

LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

Mercedes Navarro Egea
CU Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia (España)

Title

Obligatory electronic notifications of tax acts

Resumen

La AEAT cuenta con una dilatada experiencia en el desarrollo de servicios electrónicos orientados a la aplicación de los tributos. En la actualidad, se encuentra inmersa en un proceso de cambio que persigue que la tramitación electrónica constituya el medio habitual para las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos. En este contexto, interesa poner el foco de atención en las notificaciones electrónicas y su práctica obligatoria en el ámbito tributario. Las indudables ventajas de la tecnología se resienten ante un preocupante deterioro de los derechos y garantías de los ciudadanos. Este lado negativo se ha visto agravado con la generalización de la administración electrónica por la Ley 39/2015 reguladora del procedimiento administrativo común.

Palabras clave

Administración electrónica; servicios online; notificaciones electrónicas; derechos de los contribuyentes

Abstract

The Tax Agency has a large experience in the development of electronic services aimed at the application of taxes. At present, it is immersed in a process of change that seeks to ensure that electronic processing is the usual means for relations between public administrations and citizens. In this context, attention is paid to the electronic notification and their application in the tax field. The undoubted advantages of the technology in the administrative procedure resent a worrying deterioration of citizens' rights and guarantees. This negative side has been aggravated by the generalization, by Law 39/2015, of electronic administration.

Keywords

Electronic administration; online services; electronic notifications; taxpayers» rights

Fecha de recepción: 24-02-2020 / Fecha de aceptación: 8-05-2020 / Fecha de revision: 31-07-2020

Cómo referenciar: Navarro Egea, M. (2020). Las notificaciones electrónicas obligatorias de los actos tributarios. *Revista Técnica Tributaria* (130), 17-64

SUMARIO

1. Planteamiento
2. Marco normativo
3. Ámbito subjetivo
 - 3.1. Sujetos obligados legalmente a relacionarse por medios electrónicos
 - 3.2. Extensión de la obligatoriedad por vía reglamentaria
4. Elementos esenciales de las notificaciones electrónicas
 - 4.1. La constancia de la puesta a disposición
 - 4.2. El acceso a la notificación y su posible rechazo
 - 4.3. El contenido íntegro del acto administrativo
5. Garantías asociadas a las notificaciones electrónicas
 - 5.1. Derecho a comunicarse a través del Punto de Acceso General
 - 5.2. El aviso de la puesta a disposición de la notificación
6. Lugares virtuales para la notificación y excepciones
 - 6.1. Asignación de la dirección electrónica habilitada (DEH)
 - 6.2. Excepciones
 - 6.3. Vigencia indefinida
7. Días de cortesía
8. Notificación por comparecencia electrónica
9. A modo de conclusión
10. Bibliografía

1. Planteamiento

La notificación, también en su modalidad electrónica, constituye un requisito de eficacia de los actos administrativos, en estrecha relación con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Y ello es así porque, como tiene dicho el Tribunal Constitucional¹, la falta de conocimiento del acto dictado por la Administración actuante puede impedir el acceso a los tribunales.

La función esencial que ha de cumplir la notificación es dar a conocer al interesado el contenido de la decisión administrativa. Con tal propósito el acto de notificación se reviste de requisitos formales cuyo cumplimiento queda sometido a un riguroso control jurisdiccional, hasta el punto de que el quebrantamiento de la forma por parte de Administración puede llevar aparejada la nulidad de la notificación que provoque indefensión al destinatario. Este planteamiento lógico se ha visto comprometido con la irrupción de la tecnología en esta actuación administrativa, pues la necesaria transformación de los requisitos formales del acto de notificación para adaptarse al entorno digital ha provocado un preocupante deterioro de las garantías del ciudadano².

La aparición de las notificaciones electrónicas ha generado un amplio debate tanto en lo que se refiere a su articulación normativa como en lo que atañe a su dinámica práctica. De partida, el régimen de las notificaciones electrónicas conlleva un cambio en la posición que ocupan Administración y ciudadano en el modelo relacional tradicional, y se presenta más favorable para la primera que para los ciudadanos. Para estos, la notificación por medios electrónicos puede agilizar el acceso al contenido de la decisión administrativa, pero también complicar tal objetivo, generando inseguridad, litigiosidad y un incremento de los costes indirectos.

La escasa demanda de este tipo de servicios digitales por parte de la ciudadanía no ha sido óbice para que esta modalidad de notificación se haya consolidado en el ámbito tributario, considerándose como una experiencia de éxito el llamado «sistema NEO», esto es, el sistema de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), regulado por el Real Decreto 1363/2010, de 20 de octubre. Las ventajas asociadas a esta modalidad de notificación, y su beneplácito por parte de los tribunales, han sido factores relevantes en el avance hacia el modelo de administración electrónica que resulta de la actual Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común, y su adlátere, la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público. En este marco regulatorio, las notificaciones electrónicas ya no se conciben como un instrumento que complementa las modalidades tradicionales de notificación de los

1 SSTC 111/2006, 113/2006 y 46/2008.

2 El uso de la expresión «ciudadano» ha adquirido carta de naturaleza en nuestro acervo normativo con la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, en cuyo Anexo aparece definido como «cualesquiera personas físicas, personas jurídicas y entes sin personalidad que se relacionen, o sean susceptibles de relacionarse, con las Administraciones Públicas».

actos administrativos, sino que se integran en el diseño del procedimiento administrativo electrónico.

Este escenario normativo y la experiencia práctica del sistema NEO en el ámbito de la AEAT justifican el interés por profundizar en el estudio sobre este servicio digital y su obligatoriedad en la esfera de los actos tributarios. A estos factores se une la perspectiva de los tribunales. Aunque no existe un cuerpo de jurisprudencia bien perfilado en esta materia, los pronunciamientos emitidos sobre el proceso de digitalización de la actividad administrativa proporcionan algunas claves importantes para afrontar las numerosas incógnitas que suscita la práctica de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, entre ellas, las derivadas de la convivencia entre las normas tributarias y la Ley 39/2015.

El planteamiento adquiere especial interés tras la experiencia vivida con el confinamiento social derivado del estado de alarma declarado por el Gobierno para la gestión de la crisis sanitaria del COVID-19. En este período, el «cierre temporal» de las Oficinas de Administraciones Públicas para la atención presencial ha puesto en un primer plano el medio electrónico como cauce de comunicación entre ciudadanos y Administraciones Públicas³. Y, a todas luces, tras la pandemia, unos y otras seremos más digitales.

2. Marco normativo

El art. 109.1 de la Ley General Tributaria (LGT, en lo sucesivo), ubicado entre las normas generales y comunes a la aplicación de los tributos, hace una remisión a las normas administrativas generales con algunas especialidades establecidas en su articulado, pero sin que exista previsión alguna atinente a la

3 Las notificaciones electrónicas han seguido practicándose en este período excepcional. Eso sí, no sin polémica ante la falta de claridad y precisión del marco normativo que ordena la suspensión de los plazos administrativos. Para la AEAT la posibilidad de que la actividad administrativa tenga continuidad durante este marco temporal implica la práctica de las correspondientes notificaciones. La información facilitada a los ciudadanos a través de las preguntas frecuentes –cambiante al tiempo que las normas– se ha visto refrendada con el criterio interpretativo de la DGT en la consulta vinculante de 30 de mayo 2020, V1698-2020. Cuestión distinta es que esta respuesta resuelva de modo satisfactorio la variada casuística generada por el estado de alarma. En síntesis, la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020 que impone el estado de alarma, según la redacción dada por el Real Decreto 465/2020, excepciona la suspensión de plazos en lo que se refiere a los plazos tributarios. Dicho mandato se ha de poner en relación con lo dispuesto en el Real Decreto-ley 8/2020. En particular, el art. 33.5 establece que la AEAT, en los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionador y de revisión tramitados, podrá «impulsar, ordenar o realizar trámites imprescindibles». Cabe entender que la excepcionalidad del estado de alarma limita la capacidad de actuación de la Administración tributaria, por lo que para que la práctica de la notificación electrónica se pueda calificar como «imprescindible» habrá que estar al caso concreto, debiendo quedar garantizados los derechos e intereses de los obligados tributarios privados de libertad de circulación (la notificación deberá contener las advertencias oportunas sobre las consecuencias que se derivan del estado de alarma a efectos del inicio de plazos).

modalidad electrónica⁴. Una mención que sí contemplaba la LGT de 1963, cuyo art. 105⁵, introducido por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, daba carta de naturaleza a esta modalidad de notificaciones con una redacción similar a la del art. 59 de la Ley 30/1992.

Como en otros ámbitos de la administración electrónica, la Administración tributaria –y en concreto, la AEAT– ha sido una avanzadilla en la puesta en marcha de este cauce de comunicación, articulando por vía reglamentaria el régimen de la notificación electrónica obligatoria, así como de la notificación por comparecencia en la sede electrónica.

A tal efecto, el art. 115 bis⁶ del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), en desarrollo de la Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, incorporó una habilitación específica a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios. De este modo, con anclaje en esta ley administrativa y en el citado precepto reglamentario, el RD 1363/2010, de 29 de octubre⁷, en vigor desde 1 de enero de 2011, constituye la norma especial tributaria que regula el sistema de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el marco de la AEAT⁸.

El régimen de las notificaciones electrónicas tributarias, en lo que se refiere a las actuaciones y procedimientos que conforman la aplicación de los tributos, coexiste con la actual regulación de las notificaciones electrónicas por la Ley 39/2015. Una convivencia que plantea incógnitas, como así se ha visto a la hora de definir el ámbito subjetivo de la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas y, como consecuencia del estado de alarma generado por la COVID-19, a efectos de determinar el plazo para aceptar o rechazar las notificaciones en el estado de alarma (consulta vinculante de 30 de mayo de 2020, V1698-2020).

4 En materia de reclamaciones económico-administrativas, la disposición adicional 16ª de la LGT prevé la posibilidad de emplear medios electrónicos para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización. Junto a dicho mandato, la modificación de la LGT por Ley 34/2015 ha incorporado en su art. 234 un sistema de notificaciones electrónicas obligatorias cuya puesta en marcha queda supe-
ditada a su desarrollo reglamentario (*«La notificación se hará de forma electrónica obligatoriamente para los interesados y en los términos que reglamentariamente se establezcan...»*). Lo que ha tenido lugar en el Reglamento General de Revisión, en la redacción dada por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, cuyo art. 50 regula las notificaciones en esta vía de revisión administrativa.

5 Precepto del siguiente tenor literal: *«La Administración tributaria establecerá los requisitos para la práctica de las notificaciones mediante el empleo y utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, de conformidad con la normativa reguladora de dichas notificaciones»*.

6 Incorporado por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinados obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario.

7 La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2012, rec. 7/2011, confirma la legalidad de esta norma reglamentaria. Para entender la dimensión de la controversia suscitada por la regulación de las NEO, resulta de interés la lectura del Dictamen de J.M. ALONSO GONZÁLEZ, *«Las notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) y su adecuación al ordenamiento jurídico»*, publicado el 9 de diciembre de 2011 por la AEDAF, disponible en www.aedaf.es.

8 A tal efecto, la AEAT se adhiere al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.

De forma casi inadvertida, el RD 1070/2017, de 29 de noviembre, por el que se modifica el RGAT, encaminado al desarrollo de las modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 en materia de prevención y la lucha contra el fraude, da nueva redacción al art. 115 bis del RGAT relativo a la «Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos». En su nueva redacción, reitera los términos del art. 109.1 de la LGT, remitiéndose en este punto a las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente; si bien, en su apartado 2, mantiene una habilitación para que mediante orden ministerial se puedan establecer especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos. Esta posibilidad de desarrollo por medio de una orden ministerial deja abierto el debate sobre la idoneidad de esta norma infralegal para abordar el régimen de notificaciones⁹.

Entre los aspectos que se suprimen con esta revisión normativa, cabe señalar la obligación de la Administración de comunicar al interesado la asignación de una dirección electrónica habilitada con carácter previo a la práctica de notificaciones. En su redacción primitiva, el precepto facultaba a cada Administración tributaria para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tuvieran la condición de persona física. A tal efecto, el apartado segundo señalaba que *«transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica»*. Esta comunicación previa a la práctica de las notificaciones constituye una de las garantías que ha venido singularizando a las NEO¹⁰, y así ha sido destacada por los administrativistas (VALERO TORRIJOS¹¹, GAMERO CASADO¹²), pues el cumplimiento de este requisito por parte de la Administración tributaria proporciona seguridad jurídica y contribuye a la tutela judicial efectiva. Sin embargo, lejos de generalizarse con la Ley administrativa, desaparece ahora en la norma reglamentaria que da soporte a las notificaciones electrónicas tributarias.

Por lo que se refiere a la notificación voluntaria mediante comparecencia en la sede electrónica, el art. 115 ter del RGAT, en su redacción original, autorizaba a las Administraciones tributarias para habilitar en sus respectivas sedes electrónicas la posibilidad de que, de forma voluntaria, los interesados pudieran

9 Aunque el Consejo de Estado (Dictamen n. 952/2017) no ha realizado observaciones en relación con la nueva redacción del 115 bis del RGAT, la posibilidad de que esta materia sea objeto de regulación mediante orden ministerial no es pacífica. Cabe reparar en la crítica de FALCÓN Y TELLÁ a la subdelegación contenida en el art. 115 bis RGAT en su redacción original, considerando que la habilitación, aunque no se ha utilizado para regular el sistema NEO, es nula de pleno derecho y debería derogarse formalmente («La dudosa constitucionalidad del sistema de notificaciones electrónicas en su actual configuración», QF, n.17, 2011, consultado en Aranzadi Instituciones [BIB 2011, 1467] pág. 2 de 5).

10 Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de febrero de 2011, rec. 7/2011. Un pronunciamiento reiterado constantemente en las resoluciones y sentencias que resuelven sobre la validez o no del acto de notificación practicado por vía electrónica.

11 VALERO TORRIJOS, J., «El régimen jurídico de la e-administración», 2ª ed., Comares, 2009, 133 y ss.

12 MARTÍN DELGADO, I., «Ejecutividad y eficacia de los actos administrativos. Las notificaciones administrativas», en *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y régimen jurídico básico del sector público*, tomo II, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 2167.

acceder al contenido de sus notificaciones. Esta previsión pierde virtualidad con la Ley 39/2015, puesto que su artículo 42.1 dispone que *todas* Administraciones quedan obligadas a poner en la sede electrónica *todas* las notificaciones que se realicen en papel. Y, de hecho, el precepto ha sido suprimido por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

En las condiciones expuestas, a la hora de determinar las características de las notificaciones electrónicas habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el Reglamento tributario sobre notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) en relación con los artículos 40 y siguientes de la Ley 39/2015¹³. Un marco regulatorio que ha de ser interpretado y aplicado con respeto, entre otros, al principio de buena administración y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, reconocidos en nuestra Constitución y consagrados como derechos fundamentales de la Unión Europea en la Carta de Niza. Y en el que también debe estar presentes los emergentes *derechos digitales* formulados en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales¹⁴.

3. Ámbito subjetivo

No se puede perder de vista que las leyes administrativas cambian el modo de entender las relaciones entre ciudadanos y Administración en el sentido de que, obligados o no a utilizar el medio telemático, los ciudadanos se encuentran ante un procedimiento administrativo común íntegramente electrónico.

