el lugar en que se desempeñe la actividad económica, centro de trabajo o cualquier otro que sea señalado a tal fin, siempre según el mencionado artículo 110 LGT.

Los artículos 111 y 112 LGT regulan las personas que se consideran como legitimados para recibir las notificaciones, lo cual será tratado con mayor profundidad en el apartado siguiente, y las notificaciones por comparecencia, que no parecen tener demasiada relevancia en el trabajo presente, respectivamente.

1.2 SUJETOS PARTICÍPES EN LAS COMUNICACIONES TRIBUTARIAS.

Dado un concepto de las notificaciones tributarias, considero necesario hacer una breve referencia a los sujetos puestos en conexión a través de las notificaciones tributarias puesto que los intereses de estos sujetos son el verdadero objeto de las notificaciones, así como de los actos que pretenden comunicar.

1.2.1 Ente emisor

Como ya hemos explicado, las notificaciones tributarias tienen su origen en las entidades públicas que gestionan los tributos, por lo cual, debemos acudir al artículo 40 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común, que viene a sustituir al artículo 41 de la Ley 30/1992, la cual deroga,

¹² Artículo 110 LGT “1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro. 2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.”

para conocer cuáles son los sujetos que participan en la práctica de las notificaciones. Cabe apreciar, como se irá exponiendo, que la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común modifica de forma sensible el régimen que establecía la Ley 30/1992.

El mencionado artículo 40 de la Ley 30/2015, establece que *“El órgano que dicte las resoluciones y actos administrativos los notificará a los interesados cuyos derechos e intereses sean afectados por aquéllos, en los términos previstos en los artículos siguientes”*. Parece lógico concluir tras leer este artículo, y dado que los actos a notificar podrán provenir de cualquiera de las Administraciones públicas, ya sean locales, autonómicas o estatales, que en cada caso asumirá la figura de ente emisor el órgano que haga nacer el acto notificado.

Para el caso concreto de las notificaciones tributarias, y acudiendo al artículo 5.2 LGT¹³ que regula la organización de las Administraciones tributarias, entiendo que los funcionarios en cuyas manos estarán los actos a comunicar se encuadrarán en el Ministerio de Hacienda, así como será tarea de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), puesto que este ente vinculado al Ministerio de Hacienda tiene potestades en materia de aplicación de los tributos y en materia sancionadora, luego, también deberá notificar los actos relacionados con estas potestades.

Al continuar con el análisis del artículo 5 LGT apreciamos, en el Tercero y Cuarto de sus puntos, que las Comunidades Autónomas y entidades locales tienen de la misma forma competencias en materia de aplicación de tributos y potestad sancionadora, que podrán ser ampliadas, además, mediante acuerdos para los que la LGT las habilita en el artículo 5.5. Así, concluimos que los funcionarios de estos organismos también se encuentran habilitados para hacer nacer los actos que deben ser objeto de las notificaciones tributarias.

¹³ Artículo 5 LGT *“2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público (...).”*

1.2.2. Ente receptor

Debe realizarse la comunicación a un sujeto cuya identificación no presente ningún género de duda. Aquel sujeto deberá tener la condición de “interesado”, concepto que expone el artículo 4.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, el cual nos despeja las dudas sobre qué debemos entender por interesado, ofreciéndonos la siguiente definición: “*Se consideran interesados en el procedimiento administrativo:*

a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.

b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.

c) Aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

2. Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.

3. Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derechohabiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento.”

Este artículo (el 4.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común), recoge la anterior definición que manejaba la derogada Ley 30/1992, y asimila el concepto de interesado en el procedimiento administrativo al interesado en materia tributaria.

La capacidad exigida a los sujetos para ser interesados en las comunicaciones es la misma exigida para desempeñar o ser parte en los actos que se comunican, por tanto, habrá de estarse a la capacidad exigida para cada acto concreto.

Sin embargo, podemos hacer una mención general a la capacidad que sería exigida tanto para corporaciones como para personas físicas. El régimen de capacidad para las corporaciones se expone en el artículo 37 Código Civil (en

adelante, CC) *“La capacidad civil de las corporaciones se regulará por las leyes que las hayan creado o reconocido; la de las asociaciones por sus estatutos, y las de las fundaciones por las reglas de su institución, debidamente aprobadas por disposición administrativa, cuando este requisito fuere necesario”*, remitiéndonos a las leyes al amparo de las cuales se creen o a sus estatutos cuando queramos conocer la capacidad exigida a cada corporación. Por su parte, para las personas físicas se exige la capacidad general para obrar, la misma que es exigida para contratar, de la que excluimos aquellos casos que recoge el art. 1263 CC¹⁴

Surge la duda de quién deberá ser el sujeto que reciba la notificación en el caso de que el acto a notificar, y por tanto la notificación, tengan como receptor a sociedades o comunidades en las que un representante actúe por varios miembros. De la forma más breve posible diremos que, recibida la notificación por parte del representante, se tendrá por notificados a todos los individuos a quienes represente, aunque en algunos actos concretos, media la obligación de notificar a cada uno de los interesados. Dicho esto, la resolución a esta duda se abordará más adelante, al tratar las notificaciones defectuosas.

El procedimiento de notificación permite que sea recibida una notificación tanto por el propio interesado, como por un representante legal, teniendo un carácter supletorio la recepción de la notificación por parte de un tercero y así lo recoge el artículo 5.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común.¹⁵ Dicho precepto abre además la posibilidad de que el interesado manifieste expresamente su negativa a la actuación por medio de representante.

Pese a ser uno de los posibles sujetos intervinientes, la figura del representante, así como su régimen jurídico y de responsabilidad merecen mención aparte y serán estudiados con posterioridad.

¹⁴ Artículo 1263 CC *“No pueden prestar consentimiento:*

1.º Los menores no emancipados, salvo en aquellos contratos que las leyes les permitan realizar por sí mismos o con asistencia de sus representantes, y los relativos a bienes y servicios de la vida corriente propios de su edad de conformidad con los usos sociales.

2.º Los que tienen su capacidad modificada judicialmente, en los términos señalados por la resolución judicial.”

¹⁵ Artículo 5.1 Ley 39/2015 *“1. Los interesados con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, entendiéndose con éste las actuaciones administrativas, salvo manifestación expresa en contra del interesado.”*

Acudimos por último al artículo 35 LGT, para conocer a quiénes reconoce la Ley como obligados tributarios, y en su apartado segundo introduce la fórmula “entre otros”, lo cual significa que se trata de un *numerus apertus*. Sin embargo, se recoge una amplia lista en este artículo 35.2 LGT, en la cual incluye a los contribuyentes, sustitutos del contribuyente, obligados a realizar pagos fraccionados, retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta, repercutir, soportar la repercusión, soportar la retención, soportar los ingresos a cuenta, y a los sucesores, pudiendo añadir a los responsables tributarios.

Merece mención especial el caso del artículo 35.4¹⁶, pues se trata de obligados tributarios que carecen de personalidad jurídica. Según la información que facilita la propia Agencia Tributaria, en estos casos, “*La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.*” Lo cual nos conduce a una conclusión lógica en aplicación del anteriormente mencionado artículo 110 LGT, y es que, por tratarse de procedimientos que se inician de oficio los relacionados con la tributación de los obligados sin personalidad jurídica, deberán realizarse las notificaciones en los domicilios fiscales de los coherederos, copartícipes o sus homólogos, o en sus respectivos centros de trabajo, lugares en que se desarrolle su actividad económica o lugares señalados a tal efecto.

Conviene hablar, en este momento, de algunos sujetos a los que se considera obligados de cara al sometimiento al régimen de las notificaciones electrónicas en materia tributaria. Según lo dispuesto en el artículo 41¹⁷ de la Ley 39/2015, las notificaciones electrónicas tienen carácter preferente respecto a las notificaciones practicadas a través de cualquier otro medio. E introduce, además, la idea de que algunos sujetos deberán relacionarse obligatoriamente por medios electrónicos con la Administración.

¹⁶ Artículo 35.4: “*Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.*”

¹⁷ Artículo 41 Ley 39/2015: “*las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, quienes estén obligados a relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones públicas.*”

Los sujetos a los que nos hemos referido, aquellos que deben relacionarse con la Administración, en general, por medios electrónicos de forma obligatoria, vienen recogidos en el artículo 14¹⁸ de la referida Ley 39/2015. Siendo estos:

- “- Las personas jurídicas.*
- Las entidades sin personalidad jurídica.*
- Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones públicas en ejercicio de dicha actividad profesional.*
- Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.*
- Los empleados de las Administraciones públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público.”*

Por otra parte, y como mención más específica, aludimos a los sujetos a los que la Ley obliga a recibir notificaciones por medios electrónicos cuyo emisor sea la Administración Tributaria. Para conocer quiénes son los sujetos obligados a recibir notificaciones electrónicas en materia tributaria, acudimos a la información que la Agencia Tributaria, ofrece en su portal.

La información a la que nos referimos, se remite a los sujetos a *“los que hace referencia el artículo 14.2 Ley 39/2015, los representantes aduaneros, las*

¹⁸ Artículo 14.2 Ley 39/2015: *“2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos: a) Las personas jurídicas. b) Las entidades sin personalidad jurídica. c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles. d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración. e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.”*

personas físicas inscritas en REDEME¹⁹ y las personas físicas inscritas en el Registro de Grandes Empresas (art. 4²⁰ del RD 1363/2010, de 29 de octubre)."

Así, podemos concluir que los obligados a recibir las notificaciones por medios electrónicos en materia tributaria son:

¹⁹ Concepto de www.debitoor.es: "Es un sistema de devolución mensual del IVA de las facturas al que están obligados a acogerse las Grandes Empresas y los grupos exportadores. Los autónomos y pymes pueden hacerlo de forma voluntaria."

²⁰ Artículo 4 RD 1363/2010: "1. Estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal –NIF– que empiece por la letra A), sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B), así como las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N), los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W), las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U), y las entidades cuyo NIF empieza por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones, Fondo de capital riesgo, Fondo de inversiones, Fondo de titulización de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulización hipotecaria o Fondo de garantía de inversiones.

2. Igualmente, con independencia de su personalidad o forma jurídica, estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les practique la Agencia Estatal de Administración Tributaria las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por 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, de 27 de julio.

b) 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.

c) 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.

d) 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.

e) Aquellas 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."

- Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica (comunidades de bienes, herencias yacentes y comunidades de propietarios).
- Establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español.
- Entidades cuyo NIF empiece por la letra "V" y corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones, Fondo de capital riesgo, Fondo de inversiones, Fondo de titulización de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulización hipotecaria, Fondo de garantía de inversiones.
- Uniones temporales de empresas.
- Contribuyentes inscritos en el Registro de grandes empresas.
- Contribuyentes que tributen en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto Sobre Sociedades.
- Contribuyentes que tributen en el régimen especial del grupo de entidades del IVA.
- Contribuyentes inscritos en el REDEME.
- Contribuyentes con autorización para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI).

Hemos de señalar que será excluidos del sistema de notificación electrónica obligatoria aquellos en quienes dejen de concurrir las circunstancias que les hacían encuadrarse dentro de alguna de las categorías de sujetos obligados a recibir notificaciones electrónicas, siempre que así lo soliciten mediante el documento oportuno a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT.

1.2.3. Ente comunicador

Dado que el ente comunicador se encontrará ligado a la Administración Pública, he de hacer una reseña al artículo 4 LGT²¹, que recoge la posibilidad

²¹ Artículo 4 LGT. *“Potestad tributaria.*

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

de que practiquen las notificaciones tanto los organismos dependientes de la Administración estatal, como los que se encuadren en las administraciones autonómicas o de las entidades locales puesto que son todos ellos competentes en materia tributaria. Además, el citado artículo 4 LGT recoge la posibilidad de que otros organismos de derecho público puedan exigir tributos cuando una ley así lo prevea.²² Sirva como ejemplo la recaudación a través de tasas y precios públicos por parte de las entidades locales.

1.2.4. Terceros interesados

Debemos distinguir aquí el concepto de “tercero interesado” del concepto de “interesado” en general. Será tercero interesado aquél que, a diferencia de lo que ocurría en torno a la figura del receptor de la comunicación, no tiene la consideración de interesado en el acto que hace nacer la comunicación, pero a quien pudiera interesar por verse afectado por el propio acto, en línea con la definición de NOGUEIRA VIDAL para quien será tercero interesado “*aquella persona que no ha tenido la consideración de interesado en el procedimiento, pero tiene interés en conocer el acto dictado*”²³.

Por otra parte, tiene relevancia señalar las consecuencias o efectos que tiene la notificación en relación con el propio acto y en función de quién reciba la notificación. La consecuencia directa, y principal diferencia entre ambos tipos de sujetos (interesado o tercero interesado), es que juegan a favor del tercero interesado algunas presunciones que no se aplican al régimen del interesado común que se extraen de contratar la regulación de la notificación al interesado y al tercero interesado, artículo 40 y ss de la Ley 39/2015:

La primera es que se le tiene por notificado para aquellos efectos que le sean favorables, tales como impugnar o recurrir actos, ejercitar audiencias, etc. Nunca le afectará para lo que le fuera perjudicial o desfavorable el hecho de haber sido notificado.

3. *Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.*”

²² Es el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo el que habilita a distintas entidades de derecho público y privado para exigir tributos, dando cumplimiento a la posibilidad que abre el artículo 4.3 LGT.