Para poner en funcionamiento esta llamada «administración sin papel», además de ensanchar el ámbito de los sujetos que quedan obligados a entenderse electrónicamente con las Administraciones Públicas, cuando se trata de aquellas personas físicas a las que se les reconoce el derecho a elegir el medio que van a utilizar en sus relaciones con dichas Administraciones, la Ley 39/2015 ha establecido las reglas para transitar de lo analógico a lo digital. Por un lado, se garantiza la asistencia en el uso de los medios electrónicos a los ciudadanos que lo soliciten, *«especialmente en lo referente a la identificación y firma electrónica, presentación de solicitudes a través del registro electrónico general y obtención de copias auténticas»* (art. 12.2). Y por otra parte, para los que decidan seguir en el modelo de relación tradicional, la Ley ha previsto que si la comunicación llega en papel a la Administración, los órganos administrativos quedarán obligados a la digitalización de los documentos presentados en papel a través de las oficinas de asistencia en materia de registro (art. 16.5); y, si se trata de notificar a una persona física, junto a la modalidad tradicional, los órganos

13 Sobre las relaciones entre normas tributarias y las leyes administrativas, *vid.* ALARCÓN GARCÍA, E., «La nueva Ley de Procedimiento Administrativo en el ámbito tributario», *Crónica Tributaria*, n. 171, 2019, págs. 7-36. En materia de notificaciones electrónicas, *vid.* DELGADO GARCÍA, A. M.^a, «Las notificaciones electrónicas tras la reforma de la legislación administrativa básica», *RTT*, n. 118, 2017, págs. 35-53.

14 El elenco de los derechos digitales recogidos en este texto normativo se inicia en el art. 79, referido a los «Derechos de la Era Digital»: «Los derechos y libertades consagrados en la Constitución y Tratados y Convenios Internacionales en que España sea parte son plenamente aplicables en Internet. Los prestadores de servicios de la sociedad de la información y los prestadores de servicios de Internet contribuirán a garantizar su aplicación».

administrativos quedarán obligados a formalizar una notificación a través de la sede electrónica (art. 42.1).

Con arreglo a este planteamiento, puede decirse que el régimen de las notificaciones electrónicas está concebido para ser útil a dos grupos de destinatarios: los sujetos obligados a relacionarse por obligación legal o reglamentaria (art. 14. 2 y 3 Ley 39/2015), y los sujetos con derecho de opción, esto es, las personas físicas que voluntariamente acceden a la relación electrónica (art. 14.1 Ley 39/2015). Veamos la situación de aquellos que quedan obligados a la comunicación electrónica con las Administraciones.

3.1. Sujetos obligados legalmente a relacionarse por medios electrónicos

Particular interés presenta el colectivo de operadores jurídicos que, en virtud de lo dispuesto en el art. 14.2 de la Ley 39/2015, quedan obligados a la realización de *cualquier trámite* por medios electrónicos:

- 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 su actividad profesional. Un colectivo en que se quedan incluidos tanto los notarios como los registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse 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.

Esta enumeración de los sujetos obligados a la comunicación electrónica con las Administraciones Públicas, como es conocido, constituye uno de los aspectos de la Ley administrativa que ha concitado mayores críticas¹⁵. Entre otras razones, se objeta la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida, así como la incertidumbre que genera la determinación misma de los obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones.

Llama la atención que en una cuestión tan trascendental como es la definición del ámbito subjetivo de esta obligación no se acompañe de una adecuada justificación por parte del legislador. La Exposición de Motivos apunta la «administración sin papel» en la avanzada digitalización de la sociedad española; y poco más aporta la Memoria del Análisis de Impacto Normativo (MAIN).

15 Desde el ámbito tributario, por ejemplo, DELGADO GARCÍA, A. M.^a, «Las notificaciones electrónicas...», *op. cit.*, pág. 39.

La lectura de esta última permite observar que, en materia de notificaciones electrónicas, el uso de las mismas sobre el número de notificaciones y comunicaciones postales representa en la Administración General del Estado tan solo un 20,33%, llegando al 28,61% en el ámbito de las notificaciones electrónicas practicadas por la AEAT. Este mayor uso se explica porque la mayoría de los procedimientos tributarios se realizan con personas jurídicas o colaboradores sociales, calificados como «usuarios avanzados de la administración electrónica»¹⁶.

Los datos estadísticos utilizados en la MAIN no parecen indicativos de una demanda de servicios electrónicos¹⁷ por parte de los ciudadanos que justifique la necesidad de proporcionar un sistema generalizado de notificaciones electrónicas y, con ello, la ampliación del ámbito de las personas y entidades obligadas a la relación electrónica con las Administraciones Públicas –con todas–.

Tal apreciación no es baladí, pues el art. 14.2 de la Ley administrativa no se queda en ese colectivo de usuarios avanzados de la administración electrónica, sino que amplía el círculo de los obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones; y lo hace con imprecisión¹⁸, generando una indeseable inseguridad jurídica a las personas afectadas o potencialmente afectadas, de la que tampoco escapan las propias Administraciones Públicas que han de poner en práctica las notificaciones a dichos destinatarios.

Especialmente incierta es la situación en la que quedan los operadores jurídicos en materia de notificaciones tributarias electrónicas, pues el ámbito subjetivo del art. 14.2 de la Ley 39/2015 supera ampliamente el establecido por el RD 1363/2010 por el que se regula el sistema NEO en el ámbito de la AEAT.

16 Memoria de Análisis de Impacto Normativo (MAIN) Texto final, pág. 7, disponible en <https://transparencia.gob.es/servicios-buscador/contenido/normavigente.htm?id=NormaEV03LO-20143802&lang=es&fcAct=2016-11-26T11:27:14.076Z>

17 A la baja implantación del sistema de notificaciones electrónicas se refiere, entre otros, GAMERO CASADO, E., en «La práctica de las notificaciones electrónicas y sus incidencias», en *Administración electrónica y ciudadanos*, Aranzadi, 2011, en su edición electrónica, BIB 2011, 5890. En esta línea, GARCÍA-ALVAREZ es especialmente crítico con la evolución normativa de la administración electrónica. Este autor hace hincapié en que el reconocimiento del derecho de los ciudadanos a relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones, formulado por la Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, no ha supuesto una movilización social para exigir a las Administraciones la prestación de servicios electrónicos (*vid.* «Derechos de los interesados en el procedimiento», en *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y Régimen Jurídico Básico del Sector Público*, 2017, tomo I, pág. 1403 y ss.).

18 Nótese el paralelismo que existe entre la enumeración contenida en el art. 14.2 de la Ley administrativa y la recogida en el art. 273.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 45/2015, de 5 de octubre, a saber: «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 la Administración de Justicia en ejercicio de dicha actividad profesional, d) Los Notarios y Registradores. e) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración de Justicia. f) Los funcionarios de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen por razón de su cargo. g) Y los que legal o reglamentariamente se establezcan». En concreto, el artículo 2 del Real Decreto

La norma reglamentaria atribuye la condición de obligados a determinadas personas jurídicas (sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada), así como a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, los establecimientos permanentes y las sucursales de entidades no residentes, las uniones temporales de empresas y ciertas entidades cuyo NIF empieza por la letra «V» (Agrupaciones de interés económico, etc.). Adicionalmente, la norma reglamentaria impone la recepción de las notificaciones electrónicas a otras personas y entidades, con independencia de su forma jurídica. En concreto, a las siguientes: a) las inscritas en el Registro de Grandes Empresas; b) las que opten por la tributación en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades; c) las que tributen por el régimen especial del grupo de entidades en el IVA; d) las inscritas en el registro de devolución mensual del IVA (REDEME); y e) las que tengan autorización para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI).

Este elenco de obligados tributarios se ha de integrar con el régimen de los obligados legalmente a relacionarse con las Administraciones Públicas (art. 14.2 Ley 39/2015). Es decir, buena parte de los obligados NEO ahora quedan obligados legalmente a entenderse por el medio electrónico con la AEAT y con las restantes Administraciones Públicas. Adicionalmente, esta modalidad de notificaciones electrónicas se configura como un sistema abierto, por lo que tienen cabida aquellos obligados tributarios que quieran recibir por este cauce las comunicaciones y notificaciones tributarias mediante la suscripción a concretos ámbitos de actuación administrativa.

Esta asimetría y las incógnitas que plantea no han encontrado respuesta adecuada a través de los numerosos recursos informativos ofrecidos a la ciudadanía por la Administración tributaria (preguntas frecuentes, notas informativas, etc.). Al contrario, la confusión ha sido la pauta generalizada desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015 en 2016. La incertidumbre no solo afecta a la definición de los sujetos obligados contenida en su art. 14.2, sino que se extiende a otros aspectos esenciales para la validez del acto de notificación. Como ya se ha visto, una de las singularidades del sistema NEO consiste en que la AEAT, antes de practicar las notificaciones, debe comunicar al interesado su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas. Esta garantía no está

1065/2015, de 17 de noviembre, establece la obligatoriedad de las relaciones electrónicas para los profesionales de la justicia y los órganos y oficinas judiciales y fiscales, integrando a «Abogados, Procuradores, Graduados Sociales, Cuerpo de Abogados del Estado, Letrados de las Cortes Generales y de las Asambleas Legislativas y Letrados del Servicio Jurídico de la Administración de la Seguridad Social, de las demás Administraciones Públicas, de las Comunidades Autónomas o de los Entes Locales, así como los Colegios Profesionales y administradores concursales». El tratamiento de la obligatoriedad en las comunicaciones electrónicas en el ámbito de la Administración de Justicia pone de manifiesto el grado de inseguridad jurídica generado por la Ley 39/2015 al definir el ámbito subjetivo de las personas obligadas a relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones Públicas. En concreto, en materia tributaria, sería deseable que se acotara el colectivo de profesionales que quedan obligados a relacionarse con la Administración tributaria evitando interpretaciones que carecen de apoyo legal y que entienden que, en el art. 14.2 de la Ley administrativa, quedan comprendidos los colaboradores sociales (p.ej., así lo dice el Manual de Actividades Económicas, en el apartado dedicado a la «Administración electrónica en la Agencia Tributaria»: «Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria. En todo caso, se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles, así como gestores, economistas, asesores fiscales que actúen como colaboradores sociales»).

prevista en la Ley administrativa, por lo que uno de los interrogantes suscitados con la entrada en vigor de la Ley administrativa ha sido precisamente la situación en la que quedaban los nuevos colectivos de obligados tributarios. Por ejemplo, ¿qué sucede si un profesional o el presidente de una comunidad de bienes no activa la dirección electrónica habilitada? ¿La AEAT debe comunicar la inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas? Téngase en cuenta que esta medida venía establecida en el art. 115 bis del RGAT hasta su modificación por el RD 1070/2017, en vigor a partir de 1 de enero de 2018.

La escasez de información sobre el uso de las notificaciones electrónicas también se percibe en las Memorias de la AEAT¹⁹. Las publicadas desde 2015 tan solo proporcionan magnitudes relacionadas con el total de las notificaciones practicadas a personas jurídicas. Si partimos de la situación en 2015, antes de la entrada en vigor de la Ley administrativa, la Agencia Tributaria había emitido 11.234.103 notificaciones y comunicaciones, de las que 10.960.877 pertenecían a titulares obligados (NEO), correspondiendo el resto a ciudadanos que se habían adherido de forma voluntaria. Pues bien, según la Memoria de 2016, año en el que entra en vigor la Ley 39/2015, la cifra de comunicaciones y notificaciones electrónicas es de 9.347.265. En concreto, se apunta que «el colectivo potencial de personas jurídicas incluidas en NEO asciende a 3.540.246, frente a las 2.106.556 que estaban incluidas hasta ese momento». Con algo más de detalle, la Memoria de 2017 señala que la entrada en vigor de la Ley 39/2015 «supuso la inclusión obligatoria en el sistema de Notificación Electrónica Obligatoria (NEO) a todas las personas jurídicas, incluidas las entidades sin personalidad jurídica y las Administraciones Públicas», señalando que el colectivo potencial de personas jurídicas incluidas en NEO en ese ejercicio es de 3.785.077 de usuarios. Y, finalmente, la cifra que aparece en la Memoria de 2018 indica que «el colectivo potencial de personas jurídicas a incluir en NEO ha ascendido a 3.236.370 personas».

Los datos suministrados por la AEAT, como se puede advertir, no ofrecen una imagen nítida del impacto que ha tenido la generalización de las notificaciones electrónicas sobre los nuevos colectivos de obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas. Esta falta de transparencia por parte de la Administración tributaria puede ser interpretada como un síntoma más de la situación de inseguridad jurídica en la que se encuentran los operadores jurídicos en este proceso de digitalización de la administración.

3.2. Extensión de la obligatoriedad por vía reglamentaria

Junto al amplio ámbito subjetivo de la obligación impuesta por el art. 14.2 de la Ley administrativa, el precepto, en su apartado 3, deja abierta la posibilidad de que el círculo de los obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas se ensanche por vía reglamentaria, integrando así la habilitación contenida en su predecesora, la Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. Tal previsión se vuelve a reiterar en el art. 41.1 de la Ley 39/2015, esto es, a efectos de la obligatoriedad de las notifi-

¹⁹ Disponible en la web de la AEAT (www.agenciatributaria.es).

caciones electrónicas: *«Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional y otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios».*

A la vista de lo expuesto, por esta vía reglamentaria²⁰, la Administración tributaria podría extender las notificaciones electrónicas obligatorias a otros colectivos (colaboradores sociales, empresarios personas físicas, etc.). Ahora bien, no se ha de perder de vista que la letra de la Ley establece las condiciones en las que se puede desarrollar esta facultad de la Administración: a) la obligatoriedad puede afectar a determinados procedimientos, y b) la acreditación de la capacidad y disponibilidad de medios por parte de las personas físicas afectadas por tal medida.

En este punto, aunque el nuevo escenario normativo precisa marcar cierta distancia respecto de los problemas generados por el establecimiento de esta obligación de comunicación electrónica a través del RD 1363/2010 (el sistema NEO), resulta de interés revisar lo ya dicho por los tribunales. En concreto, es inexcusable la cita de la STS de 22 de octubre de 2012, rec. 7/2011, porque además de reconocer la legalidad de la norma reglamentaria tributaria, el Alto Tribunal relaja el nivel de exigencia en cuanto a la justificación de la obligatoriedad de las NEO, entendiendo que, en atención a las características de los sujetos obligados (sociedades anónimas, sociedades limitadas, etc.), la obligación es razonable²¹. La sentencia cuenta con el voto particular de uno de los magistrados, D. Manuel V. Garzón Herrero, precisamente porque considera que no es suficiente la presunción de la capacidad técnica y económica a partir de consideraciones apriorísticas²².

La discrepancia expuesta entre los magistrados podría decirse que ha quedado solventada con la Ley administrativa, pues el legislador presume la capacidad de los distintos colectivos obligados por su art. 14.2, refrendando así la obligatoriedad de algunos de los sujetos obligados a las NEO. Ahora bien, el problema se presenta ante la posibilidad de que la AEAT siga ampliando el ámbito subjetivo de las notificaciones electrónicas obligatorias para integrar

20 Cabe llamar la atención sobre el dictado del art. 115 bis del RGAT pues mantiene la posibilidad de que el régimen de notificaciones electrónicas se desarrolle por orden ministerial. Una cuestión controvertida a la que ya se ha aludido en una nota anterior (vid. FALCÓN Y TELLA, «La dudosa constitucionalidad...», *op. cit.*, pág. 2 de 5).

21 Argumenta el Tribunal que, ante *«el ámbito subjetivo de personas afectadas por la disposición impugnada, y dadas las características de estas, no se puede aceptar que se trate de un requisito técnico que pueda considerarse de imposible cumplimiento para las entidades destinatarias de las notificaciones»*, y en esta lógica añade que *«por la naturaleza de las cosas»* las entidades incluidas en el ámbito de aplicación no están afectadas por las limitaciones que la ley prevé sobre el *«acceso y disponibilidad»* de medios tecnológicos.

22 En coherencia con la observación realizada por el Consejo de Estado en el dictamen 1815/2010: *«...algunas previsiones —y, singularmente, las relativas a su ámbito subjetivo de aplicación (...)— pudieran conducir en la práctica a una indebida extensión del sistema de notificación electrónica obligatoria a obligados tributarios respecto de los cuales, por razones diversas (las tasadas en la Ley 11/2007), es posible que no quede suficientemente garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos para la correcta recepción por vía electrónica de comunicaciones y notificaciones».*

otros colectivos de personas físicas²³. Desde este punto de vista, la cuestión que sigue abierta es si la obligatoriedad se puede imponer a las personas físicas con base en la generalización del uso de los medios electrónicos y la presunción de que los ciudadanos disponen de una capacidad tecnológica para actuar con la Administración por medios electrónicos. Por ejemplo, ¿podría presumirse la capacidad tecnológica de las personas físicas con base en el uso generalizado de los dispositivos electrónicos durante la crisis sanitaria del COVID-19?

La ampliación de la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas requiere una valoración distinta cuando afecta a las personas físicas, incluso durante la crisis provocada por la emergencia sanitaria. En este período se ha visibilizado la generalización del uso de dispositivos electrónicos, pero también se ha constatado la llamada «brecha digital». No todos los ciudadanos disponen de la capacidad económica, técnica y organizativa para acceder con garantías a los servicios digitales de las Administraciones. Es más, también se han puesto de manifiesto las limitaciones de estos servicios digitales cuando han de soportar un uso masivo por los ciudadanos.

Las soluciones normativas que se adopten a la hora de ensanchar la obligatoriedad de las relaciones electrónicas deben tener en cuenta estos factores. En este sentido, son relevantes algunas consideraciones ya realizadas por los tribunales ante la administración electrónica. El ejemplo viene dado por la SAN, Sección 2ª, de 19 de julio de 2016, rec. 573/2013. Aunque la controversia que suscita el pronunciamiento se refiere al sistema NEO y, por consiguiente, no resulta de aplicación la Ley 39/2015, el órgano jurisdiccional alude al nuevo marco normativo para subrayar que la diferencia entre personas jurídicas y físicas ha quedado claramente plasmada en la actual Ley administrativa. Y así, *obiter dicta*, la Sala enfatiza que *«en el caso de las personas jurídicas –sociedades de capital, fundaciones, asociaciones, etc.– el legislador entiende que poseen infraestructura y presume que tienen capacidad para recibir la notificación electrónica. No ocurre lo mismo con las personas físicas, donde el legislador no presume la existencia de dicha capacidad y solo se impone por vía reglamen-*

23 De hecho, durante el estado de alarma declarado por la COVID-19, entre las medidas adoptadas por Andalucía y Murcia, se amplía el colectivo de obligados a relacionarse electrónicamente en materia tributaria, tanto para la presentación de declaraciones como en los procedimientos tributarios. Aunque excede del objeto de este trabajo el análisis de las concretas circunstancias que concurren en estos casos, reflejan la tendencia de nuestras Administraciones tributarias en este campo. En el caso de Andalucía, el artículo 8 del Decreto-ley 3/2020, de 16 de marzo, establece nuevos obligados para la realización cualquier trámite ante la Agencia Tributaria de Andalucía. Esta obligación dirigida a *«aquellos agentes que tengan la consideración de colaboradores sociales»* se justifica en la Exposición de Motivos porque *«la actual situación exige anticipar en el tiempo»* unas medidas que ya estaban planificadas para este año. Entre los nuevos sujetos obligados, además de las personas físicas integradas en entidades, instituciones u organizaciones que operan en el marco de la colaboración social regulada en el artículo 92 de la LGT, comprende a las *«personas físicas que, actuando en nombre de un tercero, estén incluidas en el censo de empresarios profesionales y retenedores, cuando actúen en el ejercicio de su actividad empresarial y profesional»*. En Murcia, la disposición adicional primera del Decreto-ley 2/2020, de 26 de marzo, amplía el colectivo de personas obligadas a entenderse con la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, para la realización de cualquier trámite, *«con la finalidad de evitar la actuación presencial en las dependencias de la Administración»*, como así dice su Exposición de Motivos. Entre los nuevos obligados, se encuentran las personas que hayan suscrito el documento individualizado de adhesión al Acuerdo de colaboración social para realizar, en representación de terceras personas, las actuaciones contempladas en el artículo 92 de la LGT.

taria a determinados colectivos y siempre que quede acreditada y justificada dicha capacidad».

La interpretación realizada por la AN parece dibujar un horizonte más garantista ante futuros desarrollos reglamentarios encaminados a expandir el perímetro de la obligatoriedad de las relaciones electrónicas. Sería deseable avanzar en esta línea. Sin embargo, no se pueden obviar algunos planteamientos jurisprudenciales que se alejan de esta visión. Tal es el caso de la SAN, Sección 7ª, de 16 de febrero de 2015, en la que, a propósito de la legalidad de la orden ministerial por la que se establece la obligatoriedad de la presentación telemática de autoliquidaciones y declaraciones tributarias (Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre), se pone la atención en que la medida afecta a un amplio colectivo dentro de la Abogacía, incluidos algunos Colegios de Abogados pequeños, sin hacer distinción alguna y sin tener en cuenta las circunstancias particulares. Para la Sala, el colectivo de personas físicas que interpone el recurso —a través del Consejo General de la Abogacía— cumple con los requisitos exigidos por la habilitación legal (art. 27.6 de la Ley 11/2007): *«capacidad económica, capacidad técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados»*. Y, en esta lógica, la sentencia concluye que *«está garantizado el acceso y disponibilidad de los medios precisos»*. En este caso, no solo presume la capacidad del colectivo profesional que plantea la controversia, sino que añade lo siguiente: *«No cabe duda, que se alcanzarán las anteriores capacidades y tecnologías por todo el colectivo de Abogados ejercientes, por el apoyo técnico que prestará en su caso el citado Consejo General, o los correspondientes Colegios de Abogados, o sus asociados, para resolver las dificultades o carencias que presumiblemente (que no probadas) puedan tener alguno de los mismos»*.

El razonamiento de la Sala refleja una posición favorable al uso de la tecnología en las relaciones entre ciudadanos y Administración, lo que en sí mismo es incuestionable. Ahora bien, el razonamiento pierde de vista que la idoneidad de la medida no depende de que el colegio profesional pueda proporcionar los medios a sus colegiados a efectos de cumplir el trámite electrónico. De hecho, sorprende que el órgano judicial acometa la justificación de la procedencia de la obligación de la utilización del medio electrónico cuando no lo hace la norma que la crea.

Esta visión amable ante la administración electrónica está presente en la STC 6/2019, de 17 de enero, donde en relación con la digitalización de la Administración de Justicia, y a propósito de la proporcionalidad de las obligaciones impuestas a justiciables y profesionales de la justicia, declara lo siguiente: *«No se alcanza a ver qué obstáculo legal para el bienestar de procuradores, graduados sociales o abogados, puede suponer que el legislador sustituya el régimen presencial diario en la recepción de los actos de comunicación imperante antaño por otro de naturaleza electrónica al que puede accederse desde distintos dispositivos y en lugares diferentes, para comodidad de la persona, protegido dicho acceso con una serie de garantías dentro de la plataforma habilitada...»*. A lo que añade que, precisamente, *«por su trabajo y su dedicación, se puede esperar que el profesional acceda a su buzón diariamente o casi a diario, no otra cosa»*.

Estas consideraciones, en las que se prioriza la generalización de los medios electrónicos en el ámbito de las Administraciones Públicas frente al «rechazo»

del ciudadano, requieren ser perfiladas, ya que pueden contribuir a que se consolide un modelo relacional desequilibrado, con un empeoramiento de la posición jurídica del ciudadano en sus relaciones electrónicas con las Administraciones.

Desde este punto de vista, resulta de interés retomar el planteamiento de la SAN de 19 de julio de 2016. Pues con arreglo a su criterio, tratándose de personas físicas, podría decirse que el establecimiento de la obligación de recibir notificaciones se ajustará al mandato legal (art. 14.3 de la Ley 39/2015) cuando la norma reglamentaria fundamente, aunque sea de modo sucinto, la capacidad técnica, económica y organizativa de los destinatarios de la medida; y, a tal efecto, habrá que tener en cuenta la disponibilidad efectiva de recursos materiales y técnicos necesarios para atender a la relación electrónica²⁴. Adicionalmente, la regulación reglamentaria deberá recoger soluciones complementarias que garanticen a los ciudadanos el acceso y la disponibilidad de medios electrónicos en aquellos casos en que, por sucesos inesperados o no deseados (imposibilidad técnica o material), se pueda ver obstaculizado el éxito del trámite electrónico poniendo en riesgo el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones de los ciudadanos²⁵. En definitiva, no se puede perder de vista que, cuando la obligación afecta a personas físicas, su imposición normativa conlleva la limitación del derecho reconocido en el art. 14.1 de la Ley 39/2015 que, como es sabido, permite a los ciudadanos elegir el medio por el que se van a relacionar con las Administraciones.

Este enfoque está más cerca de los nuevos principios de accesibilidad, igualdad, usabilidad y neutralidad sobre los que se cimenta la administración electrónica. Como señala MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, todos ellos persiguen el mismo objetivo: «permitir el acceso general al procedimiento administrativo electrónico removiendo obstáculos (físico-personales, tecnológicos, económicos, etc.) que imposibiliten el normal desarrollo de las actuaciones de las personas interesadas con las Administraciones»²⁶. Unos principios que empiezan a penetrar en la cultura digital de la sociedad y que se reconocen en el catálogo de los derechos digitales formulados por la Ley Orgánica 3/2018, 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

24 COTINO HUESO pone como ejemplo el Decreto 220/2014 valenciano de e-administración en el que se introduce que, antes de la aprobación de un reglamento que obligue a la relación electrónica, la Administración informe y acredite que se dan los requisitos que garantizan el acceso efectivo a los medios electrónicos (*vid.* «La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración», *IDP*, n.26, febrero 2018, pág. 8). Esta visión dista de la tendencia seguida, por ejemplo, con las medidas adoptadas por algunas CCAA para ampliar el círculo de las personas físicas que quedan obligadas a relacionarse con sus Administraciones tributarias a los que se ha hecho referencia en la nota anterior.

25 En esta línea, resulta de interés la posición de la doctrina académica. Por ejemplo, MARTÍN DELGADO insiste en que «el derecho fundamental a la defensa conlleva la necesidad no solo de motivar adecuadamente el tipo de colectivos obligados, sino de justificar que, efectivamente, tienen acceso y disponibilidad de medios no solo por su capacidad económica, sino también técnica» (*vid.* «Ejecutividad y eficacia...», *op. cit.*, pág. 2149).

26 *Vid.* «El régimen jurídico del nuevo Procedimiento Administrativo Común», Aranzadi, 2017, pág. 99.

4. Elementos esenciales de las notificaciones electrónicas

La Ley administrativa califica la notificación por medios electrónicos como un medio de comunicación «preferente». Tal calificativo ha de ser matizado, puesto que cuando se trata de las notificaciones electrónicas dirigidas a quienes quedan obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, salvo las situaciones excepcionales previstas legalmente, no cabe otra opción que la relación electrónica.

La notificación telemática, en realidad, se erige como la forma habitual de comunicación en un procedimiento íntegramente electrónico. Así pues, la regla general será la notificación por dicho cauce digital, quedando relegada a un plano residual la notificación en papel. De hecho, también en relación con aquellos ciudadanos, personas físicas, a los que el art. 14.1 de la Ley 39/2015 les reconoce el derecho a elegir medio para entenderse con las Administraciones, el órgano actuante queda obligado a cursar simultáneamente una notificación electrónica para facilitar el acceso de los ciudadanos al contenido de la misma mediante comparecencia en la sede electrónica (art. 42.1).

Las condiciones generales de las notificaciones administrativas vienen establecidas en el art. 41.1 de la Ley 39/2015, según el cual *«las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de las mismas»*.

En este mandato se localizan los requisitos de validez de las notificaciones, tanto electrónicas como en papel (*«con independencia del medio utilizado»*). En su conjunto, todas estas exigencias tienen por objeto que las notificaciones sirvan eficazmente a la comunicación del acto administrativo, exigiéndose así su acreditación en el expediente.

La modalidad electrónica se sitúa en un plano equivalente a la modalidad tradicional en lo que se refiere a sus elementos esenciales. Así pues, la práctica de la notificación exige la constancia de los siguientes extremos: el envío o la puesta a disposición; la recepción o el acceso por el interesado o su representante; y, asimismo, las fechas y horas, el contenido íntegro del acto administrativo y la identificación fidedigna del remitente y el destinatario.

Tratándose de notificaciones electrónicas, dichos elementos vienen garantizados a través de los requisitos técnicos que han de cumplir los medios previstos para la notificación electrónica: la dirección electrónica habilitada única y la sede electrónica. Nótese que, a diferencia de la Ley 11/2007, ahora se omiten otros cauces de comunicación a través de medios tecnológicos como pueda ser, por ejemplo, el correo electrónico²⁷.

²⁷ Sobre esta cuestión, CUBERO MARCOS, J.I., ¿Son válidas las notificaciones realizadas mediante correo electrónico?, *Rev. Derecho Público*, n. 204, 2017, págs. 133-163.

En el escenario actual, los medios electrónicos habilitados para que el ciudadano acceda a las notificaciones emitidas por las Administraciones tributarias son:

- a) El Punto de Acceso General electrónico de la Administración.
- b) La sede electrónica de la Administración notificante.
- c) La «dirección electrónica habilitada única»²⁸, en el caso de la AEAT y de las Administraciones adheridas a dicho sistema.

En el ámbito de la AEAT, el RD 1363/2010 prevé la práctica de la notificación a través de la dirección electrónica habilitada (DEH) regulada en el art. 38 del RD 1671/2009. Un precepto sigue vigente con arreglo a la disposición derogatoria única de la Ley 39/2015.

Pues bien, para acceder al buzón electrónico asociado a la DEH, el interesado o su representante deberán disponer de un certificado digital o DNI-e; y, una vez activada, podrán señalar la dirección o direcciones de correo para recibir avisos de las sucesivas puestas a disposición de las notificaciones emitidas por la Administración tributaria.

4.1. La constancia de la puesta a disposición

En equivalencia a la constancia fehaciente de la práctica de la notificación en papel, la modalidad electrónica presenta como requisito de validez la *constancia de su puesta a disposición* en la DEH o en el buzón habilitado en la sede electrónica, según corresponda en la Administración actuante. Estas plataformas se erigen como una garantía del sistema de comunicación de manera que, a diferencia del correo electrónico convencional, han de cumplir los requerimientos legales que acreditan la integridad y autenticidad del acto notificado, así como la constancia de su puesta a disposición y su recepción, y la identificación del emisor y el destinatario.

Al igual que sucede con el intento de notificación en papel, la Ley administrativa establece que la validez de la notificación electrónica precisa que la Administración actuante acredite que ha iniciado el proceso de comunicación con la puesta a disposición del destinatario del acto objeto de notificación²⁹. Y para ello será necesario que quede justificada la fecha y hora en que se produce.

28 Como explica MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, la «dirección electrónica habilitada única» se corresponde con la dirección electrónica habilitada utilizada inicialmente por la Agencia Tributaria y actualmente de la Administración General del Estado, a la que pueden adherirse por convenio las Administraciones autonómicas y locales que lo deseen (*vid.* «*El régimen jurídico...*», op. cit., pág. 244). El art. 2 de RD 1363/2010 establece que la AEAT practicará las notificaciones electrónicas a través del sistema de dirección electrónica regulado por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril.

29 A efectos del cómputo de los plazos de los procedimientos, el TEAC ha mantenido que la existencia de un intento de notificación se acredita con la puesta a disposición del contenido del acto en la DEH, no en el momento en que el interesado acceda (resoluciones de 2 de diciembre 12 de 2015, RG 232/14; y 12 de enero de 2017, RG 738/13).

Esta simetría no es absoluta. Entre otras razones, no lo es porque cuando la notificación se practica en el domicilio del interesado, de no hallarse presente, sin que nadie pueda hacerse cargo de la notificación, se procederá a un segundo intento; quedando abierta la vía edictal para el caso de que, intentada la notificación, no hubiese sido posible su práctica. Este recorrido desaparece en la modalidad electrónica, lo que ha dado lugar a que esta distinción haya generado debate, dado que la transición a la modalidad telemática no se realiza en términos de equivalencia, y ello supone una pérdida de garantías para el ciudadano³⁰. Es decir, lo discutible no es que el tratamiento sea diverso, sino que las ventajas que conlleva el medio digital no proporcionan un estado equivalente o más favorable para el ciudadano de cara al fortalecimiento de su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

La Audiencia Nacional, en su sentencia de 19 de julio de 2016, rec. 573/2013, confirmada por la STS de 17 de enero de 2018, rechaza que se pueda aplicar el instituto de la analogía a las notificaciones electrónicas porque no existe identidad de razón. Para la Sala es claro que el legislador ha establecido una regulación distinta para esta modalidad de notificación. Un modelo de notificación que califica como *razonable* por las razones siguientes: la primera, porque no tiene sentido la notificación edictal, puesto que la notificación es posible cuando la Administración actuante ha cumplido con todos los requisitos; y la segunda, porque carece de lógica un segundo intento de notificación cuando aquella se encuentra a disposición del destinatario.