²³ NOGUEIRA VIDAL, F., *Tesis sobre la Notificación electrónica tributaria*, 2014, Barcelona. Pág. 12

La segunda de aquellas presunciones supone que, en torno al tercero interesado, todo acto no recurrido se tiene por consentido.

De ellas, parece lógico extraer la conclusión de que el tercero interesado tiene un régimen más “laxo” o menos rígido, si se quiere, en cuanto a los derechos que tiene en juego a la hora de ser notificado sobre un acto. Es decir, para el interesado directo, esto es, que no es tercero interesado, las notificaciones y sus efectos están mucho más regladas y definidas, sin que le afecten presunciones sobre las consecuencias que tendrá en cada caso ser notificado y en qué condiciones.

A modo de ejemplo que permita comprender el concepto, siguiendo lo dispuesto en el artículo 4.1 LPAC, son terceros interesados en el procedimiento tributario:

“a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.

b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.

c) Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

2. Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.

3. Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derecho-habiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento.”

Como ejemplo de interesado, podríamos señalar a un socio de una entidad mercantil que se viera inmersa en las actuaciones de un procedimiento, y ello, por tener en juego intereses o derechos directamente afectados. Sin embargo, podría ser un tercero interesado un acreedor del socio. El primero debería ser notificado, mientras que en el caso del segundo, existe esa posibilidad, aunque no es obligatoria.

2. EVOLUCIÓN DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

Dado que las notificaciones como idea y como medio utilizado para poner en comunicación a los individuos con las distintas Administraciones, y que las formas de organización de las sociedades o instituciones son casi tan antiguas como la propia civilización, sería inabarcable hacer un repaso histórico completo de todas y cada una de las formas que han sido empleadas para realizar las notificaciones. Considero, además, que ese es un trabajo que se ubica fuera de nuestra materia.

Sin embargo, sí considero conveniente o útil exponer otras formas de notificación empleadas por la Administración de forma reciente, y distintas a las electrónicas, lo cual nos dará una visión más amplia del concepto general de notificación y ayudará a comprender mejor las carencias que vino a tratar de solventar la notificación tributaria electrónica.

2.1 OTROS SISTEMAS DE COMUNICACIÓN

Podemos destacar como medios utilizados de forma más habitual en épocas relativamente recientes y en la actualidad, el sistema postal y la comunicación mediante edictos, medios que serán brevemente referenciados a continuación.

2.1.2 Sistema postal

Conviene señalar que la Ley 39/2015 no contiene regulación acerca del sistema postal para la realización de las notificaciones, sin embargo, ha sido y es aún, actualmente, la forma más utilizada por las Administraciones para llevar a cabo las notificaciones. Sí contiene una referencia tácita la referida ley hacia las notificaciones por correo, ya que ofrece la posibilidad, cuando el interesado no esté obligado o no manifieste la voluntad de comunicarse electrónicamente, de realizar las notificaciones y comunicaciones por otros medios que permitan acceder y hacer fe de lo notificado, entendiéndose incluidos aquí medios tales como el postal, pues cumple con esas características.

Por su parte, el artículo 42²⁴ de la Ley 39/2015 contiene la regulación de las notificaciones realizadas a través de papel. En este artículo 42, la ley hace una

²⁴Artículo 42 de la Ley 39/2015: *“Práctica de las notificaciones en papel.*

regulación de las notificaciones postales aplicando el régimen de las notificaciones a través de papel en general. Además, el mencionado artículo 42 establece el procedimiento a seguir para los casos en los que el interesado no se encuentra en el domicilio o lugar en que se debiera notificar. Para este caso, el procedimiento a seguir es similar al que se expuso en momento anterior, el que seguía el notario al personarse en el domicilio para notificar.

Es relevante que, para hablar del sistema postal de notificación, hagamos una precisión respecto a la entidad encargada de realizar esta tarea. Hasta el año 2000, la entidad encargada de llevar a cabo las notificaciones era la Empresa Pública Estatal Correos y Telégrafos, sin embargo, en el año 2000 a consecuencia de la Ley 14/2000, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social se constituye la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A. que viene a sustituir a la anterior. Tiene su explicación en el contexto de liberalización de los mercados, extinción de monopolios y aplicación del principio de libre competencia que ilustra la normativa de la UE a este respecto.

Acudimos así al artículo 58 de la Ley 14/2000, que en cuyo artículo 58. dos.1, encontramos la habilitación expresa a la Sociedad Anónima que se creó en aquel momento, para *“entregar notificaciones de órganos administrativos y judiciales con constancia fehaciente de su recepción”*.

Concluimos con la exposición de que pese a que el mercado de empresas que pudieran realizar las notificaciones postales haya sido liberalizado, la Administración sólo ha contratado para esta tarea con la empresa Correos.

1. *Todas las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante para que pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria.*

2. *Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44.*

3. *Cuando el interesado accediera al contenido de la notificación en sede electrónica, se le ofrecerá la posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar a través de medios electrónicos.”*

2.1.3 Edictos

Consisten las notificaciones a través de edictos en la publicación en los Boletines Oficiales de actos de la Administración Central (BOE) cuando provengan de órganos centrales, y los Boletines Oficiales de las CCAA y Entidades Locales cuando la naturaleza del órgano que los dicte sea una u otra respectivamente.

Tiene un carácter residual, dado que se reserva su uso para los casos en que se desconozca la identidad del interesado o el domicilio en que se deba realizar la notificación, algún otro elemento esencial para llevar a cabo la notificación personal.

La notificación electrónica por su parte, para los casos en que los interesados deban someterse a este régimen, le cierra la puerta al uso del edicto, que parece abocado a desaparecer o mantener un uso marginal.

2.2 LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA Y LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA TRIBUTARIA

En este punto comienza el estudio del verdadero objeto de este trabajo: la notificación electrónica tributaria. Y para abordar su estudio, conviene tener presente el concepto de notificación electrónica. Es la notificación electrónica aquella publicación en sede electrónica de las comunicaciones relativas a los actos administrativos objeto de la comunicación, de la que se derivan consecuencias jurídicas que varían en función de cada caso. La característica principal es la utilización por parte de la Administración de medios telemáticos para el desempeño de la efectiva comunicación.

2.2.1 Regulación legal y reglamentaria

Conviene hacer una referencia a la Constitución Española (en adelante, CE), cúspide del ordenamiento, dado que en ella se contiene el llamado principio de eficacia en el servicio a los intereses generales, concretamente en el art. 103²⁵. Entiende SEVILLA DEL AMO, que debe aplicarse de forma directa el

²⁵ Artículo 103CE: *“La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.”*

mencionado artículo 103 CE a los regímenes de comunicación de la Administración y, en concreto, al régimen de comunicación electrónica, diciendo que la Administración “*actuará de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación.*”²⁶

Hecha la referencia anterior, podemos entrar en la regulación propiamente dicha de las notificaciones electrónicas. Como ya dijimos en momento anterior, está vigente para esta materia la Ley 39/2015. Así, la citada Ley 39/2015, de 1 de octubre, la cual establece el régimen en general a aplicar a las notificaciones electrónicas, y remite además esta ley, a textos reglamentarios que desarrollan aspectos concretos de la aplicación práctica de esta variante de notificación, y que serán objeto de estudio en un momento posterior.

Respecto a la LGT, encontramos en el artículo 109 una remisión a normas administrativas para las notificaciones en general “*El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección*”, y que se aplica a las notificaciones electrónicas tributarias, aunque éstas tengan por su parte algunas particularidades que conviene resaltar, y que serán resaltadas cuando se expongan los tipos y características.

Conviene resaltar así, que el artículo 41 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, contiene una amplia regulación de la práctica de las notificaciones, incluyendo cuáles serán los puntos objeto de comunicación. Recoge el artículo 41 a lo largo de sus puntos la fecha y hora de presentación de documentos afectos a la gestión tributaria, de cara a conocer el cómputo de plazos, fechas en que recibe el órgano competente los documentos y plazo máximo para resolver y/o contestar, efectos del silencio administrativo, y otras cuestiones relacionadas con resoluciones y cambios de criterios en el Derecho de la UE. Etc.

²⁶ SEVILLA DEL AMO, L., *Notificaciones Electrónicas Tributarias*, Fundación Asesores Locales, Málaga. pág. 9

En este punto, y dado que el artículo 41 del RD 203/2021 recoge la proposición “*para quienes deban someterse al sistema electrónico de comunicación*”, introduciremos el concepto de las Notificaciones Electrónicas Obligatorias o NEO. De él, diremos que se trata de un sistema de comunicación electrónica al que determinados sujetos que por así establecerlo distintas normas jurídicas que serán expuestas a continuación, deben someterse de forma imperativa.

Su funcionamiento será explicado en un epígrafe posterior, sin embargo, la regulación de las mismas debe ser expuesta en este momento. Las normas jurídicas que recogen la regulación de las NEO, pueden ser ordenadas conforme al rango jerárquico de las mismas y su aparición cronológica como parte del Ordenamiento Jurídico, y estos serán los criterios a seguir:

Primeramente podemos hablar de la LGT, que se ve modificada por la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT, quedando los preceptos relacionados con las NEO en el artículo 96.1 LGT, en el cual se promueven y se deja constancia de la intención de utilizar los medios electrónicos para realizar las notificaciones; en el art.99.9 LGT, que a su vez se ve introducido en la disposición final primera.1 del RD-Ley 22/2020, de 16 de julio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento. En este RD-Ley se pretende conciliar la situación de “nueva normalidad” con el correcto funcionamiento de la gestión tributaria, a través de la apertura de vías mediante el uso de medios digitales y audiovisuales para realizar notificaciones y comunicaciones. Sin embargo, no podemos dejar pasar que la misma norma establece que deberá prestar consentimiento o conformidad el obligado tributario respecto al uso de estos medios.

Para continuar con la exposición de la regulación presente en la LGT, diremos que varios artículos recogen la posibilidad de comunicación a través de medios electrónicos, tales como el artículo 60 LGT, que regula las formas de pago, abriendo la posibilidad de que sean utilizados los medios electrónicos cuando fuera posible; el artículo 87 LGT, que regula las comunicaciones y actuaciones de información que pese a que recoge que la Administración estará obligada a poner a disposición de quien lo solicite el texto íntegro de consultas, abre la

posibilidad de utilizar medios electrónicos, el 92.4 de Colaboración Social, en el que se otorga a la Administración la posibilidad de señalar requisitos y precisiones al respecto a través de medios electrónicos; el 95 bis que regula la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y que obliga a la utilización de medios electrónicos en todo caso para realizar estas comunicaciones, sin perjuicio de que puedan ser utilizadas otras vías paralelamente, etc.

En el artículo 115²⁷ 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 (en adelante, RGGI), se recoge la posibilidad de publicar las notificaciones en el BOE cuando no hubiera sido posible la notificación o hubiera sido aquella rechazada por el interesado en el desarrollo de un procedimiento de inspección. Introduce, además, el mismo artículo 115 RGGI un plazo de 15 días para que el obligado o su representante comparezcan, dejando en caso de que comparezca alguno de estos sujetos constancia mediante la correspondiente diligencia en los casos que recoge el artículo 112 LGT²⁸.

²⁷ Artículo 115 RGGI: “1. En el supuesto previsto en el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si el obligado tributario o su representante comparecieran dentro del plazo de los 15 días naturales siguientes a la publicación del anuncio, se practicará la notificación correspondiente y se dejará constancia de la misma en la correspondiente diligencia en la que, además, constará la firma del compareciente.

2. En el supuesto de que el obligado tributario o su representante comparezcan pero rehúsen recibir la documentación que se pretende notificar, se documentará esta circunstancia en la correspondiente diligencia a efectos de que quede constancia del rechazo de la notificación, y se entenderá practicada la misma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En todo caso, se incorporará al expediente la referencia al boletín oficial donde se publicó el anuncio.”

²⁸ Artículo 112 LGT: “1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

El artículo 177 septies LGT, otorga preferencia al uso de medios electrónicos a la hora de realizar las comunicaciones por parte de la Administración, en el marco de la asistencia mutua, a falta de regulación específica que indique lo contrario.

Tiene a su vez importancia el artículo 96 LGT²⁹, dado que en él se regula la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas. De forma escueta puede decirse de él que tiene como objetivos promover o fomentar el uso en general de los medios electrónicos, tanto para las Administraciones, como para los obligados tributarios, y matizar algunas cuestiones tales como que deberá guardarse copia de los documentos expedidos o la obligación de que sean

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección."

²⁹ Artículo 96LGT: "1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

4. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.

5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable."

aprobados los programas a utilizar para realizar las comunicaciones por parte de la propia Administración. En mi opinión este artículo es algo genérico, y quizá no aporte demasiada información y tampoco remite a ninguna otra norma, dado que además existen otras normas que regulan estas materias de forma mucho más precisa, tales como la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, por ejemplo.

Tiene relevancia el Reglamento 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, también conocido como Reglamento NEO, que regula el régimen de las notificaciones electrónicas para la AEAT. En este Reglamento se entiende que, para la AEAT, la relación electrónica supone, por un lado, presentar documentos y solicitudes a través de la sede electrónica³⁰ y por otro, el hecho de incluir a los administrados en el sistema NEO para que reciban comunicaciones y notificaciones que provengan de la AEAT.

En el año 2014 aparece la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, a través de la que se crea el Tablón Edictal Único para facilitar la comunicación, y las relaciones, en general, entre la Administración y los administrados. La creación del Tablón Edictal Único, tiene como consecuencia directa la modificación del art. 112.1 LGT, que regula la notificación por comparecencia, así como el ámbito de las notificaciones en el RD Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro. Esta modificación supone la unificación de los distintos boletines oficiales pertenecientes a las distintas Administraciones, cuyo contenido se publicará en el Boletín Oficial del Estado.

Hablaremos a continuación de la exposición de motivos de la Ley 39/2015, que recoge que el objetivo de la misma ley es dar cumplimiento a los requisitos que exige una economía competitiva, de la misma forma que el Programa nacional

³⁰ Sede electrónica según lo dispuesto en www.agenciatributaria.gob.es : “La sede electrónica es una plataforma o punto de acceso electrónico desde el que el administrado podrá acceder a los servicios electrónicos que le facilita la AEAT (u otra Admón. Pública) pudiendo realizar los trámites durante las 24 horas de los 365 días del año.”

de Reformas de España (2014) recoge la intención de desarrollar leyes que racionalicen la Administración. La misma exposición de motivos alude al artículo 105 CE³¹, al que pretende dar cumplimiento a través de los procedimientos que recoge.

Por su parte, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, “*recoge una serie de medidas de carácter tributario, aunque sin seguir un criterio sistemático*”.³² La exposición de motivos de esta ley establece que su objeto es “*impulsar los medios telemáticos en las relaciones con la Administración tributaria, se sustituyen determinadas obligaciones de publicación de las administraciones tributarias en boletines oficiales por la posibilidad de publicación en sede electrónica*”.³³

Existe a su vez, una regulación de las notificaciones electrónicas, que podemos encontrar en 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*. En su artículo 3, este Real Decreto 1363/2010, establece “*la obligatoriedad del uso de medios electrónicos para las comunicaciones por parte de la administración tributaria para la gestión recaudatoria aduanera, comercio exterior y la gestión de los recursos de otros entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada*”.³⁴

Cuentan además las notificaciones electrónicas con desarrollo normativo en la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, *de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local*. En dicha ley se continúa con la línea de fomentar las prácticas por medios electrónicos de las Administraciones, en este caso, de las Administraciones locales.

³¹ Artículo 105CE: “*la Ley regulará la audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la Ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten, así como el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia a los interesados.*”

³² SEVILLA DEL AMO, L., *ob. Cit., Notificaciones Electrónicas Tributarias*. Pág. 30.

³³ Exposición de motivos (IV) Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible.

³⁴ SEVILLA DEL AMO, L., *ob. Cit., Notificaciones Electrónicas Tributarias*. Pág. 30.

Encontramos desarrollo reglamentario de la materia en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el *Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*, cuya principal novedad es otorgar a las Administraciones la posibilidad de asignar a los posibles interesados una dirección a través de la cual realizar las notificaciones.

Como novedad por su reciente publicación, cabe la mención del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, *por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos*. El citado reglamento desarrolla el uso de la Dirección Electrónica Habilitada Única³⁵ (DEH), así como

³⁵ Es el artículo 44 del Reglamento 203/2021 el que introduce la regulación de la Dirección Electrónica Habilitada Única: “1. La Dirección Electrónica Habilitada única es el sistema de información para la notificación electrónica cuya gestión corresponde al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital en colaboración con el Ministerio de Política Territorial y Función Pública.

2. De acuerdo con lo previsto en el artículo 7.4, la Dirección Electrónica Habilitada única se aloja en la sede electrónica del PAgE de la Administración General del Estado.

3. La adhesión a la Dirección Electrónica Habilitada única se realizará en los términos previstos en el artículo 65.

Todas las Administraciones Públicas y sus organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes colaborarán para establecer sistemas interoperables que permitan que las personas físicas y jurídicas puedan acceder a todas sus notificaciones a través de la Dirección Electrónica Habilitada única, tal como establece el artículo 43 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

Esta previsión será aplicable con independencia de cuál sea la Administración que practica la notificación y si las notificaciones se han practicado en papel o por medios electrónicos.

4. Cuando una incidencia técnica imposibilite el funcionamiento ordinario de la Dirección Electrónica Habilitada única, una vez comunicada dicha incidencia a los órganos, organismos o entidades emisores que la utilicen como medio de notificación, estos podrán determinar una ampliación del plazo no vencido para comparecer y acceder a las notificaciones emitidas. En caso de que también pongan a disposición las notificaciones en su sede electrónica o sede electrónica asociada, deberán publicar también en esta tanto la incidencia técnica acontecida en la Dirección Electrónica Habilitada única como la ampliación concreta, en su caso, del plazo no vencido.

5. Con carácter previo al acceso al contenido de la notificación puesta a disposición del interesado en la Dirección Electrónica Habilitada única, este será informado de que de acuerdo con lo previsto en los artículos 41 y 43 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, dicho acceso al contenido, el rechazo expreso de la notificación o bien la presunción de rechazo por haber transcurrido el plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin acceder al contenido de la misma, dará por efectuado el trámite de notificación y se continuará el procedimiento.

6. Para dar por efectuado el trámite de notificación a efectos jurídicos, en la Dirección Electrónica Habilitada única deberá quedar constancia, con indicación de fecha y hora, del momento del acceso al contenido de la notificación, del rechazo expreso de la misma o del vencimiento del plazo previsto en el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

introduce modificaciones en el régimen de las notificaciones en sede electrónica³⁶.

2.2.2 Análisis doctrinal de la regulación

Realizada la exposición de las diferentes normas jurídicas que regulan los aspectos referidos a las notificaciones electrónicas, pasaré a exponer un análisis doctrinal de las normas expuestas.

Dice MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI de la regulación sobre las notificaciones electrónicas en materia tributaria, que es “*diversa y profusa*”³⁷, y esto porque el mencionado autor entiende que el legislador remite de forma muy genérica al artículo 109 LGT³⁸ y sin facilitar más preceptos que concreten acerca de si la regulación se refiere a las notificaciones sobre actos administrativos en general o sobre actos específicamente tributarios, con las especialidades que esto conlleva. Con él se alinean otros autores como

El estado del trámite de notificación en la Dirección Electrónica Habilitada única se sincronizará automáticamente con la sede electrónica o sede electrónica asociada en la que, en su caso, la notificación también se hubiera puesto a disposición del interesado.”

³⁶ De la misma forma, el artículo 45 del Reglamento 203/2021 es el que introduce el régimen de la notificación a través de la sede electrónica: “1. *Con carácter previo al acceso al contenido de la notificación puesta a disposición del interesado en la sede electrónica o sede electrónica asociada del emisor de la misma, este será informado de que de acuerdo con lo previsto en los artículos 41 y 43 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, la comparecencia y acceso al contenido, el rechazo expreso de la notificación o bien la presunción de rechazo por haber transcurrido el plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin acceder al contenido de la misma dará por efectuado el trámite de notificación y se continuará el procedimiento.*

2. Para dar por efectuado el trámite de notificación a efectos jurídicos, en la sede electrónica o sede electrónica asociada deberá quedar constancia, con indicación de fecha y hora, del momento del acceso al contenido de la notificación, del rechazo expreso de la misma o del vencimiento del plazo previsto en el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

El estado del trámite de notificación en la sede electrónica o sede electrónica asociada se sincronizará automáticamente con la Dirección Electrónica Habilitada única si la notificación también se hubiera puesto a disposición del interesado en aquella.

3. De conformidad con el artículo 43.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, se entenderá cumplida la obligación de notificar en plazo por parte de la Administración, a que se refiere el artículo 40.4 de dicha ley, con la puesta a disposición de la notificación en la sede o en la dirección electrónica habilitada única.”

³⁷ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *ob. Cit.*, *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, pág. 48.

³⁸ Artículo 109 LGT: “*Notificaciones en materia tributaria. El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.*”

OLIVER CUELLO, R. o RODRIGO FERNÁNDEZ, J.³⁹, quienes se pronuncian en el mismo sentido, no entendiendo cómo, habiendo sido suprimido el artículo 112.1 LGT, no se ha sustituido por otro que regulase la práctica de las notificaciones electrónicas.

No contiene la LGT, como ya hemos dicho, preceptos relativos a la regulación del uso práctico de las notificaciones, lo cual ha sido objeto de duras críticas por parte de la doctrina. A este respecto, dice MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, que *“llama la atención este hecho desde el punto de vista de la técnica jurídica, habida cuenta del necesario respeto al principio de legalidad tributaria en un Estado que se precie ser Estado de Derecho.”*⁴⁰ Por contextualizar esta observación, se refiere a la ausencia en la LGT de regulación de la parte práctica de las notificaciones electrónicas. Contiene no obstante, como ya fue expuesto en la exposición de la normativa que regula las notificaciones electrónicas, referencias a las notificaciones electrónicas en las disposiciones adicionales (decimosexta⁴¹, por ejemplo), así como en la exposición de motivos, a parte de que la regulación de la aplicación práctica de las notificaciones electrónicas queda remitida al desarrollo reglamentario, por lo que considero de forma estrictamente personal respecto a la crítica de MARTÍNEZ-CARRASCO, que es desacertada. Y considero que es desacertada porque, repito, según mi criterio, se excede en su acusación al sistema tributario español de forma poco fundamentada pues no es necesario que la LGT regule la puesta en práctica de las notificaciones electrónicas, dado que no existe una reserva de ley en esta materia que impida a un reglamento su regulación.

Para CARRASCO PIGNATELLI, la promulgación de la Ley 39/2015, supuso *“un avance considerable, pero no necesariamente plausible”*, respecto al

³⁹ Se pronuncia OLIVER CUELLO, R. en este sentido en su *Internet y tributos*, Tirant le Blanch, Madrid, 2017. *pág.26*, de la misma forma que lo hace RODRIGO FERNÁNDEZ, J. en “Las notificaciones electrónicas tributarias: balance de situación ante la LEY 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT”. *Carta Tributaria*, nº13, 2018 *págs. 45 a 80*.

⁴⁰ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, *pág. 48*.

⁴¹ Disposición adicional decimosexta LGT: *“...2. Podrán emplearse dichos medios (electrónicos) para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización...”*

modelo de Administración electrónica. Esto, porque se establece la diferenciación entre la obligatoriedad para las personas jurídicas (como veremos más adelante) de utilizar los medios electrónicos y la voluntariedad para según qué personas físicas, sin que ni siquiera sea preciso desarrollo reglamentario.

MARTÍNEZ-CARRASCO dirige, además, una crítica hacia el RD-Ley 22/2020 relacionado con el fondo COVID-19, y es que, pese a que alaba que se requiera conformidad del obligado tributario para la utilización de los medios a los que se refiere, considera un “*ataque a la seguridad jurídica*” el hecho de no recoger el título de dicho decreto el hecho de que introduce normas de carácter tributario, lo cual choca, con lo dispuesto en el artículo 9.1 LGT⁴².

3. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS ELECTRÓNICAS

Abordaremos el estudio de la práctica de las notificaciones tributarias electrónicas a través de dos conceptos, que son clave para el correcto funcionamiento de estas en el sistema utilizado. El primero de ellos es la “dirección electrónica habilitada” (en adelante, DEH) y el segundo la “relación electrónica”.

El concepto de la DEH, surge del artículo 43 de la Ley 39/2015, que indica cómo se desarrollará la práctica de las notificaciones por medios electrónicos de la siguiente manera:

“1. Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u organismo.

2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido”.

⁴² Artículo 9.1 LGT: “Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes.”

En cuanto a la DEH, hay que decir que es el pilar en cuya existencia se apoyan los regímenes jurídicos de las notificaciones electrónicas de las distintas Administraciones. Consiste según PUYOL J., en *“el medio que permite a cualquier persona física o jurídica disponer de una dirección electrónica para la recepción de las notificaciones administrativas que por vía telemática puedan practicar las distintas Administraciones Públicas.”*⁴³ Es relevante conocer que pese a las excepciones que serán expuestas con posterioridad, la regla general es que la existencia de esta DEH sea voluntaria.

Tras haber sido implementado a través de sucesivos reales decretos, tales como el 263/1996 en su artículo 12.3, que fue recogido posteriormente por el RD 209/2003, se exige disponer de una Dirección Electrónica Habilitada a quienes deseen recibir las notificaciones a través de medios electrónicos. Esta situación, junto con el hecho de que la Administración haya contratado únicamente con la empresa Correos, llevan a parte de la doctrina a plantearse si existe un atentado contra el principio de libre prestación de servicios.⁴⁴

La posible vulneración del citado principio hizo surgir, con la redacción del artículo 38 de la Ley de Acceso Electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos⁴⁵, el cual a su vez remite a los artículos 18⁴⁶ y 19⁴⁷ de la misma Ley,

⁴³ Concepto de PUYOL J., disponible en *“<https://confilegal.com/20171205-que-es-la-direccion-electronica-habilitada/>”*

⁴⁴ Es recogido el principio de libre prestación de servicios por los artículos 56 a 62 de TFUE.

⁴⁵ Artículo 38 Ley de acceso electrónico a los servicios de los ciudadanos: *“1. La resolución de un procedimiento utilizando medios electrónicos garantizará la identidad del órgano competente mediante el empleo de alguno de los instrumentos previstos en los artículos 18 y 19 de esta Ley.*

2. Podrán adoptarse y notificarse resoluciones de forma automatizada en aquellos procedimientos en los que así esté previsto.”