Dicho esto, la Sala señala que *«otra cosa es que el destinatario no acceda a su contenido en plazo por causas a él no imputables, lo que deberá alegar y justificar»*.

Esta observación de la Audiencia Nacional es de gran relevancia porque cuando el ciudadano se ve imposibilitado para acceder al contenido del acto tributario, en ese concreto escenario, se puede apreciar un deterioro de su posición jurídica. Exactamente, ¿qué puede alegar?, ¿cómo puede justificar que no pudo acceder en plazo a la notificación?

La Administración actuante no se encuentra con estos problemas de prueba, dado que todo el proceso se desenvuelve en un entorno electrónico que le es favorable. Así se deduce de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre. Entre las condiciones de prestación del servicio, el artículo 10 obliga a mantener un «registro de eventos» de las notificaciones, que ha de contener, *«al menos, la dirección electrónica, la traza de la fecha y la hora de la recepción de la puesta a disposición en la dirección electrónica y del acceso del interesado a la notificación y la descripción del contenido de la notificación»*.

30 GAMERO CASADO insiste en que la transición a la administración electrónica no puede condicionarse a un principio de igualdad en sentido estricto, sino que ha de responder a un principio de «integridad de garantías», lo que significa que, analizado un procedimiento en su globalidad, el interesado disponga de garantías equivalentes (*vid.* «La práctica de notificaciones...», *op. cit.*, pág. 10).

De todos estos eventos, el prestador del servicio deberá emitir certificación al órgano u organismo actuante. En concreto, por cada notificación electrónica se emitirá:

- a) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que se recibe el aviso de puesta a disposición enviada por el órgano u organismo notificador.
- b) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que se produce la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario, incluyendo el propio acto o actuación notificada o, al menos, su sello electrónico.
- c) Certificación electrónica del transcurso del plazo de 10 días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.
- d) Certificación electrónica de cualquier incidencia que se produzca en la práctica de la notificación.

La norma no ha previsto que el prestador de servicio genere certificaciones paralelas para el destinatario de la notificación a través de la dirección de correo electrónico vinculada a su DEH. Esta actividad automatizada sería de gran utilidad para aquellos ciudadanos que han de asumir la titánica gestión de las notificaciones electrónicas, tanto las emitidas por la AEAT como las de cualquier otra Administración Pública.

La certificación secuenciada de los distintos eventos de cada notificación contribuiría a conocer en tiempo real el estado de la notificación, garantizando así el acceso al texto íntegro de la decisión administrativa –fin último de la notificación–. Y también sería útil como medio probatorio ante la hipótesis de que el interesado tenga que alegar y demostrar que ha padecido indefensión. Por extraño que parezca, puede ocurrir que el ciudadano acceda al buzón y no encuentre ninguna notificación pendiente –ni haya recibido aviso complementario–, pero que, pasado el tiempo, cuando ya no puede reaccionar, se encuentre notificado por no haber accedido al buzón, ¿cómo podrá probar que en la fecha y hora de la puesta a disposición que figura en el expediente no estaba la notificación?

La Orden que regula la DEH establece que el destinatario recibirá una certificación con las fechas y horas de las dos fases: la de la puesta a disposición y la de acceso o rechazo. Pero se trata de una certificación *a posteriori*, por lo que no contribuye a detectar las incidencias que puedan plantearse en los primeros momentos del proceso de notificación. Para esta fase inicial, la de la puesta a disposición de la notificación en la DEH, el interesado podrá recibir un aviso en su correo electrónico, pero su omisión no afecta a la validez de la notificación (art. 41.6 Ley 39/2015).

La eventual discordancia entre las fechas de la puesta a disposición de la notificación y su práctica puede sorprender en un entorno automatizado, en el que se presupone asegurada la integridad y autenticidad de la comunicación. Pero no estamos ante una herramienta informática infalible, como así se reconoce por la norma administrativa cuando contempla como escenario probable que no se produzca la emisión del aviso complementario.

En esta lógica, puede darse el caso de que el obligado tributario el día «x» a la hora «y» entre a su buzón sin que encuentre ninguna notificación pendiente, y pasados unos días, en una nueva consulta aparezca una notificación expirada porque, supuestamente, se puso de manifiesto el día «x» a la hora «y». O bien podría suceder que estuviera disponible para el obligado tributario en un determinado momento temporal, pero no para su apoderado, debido a una discordancia en la sincronización de la puesta a disposición de la notificación para uno y otro, ¿cómo se puede acreditar que la notificación no estaba disponible en su buzón en esa fecha y hora?, o ¿cómo demostrar que la notificación estaba disponible para el obligado y no para su apoderado?

Las deficiencias del sistema de notificaciones de la AEAT existen. Así lo ilustra la SAN de 19 de abril de 2018, rec. 742/2015, donde la actora prueba mediante dos capturas de pantallas realizadas en dos consultas a la sede electrónica que los acuerdos tributarios controvertidos presentan fechas de notificación distintas.

El órgano judicial estima el recurso entendiendo que se ha producido indefensión. Sin entrar en el detalle del supuesto fáctico, la prueba mediante el contraste de dos pantallazos realizados en dos momentos distintos evidencia la débil posición en la que se encuentran los ciudadanos ante una tecnología al servicio de Administración. Por ejemplo, ¿qué habría sucedido si el recurrente no hubiera realizado las dos capturas de pantalla?

La respuesta a este interrogante viene dada por la STSJ de Andalucía (Málaga), de 19 de octubre de 2017, rec. 528/2016, en la que se desestima el recurso precisamente porque el demandante no puede acreditar que estuvo revisando las notificaciones con regularidad y que no llegó a ver la resolución que se entiende por notificada en la DEH. El interesado aduce que se trata de una prueba diabólica. En primer lugar, porque habiendo solicitado a Correos, entidad encargada de gestionar la DEH de la Administración General del Estado, certificación de las notificaciones practicadas en su DEH por la AEAT, la respuesta que encuentra es que, una vez transcurridos los 90 días desde la notificación, la misma desaparece sin que quede copia que permita acreditar dicha notificación. Y, por otra parte, tampoco constituye prueba válida el Acta de Presencia otorgada por Notario sobre el listado de notificaciones que figuran en la sede electrónica (supuestamente, en la que se alojan simultáneamente las notificaciones enviadas por el órgano emisor a la DEH), y que evidencia anomalías en la ordenación de los actos notificados. En este caso, la Sala considera que esta prueba *«es inidónea frente a la verificación informática del sistema de notificaciones electrónicas de la AEAT, con CSV –código seguro de verificación– y sello de tiempo»*.

Las consideraciones expuestas evidencian la necesidad de que el sistema de notificaciones electrónicas sea revisado. Entre otros aspectos, sería oportuno garantizar al destinatario la correspondiente certificación con la fecha y hora de la puesta a disposición de la correspondiente notificación. Esta certificación permitiría al ciudadano, usuario de la DEH, verificar el cumplimiento de uno de los requisitos de validez de la notificación. Se trata, en definitiva, de reforzar los derechos digitales de los usuarios de las notificaciones electrónicas con el

fin de que garantizar que el elemento electrónico no se erija en freno al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

4.2. El acceso a la notificación y su posible rechazo

Separada de la puesta a disposición, en una segunda fase, el artículo 43 de la Ley administrativa establece que la notificación electrónica requiere la *comparecencia electrónica del interesado o su representante* en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante a través de la «dirección electrónica habilitada única» o mediante ambos sistemas, según proceda, acreditando la fecha y hora del acceso a su contenido.

Esta actuación puede equipararse a la necesaria recepción de la notificación en el modelo tradicional de notificaciones. En la modalidad en papel, como es sabido, la entrega y recepción se realizan en unidad de acto, quedando acreditada la práctica de la notificación en el acuse de recibo con la firma del receptor³¹. Sin embargo, cuando la notificación se realiza por cauce electrónico se produce una disociación de estos actos; y, en concreto, la práctica de la notificación se entiende producida cuando se realiza el *acceso al contenido* mediante la comparecencia del destinatario en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante, o bien a través de la DEH.

La práctica de la notificación queda acreditada mediante la certificación del acceso dirigida al órgano actuante, generándose un acuse de recibo para el destinatario en el que se hace constar la fecha y hora tanto de la *puesta a disposición* de la notificación como del *acceso* a la misma.

Es evidente que esta modalidad electrónica presenta significativas ventajas de cara a la eficacia de la notificación. Ahora bien, la comparecencia en la sede electrónica o a través de la DEH supone la transformación de una función administrativa en una carga para el ciudadano, especialmente para aquellos que quedan obligados a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

Desde su primitiva regulación por la Ley 24/2001, la práctica de la notificación se produce por el acceso, por su rechazo, o por el simple transcurso del lapso de diez días naturales desde la puesta a disposición sin que tenga lugar dicho acceso por parte del destinatario.

La eficacia de la notificación por transcurso del tiempo, como explica VALERO TORRIJOS³², evita que la práctica de la notificación mediante el acceso efectivo al contenido del acto quede en manos del destinatario; de modo que, evitando el acceso al buzón electrónico, sea el interesado el que decida el momento en el que se produce la notificación; y, por consiguiente, el momento en el que ha de concluir el procedimiento administrativo.

31 Como explica MARTÍN DELGADO, en la modalidad convencional, el acuse de recibo a través del agente de correos, da fe de que la notificación ha sido debidamente practicada, rechazada o intentada. *Vid.* «Ejecutividad y eficacia...», *op. cit.*, pág. 2156.

32 VALERO TORRIJOS, J., «El régimen jurídico...», *op. cit.*, pág. 171.

Ahora bien, la solución legal no resulta satisfactoria. En relación con la Ley 39/2015, GAMERO CASADO³³ pone el acento en que este «rechazo tácito» o «notificación tácita» se configura como una verdadera presunción *iuris et de iure*, y tergiversa la realidad material toda vez que el rechazo por parte del destinatario no es equiparable a la omisión de acceso al buzón. En puridad, el rechazo presupone una actitud deliberada de no ser notificado, por lo que la respuesta jurídica ante este escenario no puede ser idéntica a aquellos supuestos en los que el interesado no accede a la notificación por causas ajenas a su voluntad (imposibilidad técnica, etc.).

A pesar de la crítica unánime por parte de la academia, los pronunciamientos jurisprudenciales³⁴ han avalado la solución legal en términos de proporcionalidad, entendiendo que el plazo de diez días es un «*parámetro razonable*» para que la notificación se produzca por el acceso del interesado o su representante. Y, desde este punto de vista, se considera admisible que, de no hacerlo, se entienda rechazada la notificación y, por tanto, practicada la misma.

El art. 43.2 de la Ley administrativa mantiene la equiparación de la falta de comparecencia del interesado con el rechazo, y así dispone que «*cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido*».

La Ley introduce un matiz que no ha de pasar inadvertido. El rechazo tácito se produce en todo caso. Este automatismo a la hora de considerar practicada la notificación, quedando constancia de que no ha existido un conocimiento del acto notificado, resulta desproporcionado y puede conducir a situaciones de indefensión. Nótese que la nueva redacción ha suprimido la excepción que incorporaba su predecesora, la Ley 11/2007, y que venía a equilibrar la solución legal dada para este rechazo tácito. En su art. 28.3, al establecer que, transcurridos diez días naturales sin acceso al contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada, añadía lo siguiente: «*salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso*».

El hecho de que se haya eliminado este extremo de la redacción contenida en el art. 43.2 de la Ley 39/2015 viene a demostrar el deterioro de las garantías de los ciudadanos en la actual administración electrónica. La vigente redacción da pie a que no exista incentivo alguno para que la Administración adopte medidas alternativas para dar una respuesta proporcionada al interesado que, por razones objetivas y conocidas a través del registro de eventos de la DEH³⁵, no haya podido acceder a la notificación. De partida, la notificación se tendrá por rechazada, es decir, por practicada, lo que permitirá a la Administración seguir su actividad; y ello aunque el órgano actuante tenga posibilidad de llegar al inte-

33 GAMERO CASADO, E., «La práctica de notificaciones...», *op. cit.*, pág. 9 de 12.

34 SAN de 19 de julio de 2016, rec. 573/2013, confirmada por STS 17 de enero de 2018, rec. 3155/2016.

35 Esta imposibilidad técnica o material del acceso al acto objeto de notificación se entiende circunscrita a la imposibilidad de acceso al buzón electrónico asociado a la DEH, sin que se pueda considerar como tal la imposibilidad de acceso por haber caducado el certificado electrónico del interesado (RTEAC de 2 de noviembre de 2017, RG 3835/2014).

resado por otro cauce³⁶. En estas circunstancias, de poco o nada sirve que el art. 32.3 de la Ley haya previsto la posibilidad de que se amplíen los plazos no vencidos cuando una incidencia técnica imposibilite el funcionamiento ordinario del sistema o la aplicación de que se trate —en este caso, la DEH, la sede electrónica o el PAG—.

El legislador quiebra el equilibrio entre el principio de eficacia y el derecho a la tutela judicial efectiva, haciendo prevalecer el interés de la Administración, aun cuando tenga constancia de que la notificación no ha cumplido su finalidad porque el destinatario no ha tenido conocimiento del contenido del acto administrativo. En estas circunstancias, desaparecido el asidero legal que ofrecía la Ley 11/2007, el interesado tendrá que afrontar la difícil tarea de demostrar la falta de proporcionalidad de las consecuencias anudadas a este rechazo por falta de acceso, obviamente en el caso de que tenga conocimiento del acto antes de que hayan finalizado los plazos para interponer recurso.

Téngase en cuenta que los tribunales vienen aplicando al ámbito de las notificaciones electrónicas la doctrina consolidada en materia de notificaciones, considerando que el cumplimiento de las formalidades en la práctica de la notificación genera una presunción *iuris tantum* de que el acto ha llegado tempestivamente a su destinatario y que, por tanto, puede ser desvirtuada por el interesado (por todas, sentencia TS de 26 de mayo de 2011, rec. 5423/2008). Un camino difícil de transitar, entre otras razones, por las dificultades que entraña para el ciudadano demostrar su diligencia en la gestión del buzón electrónico asociado a su DEH, o bien, llegado el caso, probar que la Administración no ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables (STS de 16 de noviembre de 2016, rec. 2841/2015).

Esta dificultad se hace visible en los pronunciamientos de los tribunales relacionados con el sistema NEO. Son numerosas las sentencias en las que el órgano revisor no puede llegar más allá en su análisis porque falta la prueba que acredite la lesión al derecho de defensa que aduce el ciudadano. Para un obligado a relacionarse electrónicamente con la AEAT, el control jurisdiccional se limita a verificar que se ha cumplido el simplificado ritual que comporta la estructura bifásica de las notificaciones: a) la acreditación de la fecha y hora de la puesta a disposición de la notificación, y b) la acreditación de la fecha y hora del acceso o rechazo de la misma.

En un resumido recorrido por la jurisprudencia, se puede observar una rica casuística que pone de manifiesto la dificultad probatoria que se encuentra el interesado:

- No es suficiente alegar que se trata de un descuido por no estar familiarizado con las nuevas formas de comunicación, máxime cuando se trata de un usuario avanzado en administración electrónica como es el caso de

36 Nótese que la Administración tributaria, a efectos de la iniciación del procedimiento, se encuentra con un abanico amplio de posibilidades en virtud de lo dispuesto en el art. 110.2 de la LGT: «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 para tal fin».

una agrupación de interés económico (STS de 11 de diciembre de 2017, rec. 2436/2016).

- Tampoco se puede invocar que existe una legítima expectativa a ser permanentemente notificado por correo ordinario simplemente basada en el hecho de haberse llevado cabo por tal cauce los actos de trámite anteriores a la liquidación y la imposición de sanción (STS 11 diciembre 2017, rec. 2436/2016).
- No se puede alegar que, al tiempo de notificar el acuerdo en la DEH el destinatario, no se tenía el certificado electrónico si el interesado no aporta certificación oportuna de la Fábrica de Moneda y Timbre en la que conste la fecha de petición del certificado y la fecha en que se otorgó y estuvo operativo (SAN 13 de julio de 2017, rec. 50/2017).
- No tiene sentido alegar la imposibilidad técnica de acceso al sistema informático si no se acredita debidamente (STSJ Madrid de 15 de julio de 2016, rec. 1175/2014).
- Los fallos en los equipos informáticos del obligado tributario, aunque resulten probados, no implican un mal funcionamiento de la DEH, por lo que no habrá indefensión cuando dicho sujeto ha podido intentar la conexión con la sede electrónica desde otro dispositivo electrónico (STSJ Extremadura de 31 de marzo de 2016, rec. 325/2015).
- No se puede considerar como problema informático la imposibilidad de acceso a la DEH por estar vinculada a unas direcciones de correo pertenecientes a personas que habían sido despedidas por el interesado (STSJ Castilla y León. Valladolid, de 10 de abril de 2017, rec. 441/2016).

De la respuesta dada en estos pronunciamientos se deduce que los problemas técnicos que se generan en la esfera de actuación del interesado no entran en el concepto imposibilidad técnica o material de acceso al buzón. En dichas circunstancias, corresponde al ciudadano buscar la solución, ya sea entrando al buzón en otro momento, ya sea mediante el uso otro dispositivo, o bien con el auxilio de otro profesional (en esta línea argumenta el TC en su sentencia 6/2019, 17 de enero).

Esta lectura resulta desproporcionada cuando el uso del medio electrónico es preceptivo³⁷, con lo que la Ley administrativa deja en indefensión al ciudadano al no contemplar medidas que atenúen la dificultad que representa la gestión del buzón electrónico y, en concreto, la prueba de que sus accesos al buzón quedaron registrados en la aplicación informática. Téngase en cuenta que la *trazabilidad* es una de las dimensiones destacadas por el Esquema Nacional de

37 GAMERO CASADO explica que el alcance de la imposibilidad manejado por el art. 28.3 de la Ley 11/2007 debe ser «exclusivamente» la que resulte imputable al proveedor del servicio de mensajería, sin que puedan comprender causas relacionadas con la situación del destinatario (enfermedad, avería del terminal, etc.), porque ello condicionaría la validez de la notificación. Ahora bien, este planteamiento tiene sentido en aquellos casos en los que el uso del medio electrónico cuenta con el previo consentimiento del interesado, solo en estas condiciones es razonable que recaiga sobre él toda la incidencia relativa a su esfera personal (*vid.* «La práctica de las notificaciones...», *op. cit.*, pág.11 de 12).

Seguridad de nuestra administración electrónica (Real Decreto 3/2010, 8 de enero), lo que conlleva la existencia de registros de accesos y de incidencias en los sistemas que proporcionan los servicios digitales.

Por otra parte, cabe señalar que, aunque el art. 41.1 a) de la Ley 39/2015 deja abierta la posibilidad de comparecencia espontánea en las oficinas de asistencia en materia de registros a efectos de la práctica de la notificación, esta garantía resulta insuficiente si no se garantiza igualmente un sistema de avisos informativos al correo electrónico o a otro dispositivo electrónico que permita alertar de la puesta a disposición de una notificación. Como se verá con más detalle en un apartado posterior, el art. 41.6 ha previsto este servicio, pero no asegura su funcionamiento (*«la falta de la práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida»*).

4.3. El contenido íntegro del acto administrativo

La finalidad de las formalidades que revisten el proceso de notificación es garantizar que el contenido del acto administrativo —el texto íntegro— llegue al conocimiento del interesado³⁸. Como ya se ha dicho, se trata de conseguir un adecuado equilibrio entre el principio de eficacia y el derecho a la tutela judicial efectiva.

El régimen de las notificaciones electrónicas responde a esta lógica cuando garantiza el acceso permanente de los interesados a la DEH o a la sede electrónica, según corresponda; y, asimismo, al exigir que quede acreditada la fecha y la hora del acceso.

Ambos requisitos vienen establecidos en el art. 38 del RD 1671/2009, y desarrollados en la Orden Ministerial que regula la dirección electrónica habilitada. En concreto, el art. 9 de esta última establece que *«el sistema de dirección electrónica habilitada posibilitará el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica habilitada, tanto para solicitar la asignación de la dirección electrónica habilitada como para acceder al contenido de las notificaciones puestas a su disposición»*; y, entre las funciones del proveedor del servicio, el art. 10 exige que se acredite y certifique el momento exacto en el que se produce el acceso, así como *«cualquier incidencia»* que se produzca en el proceso de la práctica de la notificación.

Es evidente que la tecnología ha simplificado el ritual de formalidades que el órgano actuante ha de seguir para dar a conocer al interesado el contenido del acto, lo cual es loable desde el punto de vista del principio de eficacia. Pero el problema se plantea ante la posible indefensión que se puede provocar cuando el interesado no ha podido acceder al contenido de la notificación.

El régimen jurídico de las notificaciones electrónicas ha descuidado las ventajas que ofrece la informática para identificar los supuestos en los que no ha

³⁸ Así se enfatiza en la STS de 16 de noviembre de 2016, rec. 2841/2015, lo que permite considerar en el caso controvertido que las notificaciones electrónicas con hojas en blanco son nulas por generar indefensión.

existido ese conocimiento del acto y sus causas. Por ejemplo, se puede determinar si el rechazo ha sido voluntario o no, pues la herramienta informática proporciona el registro de todos los estados posibles de la notificación:

- Puesta a disposición: cuando el destinatario ha recibido la notificación en su buzón y está disponible para su acceso o rechazo.
- Leída o aceptada: cuando el destinatario ha accedido al contenido de la notificación.
- Rechazada: cuando el destinatario decide no leer la notificación
- Rechazada automáticamente o expirada: cuando el destinatario no ha accedido al contenido de la notificación en el plazo de validez de las notificaciones fijado legalmente.

Este dato podría ser útil para proporcionar soluciones alternativas que favorezcan el conocimiento del acto notificado. Incluso, más allá de esta información, tecnológicamente sería factible determinar si es una situación aislada o responde a un patrón reincidente. Como se ha avanzado, la trazabilidad exigida por el Esquema Nacional de Seguridad aprobado por el RD 3/2010, de 8 de enero, contempla tanto el «registro de actividad de usuarios» como el «registro de incidencias».

Y, en todo caso, si de lo que se trata es que la notificación cumpla con su función de garantía y sirva a la tutela judicial efectiva, carece de sentido que se impida el acceso al contenido del acto a través de la DEH cuando se produce el rechazo automático. Resulta falto de coherencia que, por un lado, el art. 9 de la Orden Ministerial PRE/878/2010 garantice a los ciudadanos el «acceso permanente» a la DEH para acceder al contenido de las notificaciones puestas a su disposición y, a continuación, el art. 10.1.e) señale, entre las funciones del prestador del servicio, la de «impedir» el acceso al contenido del acto cuando han transcurrido diez días desde la puesta a disposición de la notificación.

Este cierre al contenido de la notificación ha sido objeto de numerosas críticas³⁹. Al igual que sucede con el caso de la aceptación de las notificaciones electrónicas de la AEAT, sería deseable que, una vez expirado el plazo de acceso a la notificación, se permitiera el acceso al contenido, sin perjuicio de que pueda acceder a las notificaciones expiradas en la sede electrónica o a través del Punto de Acceso General (Carpeta Ciudadana).

En definitiva, se trata de favorecer la usabilidad de los servicios digitales y fortalecer las garantías del ciudadano⁴⁰. El silencio de la Ley 39/2015 en lo que

39 VALERO TORRIJOS. J., «El régimen jurídico...», *op. cit.* pág. 173. En materia tributaria, RUIZ ZAPATERO califica esta medida como «desproporcionada y sancionatoria» que afecta a la validez del sistema de notificaciones electrónicas en cuanto introduce una grave limitación del derecho a la defensa del ciudadano (*vid.* «La notificación tributaria obligatoria en una dirección electrónica habilitada», QF, n. 5, 2012, disponible en Aranzadi Instituciones [BIB 2012, 417], p. 7 de 10).

40 El principio de usabilidad promueve que el diseño de los servicios esté centrado en el usuario, de forma que se minimice el grado de conocimiento tecnológico necesario para el uso del servicio. Un contenido que podría conectarse con el principio de limitación de costes indirectos que inspira la actividad administrativa encaminada a la aplicación de los tributos.

atañe a estos aspectos no favorece a los operadores jurídicos; al contrario, contribuye al desequilibrio de un modelo relacional que pretende ser la forma normal de funcionamiento de las relaciones entre estos y Administraciones Públicas.

A la vista de la situación descrita, adquieren pleno sentido las palabras del Tribunal Constitucional en la Sentencia 55/2019, de 6 de mayo, que relacionadas con el sistema Lexnet, resultan igualmente extrapolables a otros campos de las Administraciones Públicas: *«La modernización de la administración de justicia mediante la generalización en el uso de las nuevas tecnologías (...) no constituye un fin en sí mismo sino un instrumento para facilitar el trabajo tanto del órgano judicial, como de los justiciables que actúan en los procesos a través de los profesionales designados o directamente por ellos cuando esto último es posible. No pueden en ningún caso erigirse tales medios tecnológicos en impedimento o valladar para la obtención de la tutela judicial a la que «todas las personas» (art. 24.1 CE) tienen derecho».*

Este punto de vista ha de estar presente en la aplicación de las normas que regulan las notificaciones electrónicas. De hecho, también se deduce de lo dicho por el Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de noviembre de 2016, rec. 2841/2015. En este pronunciamiento, ante el cambio que supone la implantación obligatoria de las notificaciones electrónicas, el Alto Tribunal enfatiza que *«en modo alguno ha supuesto, está suponiendo, un cambio de paradigma, en cuanto que el núcleo y las bases sobre las que debe girar cualquier aproximación a esta materia siguen siendo las mismas dada su importancia constitucional, pues se afecta directamente el principio básico de no indefensión y es medio necesario para a la postre alcanzar la tutela judicial efectiva».*

Si la tecnología permite mejorar o fortalecer las garantías en materia de notificaciones, ¿por qué impedir que el contenido del acto esté disponible el buzón una vez superados los diez días naturales? Si no ha existido una manifestación de rechazo por parte del destinatario, ¿por qué no facilitarle el conocimiento de la decisión administrativa?

Por el momento, la práctica de las notificaciones electrónicas posibilita que permanezca el acceso al contenido de las aceptadas durante 90 días; si expira el plazo de acceso a la notificación, el aviso permanecerá en la DEH por idéntico plazo, pero sin que se pueda acceder al contenido, lo que se podrá hacer a través de la sede electrónica de la AEAT o el PAG (Carpeta Ciudadana)⁴¹. Pasado ese lapso temporal, serán borradas del buzón sea cual sea su estado (aceptación, rechazo o rechazo automático).

Todas estas trabas deberían ser suprimidas favoreciendo la usabilidad que inspira la administración digital, garantizando el carácter instrumental que tiene la notificación a efectos de dar a conocer los actos tributarios con el objeto de que su destinatario pueda *«adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes»* (STC 155/1989, 5 de octubre)⁴².

41 Información disponible en la dirección www.notificaciones.060.es, consultada en febrero 2020.

42 Doctrina constitucional recogida, entre otras, en la STS de 11 de mayo de 2011.

5. Garantías asociadas a las notificaciones electrónicas

El mayor protagonismo que asume el interesado en el proceso de la notificación de los actos administrativos requiere el reconocimiento de ciertas garantías que faciliten el acceso al contenido de los mismos.

La Ley 39/2015, y así lo hace notar en su Exposición de Motivos, introduce dos novedades encaminadas a asegurar el conocimiento por parte del ciudadano de la puesta a disposición de las notificaciones: por un lado, el derecho a comunicarse con las Administraciones Públicas a través de un Punto de Acceso General electrónico de la Administración que funcionará como portal de acceso —arts. 13.a) y 43.4)—; y por otro, la obligación de la Administración actuante de enviar un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que este haya comunicado informando 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 —art. 41.6—.

Pues bien, ninguna de estas dos medidas constituye por el momento una verdadera garantía para el ciudadano.

5.1. Derecho a comunicarse a través del Punto de Acceso General

El catálogo de los derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones públicas contenido en el art. 13 de la Ley 39/2015 viene encabezado por el derecho a que la comunicación se canalice a través de un Punto de Acceso General único (PAG). Y, en particular, en el art. 43.4 de la Ley establece que los ciudadanos podrán acceder a sus notificaciones electrónicas, a «todas», desde el PGA que funcionará como portal de acceso.

Si se trata de un instrumento importante para el funcionamiento del sistema de notificaciones electrónicas, sorprende que ni esta Ley ni su complementaria, la Ley 40/2015, hayan acometido la tarea de definir y concretar el PAG. Es igualmente llamativo que la efectividad de este derecho quede desactivada como consecuencia de la prórroga de la entrada en vigor de los mandatos que afectan al mismo hasta finales de 2021: primero, por el aplazamiento de dos años de la disposición final séptima de la Ley 39/2015; después, por su prolongación hasta el 2 de octubre de 2020 por el Real Decreto-ley 11/2018 y, nuevamente, hasta el 2 de abril de 2021 por el Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre.

La indefinición del PAG ha dado lugar a que, por parte de la Comunidad Autónoma de Cataluña, se haya puesto en cuestión la constitucionalidad de la Ley administrativa ante la posibilidad de que se pueda considerar como un punto de acceso «único» para todas las Administraciones (en concreto, de los arts. 13.a) y 53.1.a) párrafo segundo, de la Ley 39/2015). El Tribunal Constitucional ha despejado la incógnita en la Sentencia 55/2018, de 24 de mayo, por la que se declara la inconstitucionalidad parcial de la Ley administrativa. En la misma, en relación con el PAG, razona que la Ley no ampara una interpretación contraria al principio de autoorganización de las Administraciones Públicas.

Para el TC, la interpretación conjunta del art. 53.1.a) y la disposición adicional segunda de la Ley 39/2015 permite descartar que el PAG sea «único» para todas las administraciones españolas. Esto significa que *«ha de haber tantos puntos de acceso general electrónico como Administraciones Públicas»*. En la sentencia, se concreta el significado de esta herramienta, precisando que *«no es un directorio con enlaces a los servicios electrónicos de todas las administraciones, sino el «portal de entrada» de cada una de esas administraciones, que aglutina (o conduce a) las sedes electrónicas de sus órganos»*.

Concebido en estos términos, el máximo intérprete de la Constitución entiende que la posibilidad de que el PAG funcione como puerta de entrada a todas las Administraciones Públicas ha de respetar el principio de autoorganización, siendo razonable que la Ley 39/2015 contemple la posibilidad de que las Administraciones autonómicas y locales puedan adherirse a esta herramienta de la Administración General del Estado.

Este pronunciamiento viene a confirmar la situación de desequilibrio que se produce en la relación electrónica, pues el derecho a acceder a las notificaciones electrónicas a través de un PAG único, queda subordinado a los logros alcanzados en la colaboración entre las Administraciones Públicas.

A falta de una entrada común para garantizar la comunicación electrónica, lo que dependerá de los convenios interadministrativos que se formalicen, la realidad de la administración electrónica, con arreglo a la disposición transitoria cuarta de la Ley 39/2015, exige el mantenimiento de los mismos canales, medios o sistemas electrónicos vigentes que permitan garantizar el derecho de las personas a relacionarse electrónicamente con las Administraciones. Ello significa que, en relación con las notificaciones electrónicas, se seguirán utilizando los medios de comunicación establecidos en el Real Decreto que regula el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias con la AEAT, pero ¿qué consecuencias tiene este mandato en aquellas Administraciones que no tenían desarrollados medios para las notificaciones electrónicas?