⁴⁶ Artículo 18 Ley de acceso electrónico a los servicios de los ciudadanos: *“1. Para la identificación y la autenticación del ejercicio de la competencia en la actuación administrativa automatizada, cada Administración Pública podrá determinar los supuestos de utilización de los siguientes sistemas de firma electrónica:*

a) Sello electrónico de Administración Pública, órgano o entidad de derecho público, basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica.

b) Código seguro de verificación vinculado a la Administración Pública, órgano o entidad y, en su caso, a la persona firmante del documento, permitiéndose en todo caso la comprobación de la integridad del documento mediante el acceso a la sede electrónica correspondiente.

2. Los certificados electrónicos a los que se hace referencia en el apartado 1.a) incluirán el número de identificación fiscal y la denominación correspondiente, pudiendo contener la identidad de la persona titular en el caso de los sellos electrónicos de órganos administrativos.

3. La relación de sellos electrónicos utilizados por cada Administración Pública, incluyendo las características de los certificados electrónicos y los prestadores que los expiden, deberá ser

un sistema menos rígido y con mayores posibilidades a la hora de escoger el medio utilizado para recibir las notificaciones electrónicas, estableciendo una serie de requisitos que permiten a todos los sistemas de comunicación electrónica ser válidos si los cumplen. Los requisitos que debe cumplir cualquier sistema para ser tenido por válido como DEH, según el análisis que NOGUEIRA VIDAL hace de estos artículos 18 y 19, son los siguientes:

“a) Acreditar la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, incluyendo el propio documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica, o cualquier causa técnica que imposibilite las dos circunstancias anteriores. La acreditación se hará mediante una marca de tiempo, cuya sincronización e información se asociará conforme a distintos programas informáticos.

b) Posibilitar el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica correspondiente, a través de una sede electrónica o de cualquier otro modo, para que del destinatario acceda al contenido del documento notificado.

c) Existencia de medios compatibles entre los utilizados por el emisor y el destinatario, que permita técnicamente las comunicaciones entre ambos, incluyendo la utilización de códigos y formatos o diseños de registro establecidos por la Administración General del Estado.

d) Poseer mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario, así como, medidas de seguridad que eviten la

pública y accesible por medios electrónicos. Además, cada Administración Pública adoptará las medidas adecuadas para facilitar la verificación de sus sellos electrónicos.”

⁴⁷ Artículo 19 Ley de acceso electrónico a los servicios de los ciudadanos: *“1. Sin perjuicio de lo previsto en los artículos 17 y 18, la identificación y autenticación del ejercicio de la competencia de la Administración Pública, órgano o entidad actuante, cuando utilice medios electrónicos, se realizará mediante firma electrónica del personal a su servicio, de acuerdo con lo dispuesto en los siguientes apartados.*

2. Cada Administración Pública podrá proveer a su personal de sistemas de firma electrónica, los cuales podrán identificar de forma conjunta al titular del puesto de trabajo o cargo y a la Administración u órgano en la que presta sus servicios.

3. La firma electrónica basada en el Documento Nacional de Identidad podrá utilizarse a los efectos de este artículo.”

interceptación o alteración de las comunicaciones y los accesos no autorizados.”⁴⁸

Dicho esto, la DEH será facilitada al interesado tras la solicitud de apertura que deberá realizar el mismo. También existe la posibilidad de que sea otorgada de oficio en el momento en que algún organismo de la Administración comunique, y sea recibido el aviso para que sea realizada una notificación, aunque esta sólo es una posibilidad para los supuestos de notificaciones electrónicas obligatorias.

El siguiente paso para que se produzca la efectividad de la DEH que le haya sido facilitada al interesado será la autenticación, que el propio interesado deberá realizar. La herramienta utilizada para esta autenticación varía en función de si el interesado es una persona física, en cuyo caso utilizará la firma electrónica que incorpore su DNI. Mientras que, en caso de tratarse de una persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica, deberán autenticar la DEH a través de la firma electrónica específica que les corresponda.

Consumada la autenticación de la DEH, será necesaria la identificación por parte del interesado tanto para acceder al acto administrativo, como para acceder a la propia sede electrónica en la que se comuniquen los diversos actos o actuaciones. Así, quedarán acreditadas las fechas y horas de acceso a esta dirección electrónica y a las propias comunicaciones, así como el contenido de las propias comunicaciones, lo cual servirá como prueba para conocer el momento en que han sido recibidas las comunicaciones. Este sistema supone un medio exclusivo y excluyente para quienes están obligados a someterse a él, y es compatible con otros sistemas cuando no sea el obligado tributario un sujeto obligado a someterse al sistema de notificaciones electrónicas a la hora de la recepción de las notificaciones. Además, facilita el acceso a las notificaciones, dado que permite el acceso a la sede en la que se depositan las veinticuatro horas del día, y los siete días de la semana.

El segundo de los conceptos que considero necesario para comprender el funcionamiento práctico de las notificaciones electrónicas, es el de “relación

⁴⁸ NOGUEIRA VIDAL, F., *ob. Cit.*, *La notificación electrónica tributaria*, pág. 180.

electrónica”. Lo primero a tener en cuenta es la distinción entre la efectiva puesta a disposición del acto a través de la sede electrónica, lo cual hace que la Administración cumpla con su parte de la relación, y el acceso fáctico del obligado tributario al contenido de la notificación o no, a lo largo del plazo que se prevé a tal efecto. Así, podemos definir la relación electrónica como la conjunción de la puesta a disposición del acto administrativo en la sede electrónica facilitada al interesado, con el efectivo acceso del interesado a la misma para la recepción de las comunicaciones allí depositadas.

En suma, la práctica de la notificación electrónica podrá realizarse a través de la DEH; de un sistema de correo electrónico que deje acuse de recibo y cumpla los requisitos exigidos y expuestos con anterioridad, mediante comparecencia en sede electrónica, según lo dispuesto en el artículo 40 del Real Decreto 1674/2009; o a través de los medios que sean desarrollados siempre que dejen constancia de la efectiva recepción por parte del interesado de la notificación.

3.1 PLAZOS

De las notificaciones electrónicas, la Agencia Tributaria facilita en su página web, que *“se entenderán producidas en el momento del acceso al contenido del acto notificado, o bien, si este acceso no se efectúa, por el transcurso del plazo de 10 días naturales desde su puesta a disposición sin que haya accedido a las misma.”*⁴⁹ Lo cual establece una presunción de comunicación a partir del décimo día de que se notificase, se haya accedido o no a su contenido.

Por otra parte, las notificaciones estarán disponibles durante un plazo de 90 días en los cuales se podrán consultar tantas veces como se desee a través de la Dirección Electrónica Habilitada. Transcurrido ese plazo de 90 días, *“sólo se podrán consultar en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria.”*⁵⁰

⁴⁹ www.agenciatributaria.es → campañas → notificaciones → INFORMACIÓN → preguntas frecuentes

⁵⁰ www.agenciatributaria.es → campañas → notificaciones → INFORMACIÓN → preguntas frecuentes

El artículo 43.2⁵¹ de la Ley 39/2015, expone que la notificación se entenderá efectuada de forma plena cuando el interesado o su representante accedieran al contenido de la notificación a través de los registros electrónicos.

3.2 LUGAR DE LA NOTIFICACIÓN

Respecto a las notificaciones tributarias en general, debemos precisar que existen diferencias en función de si el procedimiento ha sido iniciado de oficio o a instancia del interesado. Así lo exponen los artículos 109 a 112 LGT, además del artículo 102 de la misma Ley, en el que se recoge el régimen de las liquidaciones.

Dice el artículo 110 de la LGT que *“1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.*

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.”

Lo cual despeja de forma efectiva las dudas que pudieran surgir en torno al lugar en que debiera ser practicada la notificación, pues recoge las posibilidades que pudieran darse tanto en el caso de la recepción por parte del interesado directamente, o a través de representante.

Cabe hablar, para el caso concreto de las notificaciones electrónicas, de lo que dispone el artículo 43.1 de la Ley 39/2015 respecto del lugar en que se realizan las notificaciones electrónicas. Hablar de “lugar” en este caso no es del todo preciso, pues el “lugar” es algo abstracto. Se trata de programas y medios habilitados a través de medios electrónicos para que pueda accederse de

⁵¹Artículo 43.2 Ley 39/2015: *“Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.*

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.”

hecho al contenido de las notificaciones. Así, el mencionado precepto dispone que *“Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u organismo.”*

3.3 LOS REGISTROS ELECTRÓNICOS

El Registro electrónico es un medio que posibilita la tramitación de cualquier tipo de comunicación o solicitud a través de Internet en cualquier momento. Es claro que supone una enorme ventaja respecto a la celeridad de los procedimientos, y en esta línea, el Real Decreto 1671/2009 de desarrollo parcial de la Ley de la Administración Electrónica, en su artículo 26, impone a todos los Departamentos de los Ministerios de la Administración General del Estado, así como a sus órganos dependientes, la obligación de contar con registros electrónicos propios que faciliten estas comunicaciones y trámites las 24h del día, 365 días al año.

Se estipula que estos registros contarán con entrada y salida, lo cual otorga al interesado la posibilidad de comunicarse por esta vía con la Administración. Siguiendo a REGO BLANCO, debe entenderse que estos registros podrán realizar otras tareas tales como expedición de copias selladas, compulsadas, comprobantes de notificaciones, etc, dado que no existe ningún precepto legal que se lo prohíba.⁵²

Concluye NOGUEIRA VIDAL que *“las tareas fundamentales del registro electrónico son tomar una referencia de tiempo, anotar el asiento de la entrada/salida, guardar los datos de la presentación de información, y devolver un acuse de recibo con el número de registro y momento de la presentación. De esta manera, el registro podrá asimismo incluir funcionalidades adicionales, por ejemplo, el sellado de tiempo para obtener la referencia temporal, el*

⁵² REGO BLANCO, M^a Dolores: *«Registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas» ARANZADI, Pamplona 2019., págs. 540 y 542*

*cotejo/compulsa electrónica de documentos presentados físicamente o el funcionamiento como registro único para toda la Administración.*⁵³

En el año 2010, la Administración puso a disposición del ciudadano un registro electrónico común al que se accede a través del Portal 060⁵⁴, y que permite realizar todas las actuaciones que relacionen a la Administración en una única sede unitaria. Para algunos actos administrativos concretos y tasados se redirigirá a los registros concretos correspondientes, lo cual realiza el portal electrónico de forma automática. De la misma forma, existen actos o comunicaciones que no podrán ser admitidas al registro electrónico.

Cabe decir que, a través del Registro Electrónico se podrán presentar documentos para su remisión telemática a otras Administraciones Públicas (Comunidades Autónomas, Entidades Locales, etc.) que estén integradas en el Sistema de Interconexión de Registros⁵⁵

3.4 CONTENIDO

Existe un contenido que forma parte de las notificaciones electrónicas que es común a todas las notificaciones que la Administración realice. A su vez, ese contenido, que podríamos llamar genérico, se divide en función de su obligatoriedad o su voluntariedad.

Primeramente, deberán contener el lugar y la fecha de su expedición, por cuestiones de seguridad jurídica, así como para facilitar datos de cara a posibles prescripciones, plazos o cuestiones de competencia de los órganos que las emitan.

Deberán así mismo, contener la identificación completa del obligado tributario al que vayan dirigidas, para lo cual deberá indicarse el nombre, apellidos o razón social, la denominación completa, y el NIF de este obligado tributario. La razón es obvia, y es que en caso de plantearse dudas sobre quién es la

⁵³ NOGUEIRA VIDAL, F., *ob. Cit. La notificación electrónica tributaria*, pág. 249.

⁵⁴ Al Portal 060, de notificaciones electrónicas se accederá a través de "[Notificaciones electrónicas - 060 - Inicio](#)", debiendo después identificar su firma electrónica o autorización.

⁵⁵ El Sistema de Interconexión de Registros permite cruzar la información de los Registros de las distintas Administraciones, permitiendo el acceso al Registro Electrónico estatal de la información de que disponga cada uno de ellos.

persona física o jurídica destinataria de la notificación, será infructuosa la notificación como explicaremos con posterioridad.

Proseguirán los hechos que se pretendan comunicar, o en su caso, el contenido del requerimiento que es objeto de la comunicación. A esta exposición de las circunstancias comunicadas acompañará el nombre del órgano que pretende la comunicación, así como la identificación completa y firma de la persona que la expide.

Existe un contenido especial que deberán recoger además las notificaciones en los casos en que pretendan comunicar el inicio de alguno de los procedimientos o actuaciones para los que sea competente la Administración que comunica. En este caso, además del contenido expuesto hasta ahora, deberán recoger el procedimiento que procede a iniciarse, el objeto del procedimiento, del que deberán indicarse las obligaciones tributarias que contienen y las circunstancias que las rodean, tales como periodos impositivos, plazos, etc.

Deberá contener, además, el efecto de interrupción de plazos de prescripción que produce el acto notificado, las propuestas de sanciones, liquidaciones o similares en los casos en que contase la Administración con datos e información suficientes para proceder a las mismas, y por último los efectos que tendrá el inicio de estos procedimientos respecto a otros ya iniciados, como su finalización, por ejemplo.

Por último, cabe decir que existe contenido que podríamos llamar opcional, es decir, cuya presencia no es obligatoria, pero que suele incluirse y que, en ningún caso está prohibido. En este apartado podríamos incluir informes o conclusiones de informes previos, resultados de las actuaciones previas de obtención de información, etc. Su inclusión se recomienda, pues supone una adecuación al principio de transparencia.⁵⁶

⁵⁶ El principio de transparencia administrativa viene recogido en el artículo 37 LPAC, el cual puede ser aplicado con una interpretación amplia para el momento de la notificación, aunque no haya terminado el procedimiento. Artículo 37 LPAC: *“Terminado el procedimiento administrativo, el principio de transparencia informa el reconocimiento del derecho de los ciudadanos (no ya de los interesados en el procedimiento) a acceder a los archivos y*

Respecto al contenido concreto de las notificaciones electrónicas en materia tributaria, recoge la Agencia Tributaria una serie de materias que no podrán ser notificadas por medios electrónicos, y que serán enumeradas a continuación, entendiéndose que podrán contener las notificaciones electrónicas tributarias todo aquello que se encuentre relacionado con los procedimientos, actos y actuaciones tributarias y no se encuentre dentro del listado siguiente:

“- Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos no susceptibles de conversión en formato electrónico.

- Las que deban practicarse mediante personación.

- Las que contengan medios de pago a favor de los obligados tributarios (cheques).

- Las que deban practicarse con ocasión de la participación telemática en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria.

- Las dirigidas a las entidades de crédito en alguno de los siguientes supuestos:

1. Que se encuentren adheridas al procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo en cuentas.

2. Que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Tributaria.

3. Que se encuentren adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la Agencia 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.”⁵⁷

3.4 LEGITIMADOS

Hablaremos en cuanto a los legitimados para recibir las notificaciones electrónicas en nombre del interesado, de las figuras del representante legal y el representante voluntario.

expedientes administrativos, de acuerdo con los requisitos y límites establecidos en el art. 37 LPAC.”

⁵⁷ <http://www.agenciatributaria.es> → AEAT → notificaciones → ampliar información

3.4.1 Representante legal

La actuación a través de representación legal es una posibilidad que abre la ley⁵⁸ o la voluntad de las partes, el representante deberá quedar indubitadamente identificado en cualquier caso y se posiciona de forma paralela y al mismo nivel que la notificación directa al interesado cuando se cumpla con las formalidades que expondremos. Distinta es la relación que mantienen la notificación directa al interesado y a través de representante con la notificación a través de un tercero, que se relega a una situación de subsidiariedad respecto de las otras dos modalidades.

Encontramos distintos regímenes en función de las circunstancias de cada representado, así distinguimos entre el caso de personas físicas, personas jurídicas, uniones temporales de empresas, organizaciones, fundaciones o empresas dependientes de otra persona jurídica, situaciones concursales, juntas de compensación y fusión de sociedades.

Expone NOGUEIRA VIDAL los efectos que produce la recepción de las notificaciones por los distintos sujetos⁵⁹:

- a) Persona física: aquellos que se encuentren en régimen de representación legal deberán recibir siempre las notificaciones a través de representante. A pesar de ello, viene siendo admitido el hecho de que cuando el interesado reciba una notificación estando sometido al régimen de representación, será aún así válida la notificación realizada

⁵⁸ El artículo 45 LGT establece el régimen general de la representación legal:

*“1. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.
2. Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.
3. Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.”*

Véanse además a los artículos 110 y ss LGT para conocer en profundidad el régimen de las notificaciones tributarias a través de representante.

⁵⁹ NOGUEIRA VIDAL, F., *ob. cit.*, *La notificación electrónica tributaria*, págs. 140-142.

directamente al interesado si tiene la capacidad natural suficiente para conocer o comprender los actos que se comunican.

- b) Personas jurídicas: acudimos a la práctica, y es que, en las situaciones reales, lo habitual es que reciban las notificaciones en estos casos las personas físicas habilitadas a tal efecto. La habilitación y proceso de designación puede variar enormemente en cada caso concreto, aunque lo más habitual es que sea designada la persona que reciba las notificaciones por acuerdo de los socios u órganos competentes, o que sean los órganos que el Derecho Mercantil y Societario impongan por Ley⁶⁰.
- c) Uniones temporales de empresas: en estos casos, deberá designarse de un representante con poderes solidarios que ejerza la representación de cara a la Administración. Este representante será, además, el encargado del cumplimiento de determinados deberes con la Administración, que también serán recogidos en el poder que se le otorgue.
- d) Entidades dependientes de otras personas jurídicas o filiales: no existe un régimen que imponga que la notificación deberá ser dirigida en estos casos a la entidad dependiente, ni a la que domina, sino que se establece que deberá dirigirse la notificación a la entidad interesada en cada caso, pudiendo ser la dominante o la dependiente. En caso de ser la interesada la dependiente, no se le impone la obligación de dar traslado de la notificación a la dominante.
- e) Situaciones concursales: en los casos en que las entidades interesadas hayan sido declaradas en concurso, las notificaciones deberán ser recogidas por los órganos que ejerzan la administración de las entidades concursadas.
- f) Juntas de compensación: en estos casos, por tener personalidad jurídica las juntas de compensación, bastará con realizar la notificación a la

⁶⁰ Artículo 235 Ley de Sociedades de Capital: *“Cuando la administración no se hubiera organizado en forma colegiada, las comunicaciones o notificaciones a la sociedad podrán dirigirse a cualquiera de los administradores. En caso de consejo de administración, se dirigirán a su Presidente.”*

propia junta, sin perjuicio de que puedan ser notificados sus partícipes de forma individual.⁶¹

- g) Fusión de sociedades: se darán por válidas las notificaciones que reciban las entidades resultantes de la fusión y que, en origen, fueran dirigidas a una de las entidades que participen en la fusión. Tampoco será necesario el traslado personal a los sujetos interesados salvo “*cuando llevasen aparejadas sanciones o incluyeran el último acto de un procedimiento*” dice el Tribunal Constitucional⁶², en cuyo caso no bastará con la notificación al representante, sino que deberá darse traslado personal al interesado directo para dotarlas de validez.

3.4.2 Representante voluntario

En líneas generales, el representante voluntario es la designación por parte de un obligado tributario, o interesado en general, de una persona o personas que ejerzan las funciones propias del representante, cuando no se encuentren obligadas a ello. El artículo 111.1 LGT reserva la posibilidad de designar representante de forma voluntaria a “*las personas físicas con plena capacidad de obrar*” y en el caso de las personas con la capacidad de obrar modificada por sentencia judicial, a “*quienes ejerzan la representación legal*”.

En el caso de las personas jurídicas que decidan someterse a este sistema de representación, también serán las “*personas que ejerzan la representación legal*” quienes reciban las notificaciones, siempre según lo dispuesto en el artículo 111.2 LGT. La doctrina ha postulado distintas opiniones respecto a la elección de los representantes voluntarios en las sociedades, pues si recae esta figura sobre los administradores, de forma estricta no son representantes y por tanto, no sería necesario que el Consejo de Administración, por ejemplo, se reuniera para conceder un poder especial de representación a los

⁶¹ La sentencia del TSJ La Rioja 23 - 3 - 01, Recurso 100/99 recoge que “*la falta de puesta en conocimiento a la misma entidad no genera indefensión en caso de que el acto de referencia se haya notificado a sus integrantes.*”

⁶² SENTENCIA 181/2015, de 7 de septiembre, Fundamento Jurídico Tercero, remite a la SENTENCIA 30/2014, de 24 de febrero. Ambas Sentencias del TC exponen la idea de que la apertura de un expediente sancionador o conclusión del mismo debe basarse en la correcta comunicación y relación jurídica entre el órgano sancionador y el interesado directamente, pues en caso contrario, entiende el TC que se produce indefensión.

“representantes”- administradores, y así lo han manifestado autores como LÓPEZ LUBIÁN⁶³, PALOMAR OLMEDA⁶⁴ O SÁNCHEZ PEDROCHE⁶⁵. Esto supone cierta falta de concordancia con lo dispuesto en los artículos 111.1 y 111.2 LGT, pues recoge la necesidad de otorgar poderes especiales con carácter general a los representantes voluntarios, debiéndose incluir, entiendo, los casos en que los representantes voluntarios coincidan con los administradores en una sociedad.

Conocidos los plazos a los que se sujetan las notificaciones electrónicas, el contenido que deben reunir las notificaciones, tanto el general como el específico de las electrónicas, y legitimados para recibirlas, podemos conocer cuándo y por qué serán algunas notificaciones defectuosas, lo cual viene a tratar el epígrafe siguiente.

4. NOTIFICACIONES DEFECTUOSAS

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 19 de febrero de 2014 expone que *“En las notificaciones que realiza la Agencia Tributaria en los procedimientos que tiene abiertos contra los contribuyentes contienen errores, omisiones e inexactitudes, lo que puede provocar indefensión en los contribuyentes.”* Son numerosos los autores que han señalado la importancia de las consecuencias que se pueden derivar de estas situaciones, dado que según, por ejemplo, NAVARRO SANCHÍS, *“la omisión de la notificación en estos trámites puede motivar la anulación de la resolución que la ultime, e incluso la nulidad radical y absoluta de lo actuado. Por tanto, no cabe duda de la relevancia del conocimiento por los obligados tributarios de su derecho a usar de los trámites en orden a entender salvaguardado su derecho*

⁶³ LÓPEZ LUBIÁN, J.I., “Las presentaciones fiscales telemáticas de PYMES y profesionales”. Ciss Carta Tributaria, n.º4. 2009.

⁶⁴ PALOMAR OLMEDA, A., *La actividad administrativa efectuada por medios electrónicos*. Thompson Aranzadi. Pamplona. 2006. pág. 74

⁶⁵ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2007. pág. 38

de defensa, y por ello, los actos de comunicación son una garantía necesaria para verificar su cumplimiento y de denunciar su omisión.”⁶⁶

Define NOGUEIRA VIDAL la notificación defectuosa como aquella “*que presenta un defecto de contenido, o de forma de practicarse, siempre que el mismo haya causado perjuicio a la defensa de interesado, o hubiese limitado el adecuado ejercicio de sus derechos o le produjese indefensión.*”⁶⁷ Considero interesante completar esta definición con el matiz que introduce GARCÍA DE ENTERRÍA a la indefensión aplicada a la notificación defectuosa, cuando expone que “*la indefensión se genera a causa de dos factores, el primero de ellos es el hecho de que en el procedimiento administrativo no es preceptiva la intervención de abogado, lo cual otorga mayor importancia a la notificación del acto al propio interesado; el segundo factor es la extraordinaria brevedad de los plazos para recurrir en este tipo de procedimientos, pues lo fugaz de estos plazos hace que la recepción efectiva de la notificación o no supongan la finalización de los plazos de recurso para algunos actos.*”

Existen, por tanto, una serie de formalidades en las notificaciones tributarias que deben ser observadas, ya que, de lo contrario vician la notificación. Los casos más habituales de vicios asociados a las notificaciones son:

- a) Ausencia de alguno o algunos de los elementos considerados esenciales en las liquidaciones, tales como las condiciones o circunstancias del pago, una exposición de los hechos que hayan conllevado la liquidación complementaria o la incorrecta identificación del acto notificado.
- b) Defectos en la acreditación del conocimiento. Suele darse en los casos en que no se produce una correcta identificación del sujeto firmante, o se suscitan dudas sobre la fecha de toma de conocimiento de la notificación.
- c) Erratas o errores de mecanografía que imposibiliten la comprensión razonable de las circunstancias de la notificación. En este caso, deberá

⁶⁶ NAVARRO SANCHÍS, F.J., “Reglamento de notificaciones electrónicas en el ámbito tributario”. IURIS-LEX, n.º 16. Revista Jurídica del ECONOMISTA. 11 de mayo de 2012.

⁶⁷ NOGUEIRA VIDAL, F., *ob. Cit.*, *La notificación electrónica tributaria*, págs. 146-147.

ser probada la indefensión a causa del error informático o mecanógrafo para que pueda ser tenida la notificación por defectuosa.⁶⁸

- d) Puede considerarse defectuosa, también, la notificación a causa de una incorrecta identificación del recurso de que se trate por parte de la administración, aunque en este caso no se produce consecuencias insubsanables o la nulidad radical, dado que el órgano jurisdiccional de que provenga el recurso goza de la prerrogativa de subsanación de errores para este tipo de casos.

Habiéndose practicado la exposición de todos los extremos que considero importantes para conocer las notificaciones electrónicas, podemos realizar una comparativa respecto a las formas tradicionales de notificación.

5. VENTAJAS DEL SISTEMA ELECTRÓNICO DE COMUNICACIÓN.

Podemos enfocar el análisis de las ventajas del sistema electrónico de notificación desde el punto de vista de la reducción de costes económicos o desde el punto de vista de la mejora en el servicio prestado. El análisis objetivo es válido para la teoría, aunque sin desconocer que en la práctica existen factores que podrán hacer variar las conclusiones.

5.1 ECONOMÍA Y CELERIDAD DEL PROCEDIMIENTO

Tras el análisis que SEVILLA DEL AMO⁶⁹ realiza del Manual para la reducción de cargas Administrativas, concluye que las notificaciones presenciales implican un coste aproximado de 5 euros, precio que además se encuentra expuesto a un constante incremento debido a la inflación, a lo que habría que sumar los posibles desplazamientos de los ciudadanos hasta las oficinas de Correos, en su caso. Por su parte, las electrónicas suponen un coste aproximado de 2,04 euros. Por tanto, concluye SEVILLA DEL AMO en el

⁶⁸ En los casos en que el error que imposibilite el conocimiento y cause indefensión, sea de tipo informático, la web del portal electrónico de notificaciones facilita unas pautas a seguir para solucionar posibles errores y mantener el acceso alternativo a las notificaciones a través del portal electrónico de la AEAT.