La situación descrita refleja el difícil escenario que se encuentran los ciudadanos. Una realidad ya vaticinada por el Consejo de Estado en su Dictamen al anteproyecto de la Ley administrativa (núm. 275/2015). Sin rechazar la orientación modernizadora subyacente en la reforma, dice claramente que *«no puede obviarse la inadecuación a la realidad»* del nuevo modelo relacional, pues *«no cabe desconocer que las posibilidades de acceso a los servicios e infraestructuras de telecomunicaciones distan mucho aún de ser homogéneas en todo el territorio nacional»*. En particular, subraya la inviabilidad del sistema de notificaciones electrónicas, debido a la dificultad que comporta un modelo que no garantiza la centralización de las comunicaciones, obligando a los ciudadanos al peregrinaje periódico: ¿Cómo conciliar la multiplicidad de Administraciones Públicas potencialmente notificadoras con los derechos de los interesados?

5.2. El aviso de la puesta a disposición de la notificación

El art. 41, apartados 1 *in fine* y 6, de la Ley 39/2015 regula un sistema de avisos complementario a la práctica de las notificaciones, útil tanto para las se realicen en papel como para las electrónicas. El precepto obliga a las Administraciones Públicas a enviar un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que este haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración actuante o en la DEH única.

Aunque se articula como un derecho de los ciudadanos, y conlleva una obligación para la Administración notificante, esta función garantista se desvanece por completo porque, sin solución de continuidad, dicho mandato dispone que *«la falta de la práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida»*.

El sistema de avisos informativos, lejos de una auténtica garantía para el ciudadano, constituye un servicio de ayuda de alcance general. Solo desde esta perspectiva se puede entender que su incumplimiento por parte de la Administración no tenga consecuencias, o bien que, como señala la propia Exposición de Motivos, que su funcionamiento, a diferencia de los medios de notificación, tenga lugar «siempre que esto sea posible».

Esta singular configuración puede ser útil para aquellos ciudadanos que siguen recibiendo notificaciones en papel, puesto que la Administración queda obligada a poner a disposición del interesado la notificación en la sede electrónica. El aviso, de alguna manera, es una invitación para que el ciudadano se adelante a la notificación en papel y conozca las ventajas que puede ofrecer la administración digital. Y, en esta lógica, la omisión del aviso no perjudica los derechos del destinatario del acto administrativo, puesto que recibirá la notificación en papel y podrá reaccionar frente a la decisión administrativa por los cauces de revisión oportunos.

Distinta es la situación de aquellos ciudadanos que se relacionan electrónicamente con las Administraciones Públicas, para estos las notificaciones por este medio conllevan la entrada periódica de uno o varios buzones electrónicos. Y, en estas condiciones, el aviso debería funcionar como una garantía, generando seguridad jurídica.

El legislador tendría que haber diferenciado esta doble funcionalidad al regular este servicio de avisos, permitiendo que, cuando se use en un entorno en el que la relación electrónica es obligatoria, funcione como una garantía ligada a la práctica de la notificación y no como un servicio complementario.

Tratándose de una notificación electrónica, la diligencia del órgano actuante no puede quedar reducida a la acreditación del fechado de la notificación y la inclusión de la certificación en el expediente administrativo. El aviso de notificación tendría que haberse configurado como un requisito adicional para la validez de la notificación, equivalente al acuse de recibo que acredita el intento de una notificación por correo ordinario. No tiene sentido que el prestador del servicio de DEH pueda generar certificaciones del registro de eventos de cada

notificación dirigidos al órgano emisor de la notificación, pero el destinatario del acto no pueda tener constancia de las incidencias que afectan al proceso de notificación, entre ellas, el aviso o la omisión del mismo generado por el prestador de servicios de la DEH.

Hay que decir que el tenor literal del artículo 41.6 de la Ley administrativa coincide con el previsto en el ámbito de las comunicaciones procesales por el artículo 152.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuya constitucionalidad ha sido analizada y declarada por el Tribunal Constitucional, en su sentencia 6/2019, de 17 de enero. La cuestión de constitucionalidad se plantea ante la posible indefensión que se le produce a un graduado social que presenta un recurso fuera de plazo porque no pudo reaccionar tempestivamente ante una resolución que le fue notificada electrónicamente, y de la que no tuvo conocimiento porque no recibió el aviso de la puesta a disposición de la misma.

La argumentación de la sentencia se centra en el necesario deslinde del régimen de los avisos y el de los actos de comunicación (emplazamientos, citaciones, notificaciones, etc.). Tal distinción conlleva que, al no participar de las características técnicas que proporcionan la plataforma Lexnet y otras similares utilizadas por las CCAA para los actos de comunicación, se ha de descartar que el sistema de avisos genere una confianza legítima moduladora del deber de diligencia de los usuarios de este servicio, sin que se pueda considerar quebrada una legítima expectativa en caso de la omisión del aviso, ni lesionado el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva por tal causa.

La sentencia cuenta con el voto particular de D. Juan Antonio Xiol Ríos, que califica la fórmula legal como «irrazonable y arbitraria». En su razonamiento enfatiza que el aviso se configura como una obligación para la Administración notificante, por lo que su incumplimiento no puede serle favorable: «*si hay un principio general de razonabilidad en el derecho —o, por más decir, de justicia en el sentido en que el art. 1.1. CE lo reconoce como valor superior del ordenamiento jurídico—, ese es el de que no puede pretenderse que el perjuicio derivado del incumplimiento de una obligación recaiga en la parte no incumplidora*».

El planteamiento del voto particular se ha de poner en relación con la valoración crítica realizada por la academia ante el último inciso del art. 41.6 de la Ley administrativa, según el cual «*la falta de práctica del aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida*». En particular, MARTÍN DELGADO considera que el precepto es contrario al art. 24 de la Constitución. El autor hace hincapié en que «suprimir los efectos invalidantes de la notificación en ausencia de aviso —ni siquiera se exige excepcionalidad en la omisión— es sencillamente, poner en situación de indefensión al interesado cuando esto ocurra, sobre todo si se tiene en cuenta que no hay motivos técnicos ni jurídicos para no practicarlo»⁴³.

La crítica es generalizada en el ámbito académico y, como se desprende de la sentencia, tampoco se puede decir que quede zanjado el debate sobre la constitucionalidad del tratamiento de los avisos informativos.

43 Vid.. «Ejecutividad y eficacia...», *op. cit.*, pág. 2164.

Piénsese que, en lo que se refiere a las notificaciones electrónicas a través de la DEH, la Orden Ministerial que regula esta herramienta permite considerar que el servicio complementario de avisos utilizado en el ámbito de las notificaciones tributarias se encuentra ligado al régimen de los actos de comunicación y, desde este punto de vista, participa de las garantías técnicas de la plataforma de comunicación, quedando obligado el titular de la DEH a facilitar al menos un correo electrónico. Es cierto que este aviso no es equiparable a la notificación porque no contiene el texto del acuerdo administrativo, pero queda garantizada la fecha y hora de la puesta a disposición y la identificación del emisor. Se trata por consiguiente de una actuación automatizada de la que queda constancia en el registro de eventos de la DEH⁴⁴.

Cuando la práctica de la notificación electrónica es obligatoria, parece razonable interpretar que, si la Administración ofrece este servicio complementario, quedando obligado el titular de la DEH a facilitar un correo electrónico, deben aceptarse las consecuencias favorables y desfavorables que se derivan del mismo. Y ello implica que el defecto en la emisión del aviso debe ser asumido por el órgano actuante, entendiéndose subsanado cuando en el registro de eventos de la notificación quede constancia del acceso al contenido del acto. De no producirse el acceso, la omisión del aviso no puede colocar a la Administración en mejor posición que si hubiera cumplido con su obligación de emitir el aviso en detrimento de los derechos del destinatario⁴⁵. Cuestión distinta es que el interesado no haya actualizado las direcciones de correo, en cuyo caso parece razonable que se tenga por efectuado el aviso realizado a una dirección errónea —aquella especificada en la plataforma electrónica—.

La necesidad de revisar este instrumento es evidente pues genera inseguridad jurídica y su práctica puede dar lugar a que se resientan los derechos de los ciudadanos. Por el momento, su aplicación práctica ha de ser proporcionada y evitar que pueda generar indefensión. En esta línea, GARCÍA-ALVARÉZ sostiene que «la validez de la notificación será cuestionable en determinados casos, pese a la claridad de la formulación legal», así ocurrirá en el seno de un procedimiento sancionador, debido a su vinculación directa con la prohibición constitucional de indefensión como derecho fundamental (art. 24.1 CE), pero también en los casos de notificación de un procedimiento iniciado de oficio⁴⁶.

En el ámbito tributario, resulta de interés la sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de junio de 2018, rec. 613/2015, en la que la Sala, a la vista de las circunstan-

44 Y debe cumplir con las exigencias del Esquema Nacional de Seguridad aprobado por el Real Decreto 3/2010, 2 de enero, cuyo artículo 19 dispone que el uso ordinario del sistema ha de ser seguro y sencillo, de forma que una utilización insegura requiera de un acto consciente por el interesado. Con arreglo a este precepto, cabe pensar que, si el correo electrónico no reúne las garantías de la plataforma, tal circunstancia exige que exista el consentimiento del interesado, pero no puede ser una razón para justificar que la omisión del aviso no tiene consecuencias desfavorables para la Administración actuante.

45 En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado, entre otras, en la Sentencia 158/2000, 12 de junio, que «no puede calificarse de razonable una interpretación que prime los defectos en la actuación de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de notificar con todos los requisitos legales (SSTC 204/1987, de 21 de diciembre, FJ 4, y 193/1992, de 16 de noviembre, FJ 4) y perjudicado paralelamente al particular afectado por el acto administrativo» (FJ 6).

46 Vid.. «Derechos de los interesados...», *op. cit.*, pág. 1412.

cias concurrentes en el caso concreto, concluye que la falta del envío del aviso a un obligado tributario vulnera el principio de confianza legítima. En el caso controvertido, el contribuyente había recibido aviso de todas las actuaciones que le habían sido notificadas en el curso de un procedimiento de comprobación limitada, salvo el que informaba de la liquidación tributaria, lo que dio lugar a que el recurso planteado contra la misma fuese inadmitido por extemporáneo.

Para el Tribunal catalán *«la actuación de la Administración a través del sistema que avisa al obligado tributario genera una confianza legítima respecto a la existencia de una notificación de la AEAT pendiente de recepcionar. Esta confianza legítima hace que sea trascendente y relevante que el obligado no entrara en su DEH a la vista de que no había recibido un aviso en su dirección de correo como había ocurrido hasta ese momento. Es decir, era una actitud esperable en el obligado tributario sin que pueda tildarse de negligente el hecho que no accediera a su DEH»*.

6. Lugares virtuales para la notificación y excepciones

6.1. Asignación de la dirección electrónica habilitada (DEH)

La Ley 39/2015 ha acotado los lugares virtuales en los que se ha de practicar la notificación: la dirección electrónica habilitada única (DEH) y la sede electrónica, a las que se podrá acceder desde el PAG, a través de la Carpeta Ciudadana⁴⁷. De esta manera, quedan excluidas otras posibilidades tecnológicas como el correo electrónico, fax, etc.

Una de las cuestiones que suscita gran incertidumbre es la efectividad de la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas, es decir, si la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones establecida en el artículo 14.2 de la Ley administrativa es suficiente para su práctica inmediata o si, por el contrario, es preciso que la relación electrónica vaya precedida de una comunicación mediante el sistema de notificación convencional.

Tratándose de procedimientos iniciados a instancia del interesado, el art. 41 de la Ley 39/2015 dispone que la Administración deberá notificar en el lugar señalado por el interesado, salvo que dicho sujeto esté obligado a relacionarse electrónicamente. Ahora bien, el precepto no es suficientemente claro en relación con los procedimientos iniciados de oficio. El su apartado 4 dispone lo siguiente: *«En los procedimientos iniciados de oficio, a los solos efectos de su iniciación, las Administraciones Públicas podrán recabar, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado recogidos en el Padrón Municipal...»*.

⁴⁷ La comparecencia a través de la Carpeta Ciudadana, entendida como el espacio personalizado desde el que el interesado puede acceder a los servicios digitales, implica la comparecencia en la sede electrónica a efectos del acceso a las notificaciones.

MARTÍN DELGADO⁴⁸ interpreta que, en el caso de que las notificaciones se practiquen a través de la sede electrónica, la apertura del procedimiento ha de ser notificada en papel. Se trata de una lectura garantista que viene corroborada por la letra del artículo 14.2 de dicha Ley administrativa, que extiende la obligación de la relación por medios electrónicos a «*cualquier trámite de un procedimiento administrativo*». Y ello, dice el citado autor, comprende todos los procedimientos iniciados a instancia de los interesados y los trámites de los procedimientos iniciados de oficio distintos de la notificación del acto de iniciación. Por tanto, dado que el inicio del procedimiento no es un trámite en el que tenga participación el interesado, la Administración actuante deberá practicar una notificación convencional (en papel), sin perjuicio de que, simultáneamente, se ponga a disposición en la sede electrónica.

Cuestión distinta será en los casos en que la notificación se practique a través de la DEH, pues la Administración deberá comunicar a los sujetos obligados su alta en la misma. Y, en este caso, la interpretación del citado autor toma como referencia la comunicación de la inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT, a partir de la cual se procederá a la práctica de las notificaciones electrónicas. Un instrumento que, en efecto, venía fijado en el art. 115 bis del RGAT en su redacción original, así como en el Real Decreto 1363/2011 regulador del sistema NEO; y que los tribunales han venido considerado como un requisito de validez para la práctica de las notificaciones, declarando la nulidad de las practicadas cuando falta la comunicación de la inclusión en el sistema NEO en el expediente administrativo (entre otras, SAN de 7 de enero de 2016, rec. 158/2013)⁴⁹.

Lamentablemente, la senda seguida por las normas tributarias tras la entrada en vigor de la Ley 39/2015 deja un panorama mucho más incierto para los usuarios de los servicios digitales: ¿La AEAT debe comunicar a los obligados tributarios su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas?

El art. 5 del Real Decreto 1363/2010, por el que se regula el sistema NEO, dispone que la AEAT deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de DEH, y que dicha notificación se efectuará por medios no electrónicos y en los lugares y en las formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT. Ahora bien, esta norma desarrolla el art. 115 bis del RGAT, cuya redacción ha sido modificada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de noviembre. Como ya se ha dicho en estas páginas, su nueva redacción reitera los términos del artículo 109.1 de la LGT, remitiéndose en este punto a las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente. Y, por consiguiente, en esta redacción desaparece la obligación de la AEAT de comunicar la inclusión en el sistema notificaciones electrónicas con carácter previo a la práctica de las notificaciones, lo que se justifica en el Preámbulo como una necesaria adaptación a la Ley 39/2015.

48 MARTÍN DELGADO, «Ejecutividad y eficacia...», *op. cit.*, pág. 2167.

49 En la misma línea, confirmando la validez de todas las notificaciones producidas con posterioridad a dicho trámite, son numerosos los pronunciamientos de los tribunales. Entre otros: SSTSJ Galicia de 18 de marzo y 10 de octubre de 2019, rec. 15020/2018 y 15827/2018; STSJ Aragón, 7 marzo, 2018, rec. 91/2017; STSJ Madrid de 7 de noviembre de 2019, rec. 1656/2018, 26 de septiembre de 2019, rec. 390/2018, y 18 de noviembre de 2016, rec. 289/2015; STSJ Andalucía (Sevilla) de 17 de febrero de 2016, rec. 389/2014; STSJ Andalucía (Málaga) de 14 de marzo de 2016, rec. 570/2014.