⁶⁹ SEVILLA DEL AMO, L., *ob. cit.*, *Notificaciones Electrónicas Tributarias*. Pág. 85.

mismo análisis que las notificaciones electrónicas son de media casi 3 euros más baratas, lo cual supone una diferencia notable.

Este ahorro se produce también en los casos en que los obligados tributarios rehúsen las notificaciones, dado que opera entonces la presunción de comunicación, no debiendo repetirse la notificación y continuándose con el procedimiento.

El otro punto de vista que mencionábamos para considerar más adecuadas las notificaciones electrónicas es la ventaja para la prestación del servicio que pudiera suponer la celeridad. Concluye SEVILLA DEL AMO en el mismo análisis que es evidente que existe ventaja comparativa de las notificaciones electrónicas respecto de las presenciales, dado que, de media, y siempre según la citada autora, las notificaciones presenciales tardan 7,7 días naturales hasta que Correos recibe la notificación de parte del órgano comunicador, a lo que habría que sumarse el tiempo que transcurre desde que se dicta el acto a notificar, hasta que se produce la efectiva entrega de la notificación al interesado. En contrapartida, las notificaciones electrónicas ahorran la totalidad de ese tiempo pues la comunicación se produce de forma instantánea, es decir, se puede producir la notificación simultáneamente, al tiempo de dictar el acto a notificar.

Por su parte, expone BAUZÁ MARTORELL, F., que *“el procedimiento electrónico administrativo elimina por completo la posibilidad de que el interesado no se halle presente en el momento de entregarse la notificación, la posibilidad de que nadie se encuentre en el domicilio del mismo pudiendo hacerse cargo de la notificación o que el interesado o su representante lo rechacen”*.⁷⁰

Personalmente, considero que, el beneficio que aportan las notificaciones electrónicas a la hora de eliminar la posibilidad de rechazo de las notificaciones, lo cual es favorable, sin duda, para la administración y el sistema tributario en general, se consigue a costa de ese “derecho” que asistía a los interesados de recibir la notificación. Eliminar la posibilidad de no recoger una notificación por no encontrarse en el domicilio limita cierta parcela de

⁷⁰ BAUZÁ MARTORELL, F., *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares. Granada. 2002. pág. 189.

libertad individual en pro del interés común, y aunque en este caso es beneficioso, considero que debe tenerse cierto recelo de estas ampliaciones de poder de las Administraciones a costa de pequeñas concesiones de derechos individuales, ya que se observa esta dinámica en general.

La última de las ventajas que extraigo de este sistema de notificación, es que facilita enormemente la tarea a la Administración, ya que puede estandarizar procedimientos en masa, lo cual simplifica tanto el manejo de datos e informaciones, como acorta plazos y mejora la transparencia en general.

5.2 NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS Y MEDIO AMBIENTE

La referencia que hicimos en momento anterior a la Ley de Economía Sostenible de 4 de marzo de 2011 cobra mayor sentido en este momento, y es que, pese a no seguir un criterio sistemático, contiene una serie de medidas de aplicación en el ámbito tributario que suponen un punto favorable para la adopción de las notificaciones electrónicas en materia tributaria. Y es que, el uso de las notificaciones electrónicas significa una reducción notable del uso de papel.

En la exposición de motivos de esta Ley 2/2011, se explicita que el objeto de esta ley es, entre otros, *“impulsar los medios telemáticos en las relaciones con la Administración tributaria...”*. La consecuencia directa de este fomento de los medios electrónicos es una considerable reducción del uso de papel, lo cual es beneficioso para el medio ambiente pues cada año se producen 500 millones de toneladas de papel al año, siendo el 25% de los residuos que encontramos actualmente en los vertederos.⁷¹

La producción de papel además contribuye enormemente a la deforestación, uno de los principales causantes del cambio climático, además de que este material emite gases muy contaminantes en su proceso de descomposición.

Bien es cierto que la generalización del uso de las tecnologías y las industrias que las desarrollan y producen efectos nocivos, y también contribuyen de forma

⁷¹ Klaus Toepfer, Director Ejecutivo, Programa Medioambiental de la ONU, (...) VII Seminario Internacional sobre Producción Más Limpia, 29-30 Abril 2002.

sensible a los procesos de contaminación y cambio climático. Hemos de buscar, por tanto, una solución intermedia y regular los sistemas tradicionales de notificación, así como los electrónicos, para buscar un equilibrio que consiga atajar de forma eficiente estos problemas.

6. CUESTIONES DUDOSAS DE LA IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA ELECTRÓNICO DE COMUNICACIÓN.

Hemos expuesto algunas de las ventajas con las que cuenta el sistema de notificación electrónica en materia tributaria, y parecen convencer sobre lo positivo de implantar este sistema y desarrollarlo. Sin embargo, existen algunas cuestiones que han suscitado dudas al respecto. En los siguientes puntos serán expuestos los motivos de esas dudas, así como las desventajas o puntos débiles que presenta este sistema. Los inconvenientes o dudas que se advierten, giran en torno al rechazo o la dificultad en su acceso, a la seguridad jurídica del sistema y al trato de la información de los obligados tributarios.

6.1 RECHAZO E IMPOSIBILIDAD DE ACCESO:

Uno de los principales problemas a la hora de implantar el sistema de notificaciones electrónicas es la falta de familiarización de una parte de los ciudadanos con los sistemas informáticos y buzones electrónicos que permiten realizar las comunicaciones electrónicas.

En torno a esta idea general de falta de familiarización con los sistemas, surgen problemas específicos derivados tales como: presunción de comunicación y rechazo, recursos necesarios e imposibilidad y designación de periodos vacacionales.

6.1.1 Presunción de comunicación y rechazo

Han sido, y son en la práctica, no pocos los problemas suscitados por las diferencias entre los conceptos de “puesta a disposición del interesado de la notificación” y el “acceso al contenido de dicha notificación”. De los problemas por el trascurso de plazos y las sanciones derivadas de ellos, por no diferenciarse bien ambos conceptos, considera MARTÍN DELGADO que debe hacerse una diferenciación de ambos conceptos. Según sus palabras, esta

necesidad se debe a que *“en las notificaciones convencionales es suficiente la entrega, porque entrega y recepción por parte del interesado son inmediatas en el tiempo; no ocurre lo mismo en el caso de las notificaciones electrónicas, donde el receptor es un sistema informático y, por ello, pueden trascurrir días entre la puesta a disposición y el conocimiento del acto administrativo por parte del interesado. Hay mayor similitud entre la resolución y entrega-recepción de la misma, pero puede haber menor simultaneidad entre esa entrega y el acceso a su contenido.”*⁷²

Del régimen de la Ley de Administración Electrónica, se pasa al régimen que establece la Ley 39/2015, que solventa las presunciones de comunicación en su artículo 41.6 de la siguiente forma *“Con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.”* Se desliga así la validez de una comunicación por medio electrónico de la mediación de acuse de recibo por parte del interesado. Esta idea es completada de forma correcta, en mi opinión, por el artículo 43.2⁷³ de la misma Ley 39/2015, en el que se expone que la notificación se entenderá efectuada de forma plena cuando el interesado o su representante accedieran al contenido de la notificación a través de los registros electrónicos.

Recoge otra presunción la Ley 39/2015 en su artículo 43.2 b) cuando dispone que las notificaciones se entenderán rechazadas, si habiendo sido puestas a disposición del interesado por parte de la Administración, no accediera a su

⁷² MARTÍN DELGADO, I., *ob. cit.*, *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*. Pág. 21.

⁷³ Artículo 43.2 Ley 39/2015: *“Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.*

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.”

contenido el interesado en el plazo de 10 días naturales, cuando se tratase de un sujeto al que se le aplica el régimen de las NEO.

En la línea de la crítica que expuse al avance de estas prerrogativas en forma de presunciones para la Administración, en perjuicio de los ciudadanos, considero acertada la afirmación de GAMERO CASADO acerca del rechazo, cuando dice que supone *“una tergiversación de los hechos, operada de iure, pues no es lo mismo un rechazo (término que presupone la actitud deliberada de no ser notificado) que una simple omisión de acceso (que puede ser involuntaria y deberse a un mero descuido); por consiguiente, habría sido preferible que en este caso la Ley afirmara sencillamente que la notificación se entendería practicada a todos los efectos, produciéndose una notificación tácita mejor que un rechazo tácito de la notificación.”*⁷⁴

Elimina esta presunción de rechazo la necesidad de realizar un segundo intento de notificación por parte de la Administración, como ocurre con las notificaciones postales, por ejemplo. Ha sido criticado por parte de la doctrina el agravio comparativo que se produce entre los sujetos que deciden someterse al régimen de las NEO y los obligados a las mismas, y los que no. Exponen autores como GAMERO CASADO⁷⁵, MARTÍN DELGADO⁷⁶ Y VALERO TORRIJOS⁷⁷, que no se incentiva el ingreso voluntario en este sistema mediante esta regulación, así como que se puede producir desigualdad entre aquellos a quienes se les aplica y a quienes no.

Va más allá en sus críticas RODRÍGUEZ MUÑOZ, pues llega a decir que considera el plazo de 10 días resulta *“absolutamente insuficiente (...) en comparación con lo previsto para las notificaciones por correo”*, que esta insuficiencia supone *“una importante limitación de las garantías del ciudadano”*,

⁷⁴ GAMERO CASADO, E., *ob. cit.*, *Notificaciones telemáticas y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento común*. Pág. 21

⁷⁵ GAMERO CASADO, E., *ob. cit.*, *Notificaciones telemáticas y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento común*. pág. 46.

⁷⁶ MARTÍN DELGADO, I., *ob. cit.*, “Las Notificaciones electrónicas en el proceso administrativo”, pág. 31

⁷⁷ VALERO TORRIJOS, J., *El régimen jurídico de la e-administración*, 1º y 2º edición. Comares. Granada 2007.

e incluso “*una flagrante quiebra del principio de no discriminación por razón del medio utilizado en la tramitación del procedimiento.*”⁷⁸

6.1.2 Recursos necesarios e imposibilidad de acceso a los medios informáticos

Existen algunas excepciones, sin embargo, a la presunción de rechazo por parte del administrado, que convierten a la presunción de rechazo en una presunción *iuris tantum*, lo cual salva, en parte algunas de las críticas de los autores citados en el apartado precedente. La Ley 39/2015, recoge, como ya hacía la derogada Ley de Administración Electrónica, el concepto de imposibilidad técnica y material del acceso. Es un concepto ciertamente indeterminado, que implica la anulación de la presunción de rechazo cuando fuera probado que no pudo accederse a las notificaciones, entendiendo la doctrina que este concepto puede interpretarse de forma restrictiva o de forma flexible. Si se entiende de forma restrictiva, lo que debería probarse para anular la notificación es que las condiciones que impidieron el acceso durante los 10 días de plazo fueron estricta y objetivamente suficientes y relacionadas con el servidor o programa con el que se trabaja. Por su parte, si nos acogemos a la interpretación flexible, deben incluirse, además, las diferentes eventualidades a las que pudiera estar sometido el interesado, es decir, tendrían cabida para anular la presunción los motivos suficientes y necesarios que hubieran impedido la posibilidad de acceso de carácter subjetivo y que nada tuvieran que ver con los servidores.

No existe jurisprudencia que se decante por una de estas dos interpretaciones, pero por el tenor literal del artículo 43 de la Ley 39/2015, que no recoge el reconocimiento de causas subjetivas que excluyan la presunción, entiendo que debe interpretarse de forma restrictiva y sólo se excluirá la presunción de rechazo en el plazo de 10 días por causas imputables a fallos del sistema, lo cual confirma, de nuevo, el avance del poder de la Administración en perjuicio de los particulares.

⁷⁸ RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., “Algunas cuestiones polémicas o problemáticas en torno a los procedimientos tributarios por medios electrónicos.” Revista Aranzadi doctrinal nº 5,. 2009. *pág.* 3

6.1.3 Designación de periodos vacacionales

Para los interesados sometidos al régimen de las NEO, se introduce una prerrogativa, en este caso plenamente favorable como excepción a la presunción de rechazo, y que fue introducida por el Real Decreto 1615/2011 de 14 de noviembre y desarrollada por la Orden EHA/3552/2011, de 16 de diciembre. Consiste en la concesión de un periodo de 30 días anuales de libre distribución por parte del interesado en los que la Administración no podrá acudir a la comunicación electrónica con el interesado por entenderse que se trata de periodos vacacionales. De la misma forma, y como es lógico, no se imputarán las dilaciones por esta causa a la Administración, sino que se tendrán como periodos no computables o hábiles para la práctica de comunicaciones electrónicas en general. Así lo expone CUBERO TRUYO cuando dice que *“la diferencia para el administrado no puede jugar en contra de la Administración tributaria, pues la Administración tributaria también dispone de plazos para llevar a cabo actuaciones y procedimientos”*⁷⁹. La designación de estos 30 días anuales tiene una serie de características que SEVILLA DEL AMO expone de la siguiente forma tras su análisis de sendas normas que regulan su régimen:

- a) Pueden ser seleccionados los 30 días de forma libre, sin que necesariamente deban ser consecutivos.
- b) No son prorrateados, sino que se conceden a todos los sujetos a los que se les aplique este régimen.
- c) Pese a que serán elegidos al comienzo de aplicación del régimen de las NEO, podrá modificarse la elección de los días. Será aplicada la condición de que la elección de un día indisponible deberá realizarse con un plazo de, al menos 7 días de anticipación.
- d) El reconocimiento de la posibilidad de elección de estos días considerados vacacionales recae tanto sobre los sujetos obligados a practicar y recibir las comunicaciones por vía electrónica, como sobre quienes se sometan a ese régimen de forma voluntaria. La diferencia es

⁷⁹ CUBERO TRUYO, A., “La elección por el contribuyente de 30 días de «vacaciones» a efectos de las notificaciones electrónicas”. Actualidad jurídica Aranzadi núm. 841/2012. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona. 2012. pág. 12.

que aquellos que se sometan al régimen de forma voluntaria, sólo podrán excluir los 30 días anuales respecto de los procedimientos a los que decida aplicar el régimen de las NEO.

6.2 CUESTIONES SOBRE LA SEGURIDAD DE ESTE SISTEMA

No debe pasarse por alto que la utilización de sistemas informáticos está expuesta a fallos de funcionamiento, así como a posibles ataques externos con intención de hacerse con información de forma fraudulenta o a provocar el fallo de los sistemas, y a problemas respecto a la identificación de los obligados tributarios y a suplantación de identidades.

Sin embargo, el constante desarrollo de las tecnologías, así como la inversión en programas de seguridad, han ido desarrollando programas tales como la Firma Age recogida por la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos en el ámbito de la Administración General del Estado, sustituida posteriormente por el sistema “Cliente @Firma” y considerado obsoleto en la actualidad. El Ministerio de Hacienda desde su página oficial recomienda sustituirlo por el sistema “AutoFirma v1.6.5” para acceder desde el navegador a los procedimientos de comunicación electrónica que requieran firma electrónica.⁸⁰

Todos estos sistemas, en conexión con sistemas de seguridad que protegen el trato de la información por parte de la Administración tributaria permiten afirmar que en la actualidad es seguro el sistema de comunicación electrónica.

Dejada constancia de que, en general, los sistemas informáticos de acceso a las notificaciones son seguros y se encuentran en constante modernización, podemos hablar ahora de la firma electrónica y el certificado electrónico, como herramientas que permiten cerciorarse de que quien pretende acceder a las notificaciones es, realmente, el interesado o alguno de los sujetos legitimados, lo cual supone un avance hacia la seguridad del sistema.

Define NOGUEIRA VIDAL la firma electrónica como *“un conjunto de datos electrónicos, que identifican a una persona en concreto, y que se usa*

⁸⁰ Información facilitada por las páginas oficiales públicas, en concreto por: “<https://firmaelectronica.gob.es/Home/Descargas.html>”

*precisamente como medio de identificación del firmante del documento electrónico al que se le suele unir, como si de la firma tradicional y manuscrita se tratara, de esta forma el receptor del mensaje está seguro de quién ha sido el emisor, así como que el mensaje no ha sido alterado o modificado.”*⁸¹

Esta es la razón por la que el uso de la firma electrónica se ha generalizado en los procedimientos de notificaciones y comunicación en general electrónicos, porque sirve para hacer fe de la integridad de los mensajes o comunicaciones, lo cual supone revestir al mensaje de una veracidad que hará al receptor depositar en ellos su confianza, evitando su repudio. Por ser un instrumento tan garantista es utilizado por la Administración Tributaria, de la misma forma que es utilizada en el ámbito de la contratación privada.

La normativa actual distingue entre tres clases de firmas electrónicas, la simple, la avanzada y la cualificada teniendo cada una de ellas un nivel de complejidad para efectuar el acceso mayor que las anteriores respectivamente.

Respecto al certificado electrónico, e la propia Agencia Tributaria, en la sección “Ayuda” de su página web oficial, la que facilita una definición de certificado electrónico que merece ser expuesta: *“Un certificado electrónico emitido y firmado por una entidad con capacidad para ello y que sirve para identificar a una persona. A esa entidad se le suele llamar de diferentes formas como: autoridad de certificación, prestador de servicios de certificación. Tal documento, identifica a una persona física o jurídica y a una clave pública que se le ha asignado para poder realizar procesos de firma y/o cifrado. Cada certificado está identificado por un número de serie único y tiene un período de validez que está incluido en el certificado. De un modo más formal, según la Ley de Firma Electrónica 59/2003, un certificado electrónico es un documento firmado electrónicamente por un prestador de servicios de certificación que vincula unos datos de verificación de firma (clave pública) a un firmante y confirma su identidad.”*⁸²

⁸¹ NOGUEIRA VIDAL, F., *ob. cit.*, *La notificación electrónica tributaria*, pág. 184.

⁸² <https://www.agenciatributaria.es> -> inicio ->ayuda -> certificado electrónico -> qué es y para qué sirve.

7. COMPARATIVA DE LOS MEDIOS DE ACCESO POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Ha sido expuesto, hasta este momento, el sistema de las notificaciones electrónicas de forma general en España, sin embargo, la existencia de entidades de organización territorial infra estatales como las Comunidades Autónomas, nos hacen vislumbrar diferencias en algunos ámbitos de aplicación de las notificaciones electrónicas en materia tributaria. Uno de esos ámbitos es la diferencia en cuanto a las formas de acceso a los buzones de notificaciones electrónicas y programas informáticos que admite cada Comunidad Autónoma:

- a) Andalucía: el sistema de notificaciones electrónicas de que dispone la Junta de Andalucía comienza su funcionamiento a instancia del interesado, que deberá solicitar en base a su preferencia por el sistema electrónico de recepción de notificaciones una dirección electrónica, o un sello electrónico validado por la Junta de Andalucía.⁸³

En este sistema, el usuario deberá identificarse cada vez que realice el acceso al buzón electrónico, acto que hará fe del acceso a las comunicaciones.

Existen registros electrónicos de carácter autonómico habilitados para la recepción o transmisión de documentos electrónicos que cuentan con las medidas de seguridad que garantizan el almacenamiento de las notificaciones, la protección y la integridad. Remite la Junta de Andalucía a la legislación básica del Estado para regular la entrada a dichos documentos.

- b) Aragón: el sistema aragonés, cuenta con una aplicación para el uso de las notificaciones electrónicas, a través de la cual se permite a los ciudadanos la aceptación o rechazo de las notificaciones electrónicas. La aplicación recibe el nombre de “Portal del Ciudadano”, y requiere identificación a través de certificado electrónico.⁸⁴

La principal característica es que no es necesario constar como usuario registrado en el sistema, sino que se permite el acceso a cualquier

⁸³ Vid. <https://www.andaluciajunta.es/notificaciones>

⁸⁴ Vid. https://www.servicios.aragon.es/snt_pc/login_goToLogin.action

ciudadano con residencia en Aragón y que cuente con certificado electrónico. Parece un sistema bastante avanzado, pues cuenta con filtros que permiten buscar las notificaciones por fecha, órgano, descripciones, e incluso por el estado en que se encuentra la notificación que se desea buscar, diferenciando entre las que se encuentran “aceptadas” y “pendientes de firma”.

Es también el Registro de las notificaciones de esta comunidad un sistema eficaz, pues emite de forma automática recibos electrónicos cuando las notificaciones sean realizadas. Estos recibos llegarán tanto al órgano que realiza la comunicación, como al interesado.

- c) Canarias: el Gobierno de la Comunidad Canaria pone a disposición de los ciudadanos insulares un sistema de notificaciones electrónicas que coincide básicamente con el sistema de la red de notificaciones electrónicas del Estado. No añade grandes diferencias y no introduce ninguna aplicación, por lo que, para acceder al buzón electrónico, la página web del gobierno canario redirige al interesado a la Dirección Electrónica Habilitada del Gobierno de España.⁸⁵

En cuanto al registro, la Comunidad Canaria forma parte desde 2011 de la Oficina Virtual de Entidades (ORVE), que permite a los ciudadanos presentar electrónicamente los documentos destinados a cualquier Administración desde cualquier sede de Correos a través de las ventanillas informatizadas habilitadas a tal efecto desde cualquier punto de la geografía española.

Además, facilita un enlace la página web del gobierno de Canarias que dirige a la notificación por comparecencia electrónica regulada por Orden de 9 de mayo de 2016.

- d) Cantabria: es el Decreto 37/2012 de 13 de Julio del Gobierno de Cantabria el que regula el régimen de las comunicaciones electrónicas en la Comunidad, así como el Registro Electrónico y la Sede Electrónica de la Comunidad.

⁸⁵ Vid. <https://www.sede.gobcan.es/sede/notificaciones>

Este Decreto no incluía la notificación electrónica como realidad sino como proyecto, el cual se materializa a través del Decreto 60/2018 que regula el régimen jurídico de la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria en el uso de medios electrónicos en su actividad administrativa y sus relaciones con los ciudadanos.

La aplicación facilitada por el Gobierno cántabro ofrece la posibilidad de acceso a las notificaciones electrónicas a través de certificado electrónico, el sistema de autenticación “Cl@ve” o sin certificado electrónico, mecanismo que obliga a presentar la documentación requerida en una oficina de asistencia en materia de registro.⁸⁶

e) Castilla - La Mancha: el gobierno de la Comunidad manchega ofrece en su portal de “Comunicaciones Telemáticas” la posibilidad de acceso a las notificaciones electrónicas que provengan de cualquier administración de la Comunidad a través de la llamada “Cl@ve permanente” o bien, por medio de DNI electrónico o certificado digital. Es un sistema muy similar al Cántabro y que, por su parte utilizan varias Comunidades Autónomas. Ofrece por su parte una sección de “Información tributaria” por vía electrónica que facilita los trámites, pues son expuestos por materias con gran claridad.⁸⁷

f) Castilla y León: existe para la Comunidad castellano leonesa un sistema de acceso a las notificaciones electrónicas denominado Buzón Electrónico del Ciudadano (BEC) y un sistema de acceso por comparecencia en Sede Electrónica. Para acceder a los mismos, y por tanto, a las notificaciones electrónicas, será necesaria la identificación. Esta identificación podrá realizarse a través del sistema “Cl@ve” o mediante certificado digital.

Se ofrece en el portal de información “Tramita” de la página web de la Junta de Castilla y León, aclaraciones sobre cuál debe ser el modo de acceso a las notificaciones, el BEC y el nuevo sistema por

⁸⁶ <https://sede.cantabria.es/sede/>

⁸⁷ La página web de acceso a las notificaciones electrónicas del Gobierno manchego es la siguiente: <https://portaltributario.jccm.es/informacion-tributaria/notificacion-electronica>, en ella, se facilita el enlace al portal de notificaciones tributarias electrónicas (<https://notifica.jccm.es/notifical/>)

comparecencia en Sede electrónica. Dado que en ambos permiten recibir notificaciones electrónicas de aquella Administración. Se dice en esta información que en el aviso que se recibe por correo electrónico, se informa sobre cuál debe ser el sistema a través del cual debe acceder a las notificaciones electrónicas en cada situación. En caso de que quedasen dudas, la Junta de Castilla y León, ofrece la posibilidad de llamar al teléfono 983 327 850 en el que se ofrece más información al respecto.

- g) Cataluña: pese a que el acceso a la web en la que se recoge la información respecto a las notificaciones electrónicas tributarias de esta Comunidad Autónoma sólo se muestra en catalán y en inglés, parece que la misma contiene un sistema de acceso a las notificaciones tributarias para el que será necesaria la identificación a través de Certificado Digital, una aplicación móvil denominada “idCAT” o mediante una contraseña de un solo uso que será facilitada en la sección “las meves gestions”.⁸⁸ Es un sistema completamente distinto a otras Comunidades Autónomas, muy avanzado y moderno que, en principio, debería facilitar el acceso a las notificaciones electrónicas. Como principal crítica, la desigualdad que pudiera generar entre los ciudadanos que dominan el catalán y los que no, que además podría generar una vulneración del Derecho a la tutela judicial del artículo 24 de la Constitución, el principio de igualdad del artículo 9.2 de la Constitución, así como una rigurosa interpretación del Derecho a la información del artículo 83.1 LGT.
- h) Comunidad de Madrid: el gobierno madrileño a través de su “Portal de acceso a la Administración electrónica”, facilita los requisitos exigidos para poder acceder a las notificaciones electrónicas, siendo estos estar dado de alta en el “Sistema de Notificaciones Electrónica de la Comunidad de Madrid” e identificarse a través de alguno de los medios que habilita la Comunidad de Madrid, los cuales son: el Certificado Digital, el sistema de acceso “Cl@ve”, o la denominada “Cl@ve

⁸⁸https://ovt.gencat.cat/gsitfc/AppJava/ce/nottel/notificationPassKeyCE.do?set-locale=es_ES&reqCodeChangeLanguage=chooseAcces

permanente OTP”, la cual se envía por SMS tras rellenar la información requerida. Es un sistema similar al de otras Comunidades Autónomas que facilita los trámites para el acceso a las notificaciones electrónicas tributarias, estandarizando los sistemas.⁸⁹