En la información proporcionada a través de la web (preguntas frecuentes)⁵⁰ en el momento en que se escriben estas páginas, se explica que, si los sujetos obligados por el art. 14.2 de la Ley 39/2015 no disponen de una DEH, una vez conseguido el certificado electrónico emitido por cualquiera de los prestadores de servicios de certificación reconocidos por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, deberán completar el proceso para activar la DEH, lo que permitirá el acceso al buzón. En concreto, bajo la rúbrica «Notificaciones a sujetos obligados en la DEH», se indica que si «el sujeto no tuviera previamente su DEH, se le creará una automáticamente»; de este modo, «el interesado recibirá un correo de aviso informándole de la puesta a disposición de una notificación en la DEH en la dirección de correo electrónico que facilite el Organismo Emisor en el envío de la notificación»⁵¹.

En definitiva, si la entrada en vigor de la Ley administrativa ha tenido como consecuencia la desaparición de la preceptiva notificación de la inclusión en el sistema de DEH para los colectivos obligados legalmente a recibir notificaciones electrónicas tributaria, las incógnitas se multiplican: ¿Qué sucede con los obligados en el sistema NEO que no lo están por la Ley administrativa (p.ej., personas físicas en el sistema REDEME)? ¿Los procedimientos iniciados de oficio, a los solos efectos de su iniciación, han de ser notificados en papel por la Administración actuante? ¿Qué sucede cuando el interesado ha designado a un representante para recibir notificaciones electrónicas?

La elevada inseguridad jurídica obliga a extremar la diligencia por parte de los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente y sus representantes.

En particular, resultan preocupantes las situaciones de indefensión que se pueden producir en aquellos casos en los que el interesado autorice a una persona física o jurídica para gestionar sus notificaciones mediante el Registro de Apoderamientos de la AEAT. Por ejemplo, el apoderado deberá acceder a su DEH donde se generará la pestaña «Autorizadas», a través de la cual podrá gestionar las notificaciones a nombre del obligado tributario. Ahora bien, la carpeta del NIF/CIF del poderdante se creará con el buzón del autorizado solo cuando este último reciba su primera notificación, lo que no coincide exactamente con el momento en el que el apoderamiento es formalizado ante el organismo emisor. Esta disfunción entre el momento en el que se formaliza el apoderamiento y el momento en el que se visualiza en los buzones dificulta el correcto seguimiento de las notificaciones. Podría suceder que la puesta a disposición de la notificación aparezca en el buzón del obligado tributario, aun habiendo nombrado un apoderado a tales efectos. ¿Qué pasaría si el interesado no consultó el buzón por entender que debía hacerlo su apoderado?

La DGT aborda esta situación en la consulta vinculante V3309-19, de 2 de diciembre de 2019. Tomando lo dicho por el TEAC en su resolución de 9 de abril de 2019, RG 110/2018, el órgano consultivo concluye que el órgano actuante puede acudir, indistintamente, sin establecer orden de prelación, a cualquiera de los lugares previstos en el art. 110.2 de la LGT, sin que se distinga entre el obligado tributario o su representante. El precepto establece que «*en los proce-*

50 En la dirección www.notificaciones.060.es, consultada en febrero 2020.

51 https://notificaciones.060.es/PCPublic_publicInfo.action

dimientos 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».

6.2. Excepciones

En un modelo relacional en el que las notificaciones electrónicas pasan a ser la forma habitual de comunicación entre las Administraciones y los ciudadanos, revisten especial interés los supuestos legales que introducen excepciones en el uso de los medios informáticos.

El artículo 41 de la Ley 39/2015 contempla dos situaciones en las que las notificaciones se pueden practicar por medios no electrónicos:

- a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación.
- b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicarla por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Adicionalmente, la norma señala otros supuestos en los que no se podrá llevar a cabo la notificación por medios electrónicos, cual sucede en aquellos casos en los que el acto administrativo objeto de notificación vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión al medio electrónico, así como cuando contenga medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

Estas excepciones no constituyen una novedad en materia tributaria, pues están presentes en el sistema NEO aprobado por Real Decreto 1363/2009, de 29 de octubre⁵². De hecho, podría decirse que el tenor literal de la norma tributaria se presenta algo más garantista en relación con las condiciones en las que la Administración puede acudir a la notificación mediante empleado público. El margen de discrecionalidad se circunscribe a los supuestos en que *«la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o la celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar la eficacia»* (art. 3 del Real Decreto 1363/2009).

Sin ánimo de exhaustividad en el detalle de los supuestos a que se refieren estas excepciones, lo cierto es que los contemplados en las letras a) y b) del apartado 1 de artículo 43 de la Ley administrativa constituyen una respuesta jurídica que, en términos de seguridad jurídica y proporcionalidad, permite tanto al ciudadano como a la Administración atenuar los inconvenientes que

52 MORENO GONZÁLEZ, S., «Notificaciones Electrónicas Obligatorias en el ámbito de la AEAT y derechos y garantías de los contribuyentes», *RTT*, n.º 93, 2011, págs. 95 y ss., y en especial, pág.125. SANTAOLAYA BLAY, M., «NEO: La Notificación Electrónica Obligatoria», *Carta Tributaria*, Monografías, n. 13, 2011, CISS (LA LEY 13275/2011).

puede plantear la tramitación electrónica, ya sea porque se puede resentir la tutela judicial efectiva del interesado, o bien la eficacia misma de la actuación administrativa. Dicho esto, no se puede obviar que la posibilidad de que el órgano actuante pueda elegir la modalidad de notificación en atención a criterios de eficacia puede fomentar malas prácticas en el procedimiento administrativo y generar conflictividad.

Esta tensión entre eficacia administrativa y tutela judicial efectiva como consecuencia de los cambios en la práctica de las notificaciones exige de un análisis de las circunstancias del caso. Así viene dicho en la SAN de 19 de julio de 2017, rec. 147/2016, en la que se argumenta que la Administración puede acudir a la notificación presencial por razones de eficacia, pero esta finalidad legítima no puede justificar el uso aleatorio de varias modalidades de notificación durante el procedimiento de inspección. Y ello porque conduce a confusión e indefensión al interesado: *«La Administración conocía la obligación de notificar a través del sistema de notificación electrónica, y al resolver el recurso de reposición admite que en algunas ocasiones utilizó exclusivamente el sistema de notificación a través de agente tributario, olvidando el sistema de notificación electrónica obligatoria, y justifica ese proceder afirmando que el sistema de notificación personal es más rápido puesto que en el de notificación electrónica debían esperarse diez días para saber, en cada caso, si el interesado había recibido o había rechazado la notificación. En este caso concreto esta forma de actuar de la Administración ha ocasionado situaciones de confusión y de indefensión al administrado que no permite a esta Sección concluir en qué momento pudo efectivamente conocer de los requerimientos de entrega de la documentación exigida para poder analizar si concurrían o no los derechos de devolución de las cuotas de IVA soportado. Esta conclusión se alcanza en este proceso dadas las consecuencias gravosas que para el administrado ha supuesto esa forma aleatoria y alternativa de utilizar el sistema de notificaciones...»*.

Este pronunciamiento jurisprudencial adquiere especial relevancia porque la tendencia de la Administración tributaria apunta hacia otros derroteros, como así se deduce de la respuesta dada en la resolución de la DGT V3309-2019, antes citada, en la que sostiene que el buzón electrónico es un lugar más para practicar las notificaciones, sin que sea relevante la designación de un representante a tales efectos, siguiendo la interpretación del TEAC en su resolución de 9 de abril de 2019, RG 110/2018.

Para el Tribunal administrativo la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas deja de funcionar como la forma normal o habitual de notificación, pues se concibe como un lugar más donde se puede producir la notificación. Y ello porque, en los procedimientos iniciados de oficio, entiende que siguen siendo de aplicación los principios generales establecidos en la LGT, donde el art. 110.2 establece que *«la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante en el centro de trabajo, en el lugar en el que*

se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin»⁵³. De este modo, considera que dicho precepto:

- No establece orden de prelación alguno entre los lugares que menciona, de manera que la notificación podrá practicarse en cualquiera de los lugares indicados.
- Y tampoco diferencia entre representante legal o voluntario, de manera que puede notificarse válidamente en el domicilio fiscal de uno u otro.

Con tal razonamiento, el TEAC considera practicada la notificación de una sanción a un obligado tributario por no haber accedido al buzón electrónico asociado a su DEH, aunque contaba con un apoderado para trámites electrónicos, siendo irrelevante que el resto de los actos notificados por la AEAT en el curso del procedimiento hayan llegado conjuntamente a dichos sujetos.

Esta interpretación administrativa resulta desproporcionada, pues no se puede compartir que el buzón electrónico amplíe el abanico de los lugares en que se ha de llevar a cabo la notificación. En el actual escenario de la administración electrónica, las Administraciones también quedan obligadas a relacionarse electrónicamente con los ciudadanos, especialmente con aquellos colectivos obligados legal o reglamentariamente. El art.110.2 de la LGT se ha de poner en relación con el art. 41.1.b) de la Ley 39/2015, que permite que la notificación no se realice por medios electrónicos *«cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante»*. Una interpretación conjunta que, por otra parte, resulta del art. 3.2 del Real Decreto 1363/2010, donde claramente se prioriza la notificación electrónica para los obligados al sistema NEO, pudiendo acudir a los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT, entre otros, en el supuesto de la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o la celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

Desde esta perspectiva y teniendo en cuenta la doctrina jurisprudencial, el órgano actuante deberá justificar en cada caso la necesidad de que la notificación se efectúe mediante la entrega directa por un agente tributario (p.ej., evitar la caducidad del procedimiento). No se puede perder de vista que la notificación es una garantía para el ciudadano ligada al derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que la posibilidad que el art. 110.2 de la LGT abre a la Administración responde a la finalidad esencial de dar a conocer el contenido del acto al interesado, sin que se pueda considerar que esta facultad es un beneficio para el

53 Tratándose de procedimientos iniciados a instancia de parte, el TEAC entiende que el artículo 110.1 de la LGT «consagra la primacía de la voluntad exteriorizada por el contribuyente, en el sentido de designar un representante o un lugar a efectos de notificaciones; de modo que será ahí donde en primer término haya de dirigirse la Administración sin perjuicio de que en su defecto pueda acudir al domicilio fiscal del propio obligado o de su representante».

órgano administrativo para conseguir la temporánea terminación del procedimiento⁵⁴.

Y, por otra parte, concurriendo un apoderado para la recepción de notificaciones electrónicas, también queda limitada la discrecionalidad del órgano actuante por el art. 46.1 de la LGT, por el que se dispone que *«los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario»*. De su tenor literal, se deduce que la Administración queda obligada a entenderse con el apoderado, sin que su interpretación conjunta con el art. 110 de la LGT permita concluir que, habiéndose designado un lugar virtual para las notificaciones –acreditado debidamente en el Registro de Apoderamientos–, la ausencia de actividad del obligado tributario en su DEH pueda tener consecuencias a efectos de notificaciones.

Es obvio que el representado mantiene intactas todas sus facultades y, por tanto, puede intervenir en cualquier momento en el procedimiento; pero también lo es que su falta de actividad en modo alguno le puede perjudicar. A diferencia de lo que se deduce de la interpretación administrativa expuesta, en tanto no se revoque la representación, la Administración ha de entenderse con el representante según los términos del apoderamiento; y, por consiguiente, si queda acreditada la representación para recibir notificaciones, la práctica de las mismas habrá de producirse mediante la entrada en el buzón electrónico de la DEH como autorizado.

6.3. Vigencia indefinida

La Ley administrativa no ha fijado las condiciones de la dirección electrónica habilitada única, simplemente añade el calificativo «única». Por el momento, sigue vigente el art. 38 del Real Decreto 1671/2009 que desarrolla la Ley 11/2007, y la Orden PRE/878/2010 que establece el régimen de la dirección electrónica habilitada (DEH). En resumen, se trata de un servicio de información de titularidad del Ministerio de Hacienda y Función Pública para la notificación electrónica que, en el futuro, estará integrado en el PAG.

En materia tributaria, como es sabido, el acceso a las notificaciones electrónicas de la AEAT se realiza a través de la DEH, donde el Servicio de Correos verifica la identidad del emisor, la existencia de la dirección electrónica y pone la notificación a disposición del interesado, remitiéndole un aviso de correo complementario.

La DEH se asignará de oficio con una vigencia indefinida. Esta regla general encuentra algunas excepciones en el artículo 4 de la Orden citada y que, en

54 Aunque no tiene que ver con la administración electrónica, resulta de interés el razonamiento del TS en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, rec. 6276, en relación con la determinación del número de días –entre 10 y 15– para el trámite de alegaciones y la necesidad de motivación por parte del órgano actuante en cuanto afecta a la tutela judicial efectiva y, asimismo, al derecho a una tramitación menos gravosa formulado por el art. 34.1.k) de la LGT.

relación con los sujetos obligados a recibir notificaciones electrónicas, son las siguientes: por fallecimiento del titular o extinción de la persona jurídica; cuando una resolución administrativa o judicial así lo establezca; y por el transcurso de 3 años sin que se utilice la misma para la práctica de notificaciones, supuesto en el que se inhabilitará la DEH, comunicándose al interesado. No obstante, tal inhabilitación no se producirá cuando la dirección electrónica «se establezca para práctica de notificaciones obligatorias, y así se confirme por los órganos u organismos afectados al prestador del servicio de dirección electrónica».

La redacción del precepto resulta insuficiente y puede generar problemas en la práctica. Entre otros, ¿qué sucede si la Administración notificante no dirige la referida confirmación al prestador de servicio? Parece lógico que, tratándose de obligados a recibir las notificaciones electrónicas, se les garantice la vigencia indefinida de la DEH y, por tanto, el acceso permanente a sus notificaciones.

Las notificaciones que la Administración deba efectuar al interesado, una vez fuera del sistema de DEH, se realizarán de forma convencional conforme a las reglas generales de notificación establecidas en los artículos 110 a 112 de la LGT, desarrolladas en los artículos 114 y 115 del RGAT. En particular, el artículo 114.3 del Reglamento dispone que *«si en el momento de entregarse la notificación se tuviera conocimiento del fallecimiento o extinción de la personalidad jurídica del obligado tributario, deberá hacerse constar esta circunstancia y se deberá comprobar tal extremo por la Administración tributaria. En estos casos, cuando la notificación se refiera a la resolución que pone fin al procedimiento, dicha actuación será considerada como un intento de notificación válido a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, aunque deberá efectuar la notificación a los sucesores del obligado tributario que consten con tal condición en el expediente»*.

Con arreglo a estas normas, la DGT en su consulta V0668-13, de 4 de marzo de 2013, en relación con una sociedad que pretende darse de baja por disolución y liquidación en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, responde que, como regla general, la extinción de la personalidad jurídica derivada de la inscripción en el Registro Mercantil de la disolución y liquidación conllevará la baja de la misma en la DEH, procediéndose a la notificación en papel a los sucesores.

Adicionalmente, el art. 4 del RD 1363/2010 contempla el régimen de exclusión del sistema NEO, cuya aplicación afecta a los sujetos obligados por esta norma reglamentaria que, sin embargo, no se encuentran en la relación del art. 14.2 de la Ley 39/2015 (p.ej., personas físicas inscritas en el régimen de devolución mensual del IVA). En estos casos, presentada la solicitud de exclusión, la AEAT resolverá en el plazo de un mes. Si la resolución es estimatoria, deberá contener la fecha desde la que será efectiva la exclusión del sistema, debiendo notificarse en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la DEH. En caso contrario, cuando el acuerdo sea denegatorio, por entender que no han dejado de cumplirse las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema NEO, se notificará en el lugar señalado al

efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, deberá ponerse a disposición en la DEH de uno u otro en el plazo de un mes.

La respuesta de la Administración a los supuestos expuestos no es automática, por lo que no queda garantizada la baja inmediata en el servicio de notificaciones electrónicas, o bien la continuidad en el sistema en caso de que se rechace la solicitud de exclusión. Esta situación carece de lógica en un entorno tecnológico avanzado, pues incrementa el riesgo de que se produzca la notificación por falta de acceso en el plazo legal por causas que escapen a la diligencia razonable de los ciudadanos.

7. Días de cortesía

En este recorrido por las garantías que acompañan al sistema de notificaciones electrónicas se ha de hacer mención a la posibilidad que se ofrece al ciudadano de señalar días en los que no se pondrán notificaciones en la DEH. Esta medida constituye una singularidad del sistema NEO de la Agencia Tributaria, una garantía abierta a todos los sujetos que utilicen el medio electrónico, tanto a los obligados como a los que opten voluntariamente por recibir las notificaciones por vía electrónica; en este último supuesto, respecto de los procedimientos que hayan suscrito para la recepción de las notificaciones a ellos dirigidas.

En concreto, la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010⁵⁵ permite que el interesado o su representante, en los términos establecidos en la Orden EHA/3552/2011, señalen determinados días, hasta un máximo de 30 días naturales en cada año natural, en los que no se pondrán a su disposición las notificaciones en el buzón electrónico.

A efectos del señalamiento de los mismos, se exige que la solicitud se realice con una antelación mínima de 7 días naturales al primer día en que vaya a surtir efecto el período inicialmente elegido. Una vez señalados, podrán ser objeto de modificación, cumpliendo el requisito de que se solicite con la antelación mínima antedicha. Se trata, pues, de una actuación automatizada que ha de realizarse obligatoriamente desde la sede electrónica, a través de la que se generará un recibo de presentación validado por un código seguro de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora de la solicitud.

El uso de este mecanismo por los obligados tributarios no incide en la dinámica de los procedimientos tributarios, puesto que el retraso provocado por esta incidencia se considerará dilación no imputable a la Administración con arreglo a lo dispuesto en el art. 104.2 de la LGT. En concreto, el art. 104 del RGAT en desarrollo del mandato legal, en su letra h) contempla como supuesto de dilación el siguiente: *«El retraso en la notificación derivado de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que*

⁵⁵ Introducida por el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2012. Vid.. CUBERO TRUYO, A. «La elección por el contribuyente de 30 días de «vacaciones» a efectos de las notificaciones electrónicas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 841, 2012, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2012, 887).

se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en supuestos en que los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados». Ahora bien, «deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la fecha por él seleccionada».

Este sistema viene a moderar la diligencia del interesado o de su representante en la gestión del buzón, pero no impide que el órgano actuante pueda intentar la notificación mediante la personación de un empleado público cuando concurren razones de eficacia que requieran de la inmediatez y celeridad de la actuación administrativa. En este caso, aunque el órgano actuante puede practicar la notificación a través de un agente tributario, cabe entender que también deberá acreditar las razones que justifican esta medida que excepciona el uso del medio electrónico. En este sentido, el silencio de la Ley 39/2015 al configurar esta excepción no puede dar lugar a una relajación por parte de las administraciones actuantes en el uso de esta medida excepcional.

La vocación garantista que se asocia a estos días de cortesía también se resiente por la exigencia de una solicitud adelantada (siete días antes del comienzo del período solicitado), puesto que esta planificación de la incidencia limita su utilidad en situaciones que escapan a la capacidad de previsión del interesado, piénsese en una avería en los equipos informáticos o un fallo en el certificado electrónico. Tratándose de una medida que se formaliza a través de una aplicación automatizada, cabría pensar que sus efectos pueden ser inmediatos, por lo que no tiene mucho sentido que se exija la solicitud con siete días de antelación.

De hecho, se produce la paradoja de que aquellas personas físicas que causen alta en el sistema de notificación electrónica empezarán a recibir comunicaciones y notificaciones por este medio desde ese momento; y, asimismo, si quieren dejar de recibirlas, bastará con causar baja en la dirección electrónica habilitada para que esta opción produzca efectos inmediatos, es decir, sin que tenga que hacer la gestión con siete días de antelación.

Estos matices en cuanto a las posibles disfunciones del sistema de notificaciones electrónicas no siempre llegan a ser advertidos por los tribunales, tal vez porque estos aspectos tampoco se abordan con detalle por parte del reclamante. El ejemplo viene dado por la sentencia de la AN de 16 de julio de 2016, rec. 573/2013, en la que la solicitud de los días de cortesía se concibe como un elemento que viene a moderar, en términos de proporcionalidad, la carga que supone para los interesados o sus representantes la gestión del buzón de notificaciones a efectos de que no se produzca la notificación por el simple transcurso de los diez días naturales desde su puesta a disposición en el mismo por la AEAT⁵⁶.

⁵⁶ Se argumenta en la Sentencia que «la concesión de un plazo de diez días desde la puesta a disposición para acceder al contenido es razonable. Razonabilidad que se ve incrementada con la posibilidad de solicitar días de cortesía en los términos establecidos en la Orden 3552/2011».

8. Notificación por comparecencia electrónica

Con independencia de que la notificación se realice en papel o por vía electrónica (DEH), la Administración actuante ha de posibilitar la notificación «*mediante comparecencia en la sede electrónica*» de la que sea titular.

Este sistema de notificación que discurre en paralelo a la cursada en papel o realizada a través de la DEH en el ámbito tributario, tras la supresión del dictado original del art. 115 ter del RGAT por el Real Decreto 1070/2017, ha de articularse de acuerdo con lo previsto en los arts. 41 a 43 de la Ley administrativa.

Podría decirse que la notificación por comparecencia se presenta como una garantía para aquellos ciudadanos que siguen el modelo tradicional de notificaciones en papel, pues facilita el acceso voluntario a la modalidad digital. Como ya se ha señalado en estas páginas, el art. 42 dispone que las Administraciones quedan obligadas a que las notificaciones que se practiquen en papel se pongan a disposición en la sede electrónica, permitiendo a los destinatarios que accedan al contenido de la notificación por la vía electrónica la posibilidad de formalizar la elección de dicho medio como cauce de comunicación con dicha Administración para las sucesivas notificaciones («*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*»).

Tratándose de sujetos obligados a la notificación a través de la DEH, el art. 43 de la Ley administrativa prevé que las Administraciones puedan utilizar la notificación a través de la sede electrónica.

Esta flexibilidad para acceder al contenido del acto, lejos de constituir una ventaja para el ciudadano, se convierte en todo lo contrario, hasta el punto de que puede conducir a situaciones de indefensión. Y ello porque el art. 41.7 de la Ley 39/2015, al igual que lo hacía la normativa precedente⁵⁷, establece que «*cuando el interesado fuese notificado por varios cauces, se tomará como fecha de notificación la de aquella que se hubiera producido en primer lugar*».

La posibilidad de recibir la notificación de un mismo acto por varios cauces, en realidad, genera confusión y agrava la carga que supone la gestión de los buzones electrónicos, pues el destinatario también tendrá que identificar la fecha que corresponde a la notificación que se practicó en primer lugar. Un dato que es esencial para que pueda hacer efectivo el derecho a la tutela judicial efectiva, reaccionando de forma tempestiva frente a la decisión administrativa.

⁵⁷ El derogado art. 36 del RD 1671/2009 establecía, en su apartado 5, lo siguiente: «*Cuando, como consecuencia de la utilización de distintos medios, electrónicos o no electrónicos, se practiquen varias notificaciones de un mismo acto administrativo, se entenderán producidos todos los efectos jurídicos derivados de la notificación, incluido el inicio del plazo para la interposición de los recursos que procedan, a partir de la primera de las notificaciones correctamente practicada*». Y, por lo que hace, a la redacción original del art. 115 ter del RGAT, el apartado 2 respondía al siguiente tenor literal: «*La práctica de las notificaciones conforme a lo dispuesto en este artículo no es incompatible con las realizadas a través de la Dirección Electrónica. Si por cualquier causa se produjese la notificación por ambos sistemas surtirán efectos la realizada en primer lugar. Asimismo, si se efectuase la notificación a través de la Sede electrónica y por medios no electrónicos producirá efectos jurídicos la primera que se practique*».

Este escenario no ha impedido que esta regla de prelación en las notificaciones recibidas por diversos cauces sea respaldada por los tribunales, como así queda ilustrado, entre otras, la STS de 12 de febrero de 2020, rec. 2587/2016, por la que se desestima el recurso contra la SAN de 25 de mayo de 2016, rec. 308/2015. Aunque el supuesto de hecho analizado versa sobre la aplicación del art. 36.5 del Real Decreto 1671/2009 –anterior al régimen de la Ley 39/2015–, confirma que, cuando la Administración ha notificado en papel y por vía electrónica, se ha de tomar la fecha de la primera notificación a efectos de la determinación del plazo para recurrir el acto notificado. Lo que significa que, si el interesado recibió la notificación en papel y posteriormente por cauce electrónico, pero falló al determinar el *dies a quo* del plazo para interponer recurso, procede la inadmisión de su escrito por resultar extemporáneo⁵⁸.

La solución legal deja abierta una variada casuística en la práctica de las notificaciones que, se produzca o no indefensión, abunda en el deterioro de la posición de los ciudadanos en sus relaciones electrónicas con la Administración. La norma vuelve a generar un escenario más amable para las Administraciones Públicas haciendo prevalecer criterios de eficacia en los que no tienen cabida la seguridad jurídica, el principio de buena administración y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

En todo caso, habrá que estar a las circunstancias del caso para arbitrar una solución que atempere el conflicto generado por esta regla de prelación de las notificaciones. Por ejemplo, en relación con la notificación del mismo acto por diversos cauces, cabe volver sobre la sentencia de la AN 19 de abril de 2018, rec. 742/2015. La controversia se plantea porque a resultados de la notificación en papel, recibida el 23 de mayo de 2012, relativa a unos acuerdos de denegación de la devolución de las cuotas de IVA emitidos por la Oficina de Gestión, el obligado tributario, a efectos de verificar la fecha de notificación, se dirige a la Oficina Gestora, que le redirige a la sede electrónica, donde se entiende notificada el 1 de junio del mismo año (así lo acredita una captura de pantalla). A la vista de esta fecha de la notificación, formula recurso de reposición 29 de junio, que es inadmitido por extemporáneo. Tras a una nueva consulta en la sede, el contribuyente constata que ha desaparecido el fechado inicial, y que los acuerdos impugnados aparecen notificados el 23 de mayo –y no el 1 de junio– (lo que se acredita con la correspondiente captura de pantalla).

La Sala concluye en este caso con un pronunciamiento favorable para el contribuyente con el siguiente razonamiento: *«No cabe duda que dicho cambio, unido al hecho de que hayan existido dos notificaciones, una por correo electrónico con acuse de recibo y otra electrónica, cuando esta última según lo expuesto anteriormente resulta obligatoria para la Administración, y de que las mismas señalan distintas fechas, ha inducido o ha podido inducir a error a la parte actora, por lo que debe estimarse el presente recurso a fin de evitar indefensión...»*.

58 El Alto Tribunal descarta el criterio jurisprudencial sentado en algunas resoluciones previas a la entrada en vigor del régimen de notificaciones electrónicas aplicable al caso, en las que, en el supuesto de doble notificación de un acto, se ha considerado que, a los efectos del cómputo del plazo para la interposición de recursos, se ha de tomar la fecha de la última notificación.

Este pronunciamiento jurisprudencial resulta de relevancia porque, a pesar de la rotundidad de las consecuencias previstas en la norma en cuanto a la prelación de las fechas de notificación, no se puede perder de vista que la diversidad de cauces de notificación cumple una función de garantía para el ciudadano, y que la misma se puede resentir ante prácticas administrativas que generen confusión.

9. A modo de conclusión

El procedimiento administrativo electrónico –y, dentro del mismo, el sistema de notificaciones electrónicas– constituye un paso necesario para alcanzar una administración pública inteligente, sostenible e innovadora. Este objetivo estratégico impulsado desde instancias europeas representa una meta de interés general y, en esta lógica, beneficiosa para los ciudadanos.

La Agencia Tributaria ha despuntado en el desarrollo de herramientas tecnológicas de apoyo a la aplicación de los tributos. La exitosa experiencia del sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (NEO), validada por los tribunales, ha sido determinante para la construcción del procedimiento administrativo íntegramente electrónico a través de Ley 39/2015. El nuevo modelo se sustenta en la obligatoriedad de la comunicación electrónica entre un amplio universo de ciudadanos y la totalidad de las Administraciones Públicas.

La situación de las notificaciones electrónicas tributarias tras la entrada en vigor de la Ley administrativa ha generado una gran incertidumbre para todos los actores de la relación electrónica. Más allá de los problemas de convivencia entre normas tributarias y administrativas, el modelo relacional que resulta de este marco normativo supone un preocupante deterioro de los derechos y garantías de los ciudadanos, especialmente para quienes quedan obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones tributarias.

La desproporción entre la posición de los ciudadanos obligados y la de las Administraciones Públicas en sus relaciones electrónicas ha quedado confirmada con las sucesivas prórrogas para la entrada en vigor de las previsiones reguladoras relativas a los elementos esenciales de la administración electrónica (punto de acceso general electrónico, etc.) debido a la dificultad de estas últimas para concluir con los procesos de adaptación necesarios.

Si las Administraciones Públicas no pueden ofrecer los servicios públicos digitales por falta de capacidad técnico-organizativa, ¿cómo se puede presumir que los operadores jurídicos tienen la capacidad técnica, económica y organizativa para atender a la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones, cada una de ellas con sus propias singularidades?

El modelo de notificaciones electrónicas, en la situación normativa y tecnológica actual, es desproporcionadamente gravoso para el ciudadano.

La experiencia alcanzada en esta parcela a través de sistema NEO en el ámbito de la AEAT ha de servir para avanzar en la mejora de las utilidades y

posibilidades para la eficaz comunicación entre Administraciones y ciudadanos (sistema de avisos, asistencia al ciudadano ante sucesos inesperados, etc.).

Las notificaciones electrónicas, como toda la informática administrativa, ha de entenderse bajo parámetros de seguridad jurídica, buena administración y respecto a los derechos y libertades de los ciudadanos.

10. Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E., «La nueva Ley de Procedimiento Administrativo en el ámbito tributario», *Crónica Tributaria*, n. 171, 2019, págs. 7-36.

COTINO HUESO, L., «La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración y sus escasas garantías», *IDP*, n. 8, febrero 2018, www.uoc.edu/idp.

CUBERO MARCOS, J.I., ¿Son válidas las notificaciones realizadas mediante correo electrónico?, *Rev. Derecho Público*, n. 204, 2017, pág. 133-163.

CUBERO TRUYO, A. «La elección por el contribuyente de 30 días de «vacaciones» a efectos de las notificaciones electrónicas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 841, 2012, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2012, 887).

FALCÓN Y TELLA, R. «La dudosa constitucionalidad del sistema de notificaciones electrónicas en su actual configuración», *QF*, n. 17, 2011, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2011, 1467).

GARCÍA-ALVAREZ, G., «Derechos de los interesados en el procedimiento», en *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y Régimen Jurídico Básico del Sector Público*, 2017, tomo I, pág. 1403-1438.

GAMERO CASADO, E., «La práctica de las notificaciones electrónicas y sus incidencias», en *Administración electrónica y ciudadanos*, Aranzadi, 2011, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2011, 5890).

DELGADO GARCÍA, A. M.^a, «Las notificaciones electrónicas tras la reforma de la legislación administrativa básica», *RTT*, n. 118, 2017, págs. 35-53.

MARTÍN DELGADO, I., «Ejecutividad y eficacia de los actos administrativos. Las notificaciones administrativas», en *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y régimen jurídico básico del sector público*, tomo II, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 2123 a 2206.

MARTÍNEZ RODRÍGUEZ, R., «El régimen jurídico del nuevo procedimiento administrativo», Aranzadi, 2016.

MORENO GONZÁLEZ, S. «Notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT y derechos y garantías de los obligados tributarios», *RTT*, n. 93, 2011, pág. 95-130.

RUIZ ZAPATERO, J.L. «La notificación tributaria obligatoria en una dirección electrónica habilitada», *QF*, n. 5, 2012, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2012, 417).

SANTAOLAYA BLAY, M., «NEO: La Notificación Electrónica Obligatoria», *Carta Tributaria*, Monografías, n. 13, 2011, CISS (LA LEY 13275/2011).