- i) Comunidad valenciana: la Comunidad Valencia facilita la información a través de la página de información general sobre trámites administrativos⁹⁰, la cual nos redirecciona al punto de acceso a las notificaciones electrónicas⁹¹. Una vez dentro podemos identificarnos a través del certificado electrónico o el usual formato “Cl@ve”.
- j) Extremadura: la Comunidad de Extremadura cuenta con una lista de trámites y servicios entre los que se encuentra un sistema de acceso a las notificaciones electrónicas. En ese sistema se identificarán los obligados tributarios y los administrados en general a través del “Código Seguro de Verificación” (CSV). Este sistema vale indistintamente para acceder a la Sede Electrónica, así como a la aplicación “DEHESA”. Servirán asimismo para la identificación los sistemas de DNI electrónico y Certificado Electrónico⁹².
- k) Galicia: el sistema gallego de notificaciones electrónicas se ofrece en gallego y en castellano, y cuenta con dos sistemas de identificación para el acceso a las mismas. La primera de las fórmulas es el acceso a través del sistema “Chave 365”, sistema en el que deberá haberse dado de alta de forma previa. Para darse de alta en este programa, según indica la Xunta en su portal de información, deberá rellenarse unos formularios con el número de teléfono, NIF, y claves que desee utilizar. Se le enviará una confirmación de alta en el sistema a través de un mensaje de texto, momento desde el que se podrá acceder al buzón de notificaciones electrónicas. La segunda de las formas es el acceso a través del certificado digital.⁹³

⁸⁹ https://gestionesytramites.madrid.org/cs/Satellite?c=Page&cid=1255936457040&language=es&pagename=ServiciosAE/Page/PSAE_contenidoFinal

⁹⁰ <https://www.gva.es/es/web/administracion-online/faqs-servicis-en-linia/notificacions>

⁹¹ <https://www.comunicaciones.gva.es/comunicaciones/login.html>

⁹² <https://sede.gobex.es/SEDE/informacion/certificadoElectronico.jsf>

⁹³ <https://notifica.xunta.gal/notificaciones/portal/login?lang=es>

Llama la atención del sistema que utiliza esta Comunidad Autónoma el hecho de que disponen una Oficina Virtual Tributaria de la Hacienda gallega. Esto facilita en mi opinión los trámites, pues en otros sistemas se entremezclan las innumerables materias sobre las que podrá notificar la Administración con las puramente tributarias.⁹⁴

- l) Islas Baleares: el gobierno balear facilita según lo dispuesto en su portal web de información varias formas de identificación para el acceso a las notificaciones electrónicas. Los medios de identificación serían el sistema “Cl@ve”, la autofirma electrónica, el sistema miniapplet (por cuestiones de seguridad no recomiendan el uso de este sistema). Y por último cabe mencionar el sistema “Seycon”. De este último sistema nos dice el gobierno balear que se trata de *“un sistema de identificación y autenticación de usuarios. Este sistema corporativo de gestión de usuarios del Gobierno de las Illes Balears se mantiene de forma transitoria para ciertos usuarios y trámites o procedimientos.”*⁹⁵
- m) La Rioja: el sistema que ofrece La Rioja para el acceso al Buzón de las notificaciones electrónicas es el menos desarrollado de entre todas las Comunidades Autónomas, pues únicamente ofrece la posibilidad de acceso a través del DNI electrónico, lo que, por otra parte, ofrece ⁹⁶simplicidad, cualidad que a su vez puede ser tenida como ventaja.
- n) Principado de Asturias: en el portal de información del gobierno asturiano encontramos la siguiente proposición, que sirve para conocer cuáles son los sistemas de identificación que utiliza dicha comunidad autónoma: “La sede electrónica de la Administración del Principado de Asturias admite el uso de los siguientes sistemas de firma electrónica
1. Documento nacional de identidad electrónico
 2. Certificados de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT)
 3. Certificados del Consejo General de la Abogacía Española
 4. Certificados de firma profesional

⁹⁴ <http://www.atriga.gal/es/inicio>

⁹⁵ <https://www.caib.es/seucaib/es/fichainformativa/3392758>

⁹⁶ <https://www.larioja.org/notificaciones-elect/es/entrada-buzon-notificaciones-electronicas>

5. Certificados de Camerfirma.”

o) Región de Murcia: la Comunidad Autónoma murciana no cuenta con un sistema de notificación tributaria electrónica, y en su página web remite al sistema de la Administración General del Estado.⁹⁷ Llama la atención que existan estas desigualdades en el trato al ciudadano por parte de Comunidades Autónomas con sistemas ultra desarrollados y otras con sistemas inexistentes.

p) Navarra: lo primero que llama la atención respecto a las notificaciones electrónicas tributarias de esta Comunidad Autónoma, es que cuentan con una página web en la que se facilita una cantidad de información muy amplia y de forma muy clara.

En cuanto a los sistemas de identificación para el acceso al buzón de notificaciones electrónicas, es un sistema muy sencillo y que permite el acceso a través del certificado electrónico, o DNI electrónico si se trata de una persona física o a través de la identificación de un poder que habilite a un tercero cuando se realizase el acceso a través de un representante.⁹⁸ Por tanto, es un sistema de los que venimos considerando poco desarrollado o sencillo.

q) País Vasco: es relevante exponer que este territorio cuenta con distintos sistemas tributarios para cada una de sus provincias, lo cual complica la administración, así como eleva los costes de esta. Sin embargo, en materia de notificaciones electrónicas utilizan los mismos sistemas de identificación, los cuales son⁹⁹: el sistema “BakQ”, que permite el acceso tras un registro previo en que se introducen los datos del obligado tributario y se facilitan unas claves vía SMS, a través del certificado de ciudadano, siguiendo la explicación que da el gobierno vasco en su página web es: *“El Certificado Ciudadano de Izenpe permite identificarse y firmar electrónicamente en las relaciones telemáticas con las distintas administraciones públicas (locales, forales, autonómicas y estatales) y*

⁹⁷[https://sede.carm.es/web/pagina?IDCONTENIDO=53919&IDTIPO=100&RASTRO=c\\$m40589](https://sede.carm.es/web/pagina?IDCONTENIDO=53919&IDTIPO=100&RASTRO=c$m40589)

⁹⁸http://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economía+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/Informacion+Fiscal/Preguntas+mas+frecuentes/Notificaciones+electronicas/Informacion+general/Requisitos+acceso+DEH.htm

⁹⁹<https://www.euskadi.eus/medios-de-identificacion-electronica-admitidos/web01-sede/es/>

servicios privados. Cuenta con la consideración legal de cualificado, por lo que su firma es legalmente reconocida como una manuscrita.

Se emite en tarjeta, y tiene una validez de 4 años. Su coste es de 10,25€ (IVA incluido) siendo BakQ la alternativa gratuita para la identificación y firma electrónica para la ciudadanía.

60 días antes de la fecha de caducidad del certificado Izenpe remitirá un correo electrónico a la dirección cedida en el momento de la solicitud para informar del proceso de renovación. En las renovaciones se emitirá un certificado nuevo con fecha de inicio posterior a la de caducidad de su actual certificado para que se pueda usar de forma continua.” El tercero de los sistemas admitidos para la identificación es el “certificado en la Nube para profesionales”, que se compone de DNI, una contraseña, el OTP: a un correo electrónico o teléfono móvil por SMS y certificados de firma electrónica en la nube para cada entidad a la que el profesional pertenezca.¹⁰⁰

8. CONCLUSIONES

1. La notificación implica comunicar un acto administrativo, pero no la validez de este, no se hace depender la validez del acto de la comunicación pero sí su eficacia. Actúa, además, como garantía en favor del interesado, pues su archivo y registro permiten hacer fe de cuándo comienzan a transcurrir plazos y en qué fechas caducan otros tales como los propios para presentar recursos o evitar sanciones.
2. Las notificaciones tributarias están sujetas al Derecho administrativo, suponen la consideración del acto tributario como eficaz e introducen la posibilidad de contestación por parte del obligado tributario, lo cual da cumplimiento al derecho a ser informado por parte de la Administración del artículo 34.1 a) LGT, y habilita a ejercitar el

¹⁰⁰ <https://www.izenpe.eus/iee/es/profesionales-nube.shtml>

derecho de audiencia del artículo 105 CE por posibilitar precisamente la contestación.

3. El elemento personal en la relación de comunicación electrónica tributaria estará compuesto por una serie de sujetos, entre los que se encuentran el ente emisor, el ente receptor, el ente comunicador, y de forma genérica, a quienes podemos considerar como terceros interesados. Todos estos sujetos pueden tener distinta naturaleza jurídica y estar habilitados a recibir las notificaciones para comunicar o recibir las notificaciones por distintos motivos, ya se tengan en juego intereses o derecho de forma directa y personal, o por verse afectados en un procedimiento de forma indirecta.
4. La notificación electrónica tributaria es el resultado de un largo proceso de evolución de los distintos sistemas históricos de comunicación, en el que juega un papel crucial el desarrollo de las tecnologías de comunicación. Este desarrollo de las tecnologías y su aplicación a las notificaciones por parte de la Administración ha permitido acortar plazos y generar una práctica de la gestión tributaria mucho más eficiente.
5. Existe una innegable tendencia del legislador a favorecer el uso de las notificaciones electrónicas, lo cual apreciamos tanto en la Ley 39/2015, como en la LGT y en todas las normas reglamentarias y Decretos que desarrollan las materias administrativas, y especialmente tributarias por lo que aquí interesa.
6. El estudio del sistema de notificación electrónica y del desarrollo de éste en los periodos más recientes, refleja una lenta pero incansable expansión de las facultades y prerrogativas del Estado frente a los contribuyentes y demás obligados tributarios que, en mi opinión, supone un aspecto a vigilar por parte de la sociedad de cara al futuro si queremos evitar que la Administración termine por ocupar parcelas

de la privacidad y de la vida privada que hasta ahora se han considerado sagradas tanto a nivel jurídico como social.

7. La práctica de las notificaciones electrónicas tributarias implica ventajas cualitativas en materia de seguridad jurídica, por facilitar enormemente el registro de la recepción, así como la fecha y hora de la misma. Implica también un abaratamiento de los trámites y la mayor celeridad en su tramitación. El almacenamiento de las notificaciones y del acceso a las mismas supone un medio de prueba eficaz y eficiente de cara a posibles recursos o alegaciones por parte de los notificados, lo cual invalida en muchos casos los argumentos que con tanta frecuencia se empleaban en momentos anteriores de no haberse notificado actos, actuaciones o procedimientos.

8. Por contra, la práctica de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario genera una situación de desigualdad muy criticada por la doctrina en las situaciones de quienes se someten a ese sistema de forma voluntaria y de quienes están obligados a utilizar este sistema electrónico. Apreciamos con facilidad que el régimen en cuanto a plazos y prerrogativas de quienes se someten a las NEO es más gravoso que el sistema de notificación electrónica para quienes lo utilizan de forma voluntaria. Decimos que es más gravoso porque se establecen una serie de presunciones de acceso al contenido de las notificaciones para los sujetos que se someten a este régimen de forma obligatoria, tales como eliminar la necesidad de realizar un segundo intento de notificación cuando habiendo transcurrido 10 días desde que se efectúa la notificación no se hubiera accedido al contenido, dándose en estos casos a los sujetos que se incluyen en el sistema de las NEO por notificados.

9. Por su parte, el sistema de notificación electrónica supone la mejor alternativa de cara a un futuro con perspectivas de reducción de consumo de papel y en el que tanto la Administración como las

empresas y particulares se ven encaminados a la eficiencia y la reducción de consumo de recursos contaminantes y emisiones.

10. Los sistemas de acceso a las notificaciones electrónicas por Comunidades Autónomas encuentran bastantes diferencias, lo cual responde a la diferencia de recursos de los que dispone de cada una de ellas, pues se aprecia con claridad que las Comunidades Autónomas que cuentan con más recursos tienen sistemas propios de acceso a las notificaciones. Parece lógico entender, que, en pro de la igualdad de los administrados y la eficiencia del sistema, el objetivo debería ser homogeneizar los sistemas de acceso en el futuro.

9. BIBLIOGRAFÍA.

BAUZÁ MARTORELL, F., *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares. Granada. 2002.

DE DIEGO DíEZ, LUIS A., *Garantías en la práctica de las notificaciones administrativas*, Bosch, Madrid 1998

ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo vol. I*. Tecnos, 1992 Madrid.

GAMERO CASADO, E., *Notificaciones telemáticas y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento común*. S.A Bosch. Madrid. 2005.

GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA A., LOSADA GOZÁLEZ, H *Tratado de Derecho Administrativo vol. II*, Tecnos, 2012, Madrid.

LÓPEZ LUBIÁN, J.I., "Las presentaciones fiscales telemáticas de PYMES y profesionales". Ciss Carta Tributaria, n.º4. 2009.

MARTÍN DELGADO, I., *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*. Tiran lo Blanch. Valencia. 2009

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*. Aranzadi, S.A.U. Pamplona. 2020

NAVARRO SANCHÍS, F.J., “Reglamento de notificaciones electrónicas en el ámbito tributario”. IURIS-LEX, n.º 16. Revista Jurídica del ECONOMISTA. 11 de mayo de 2012.

NOGUEIRA VIDAL, F., Tesis sobre la Notificación electrónica tributaria. Barcelona. 2014.

PALOMAR OLMEDA, A., *La actividad administrativa efectuada por medios electrónicos*. Thompson Aranzadi. Pamplona. 2006.

PALOMAR A. y FUERTES J., “Audiencia del interesado en el procedimiento administrativo”, *Información Jurídica Inteligente*.

REGO BLANCO, M^a D.: «Registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas», *cit.* Aranzadi. Pamplona 2016

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

SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1999.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2007

SEVILLA DEL AMO, L., *Notificaciones Electrónicas Tributarias*,. Fundación Asesores Locales, Málaga. 2014

VALERO TORRIJOS, J., *El régimen jurídico de la e-administración*, 1º y 2º edición. Comares. Granada 2007.