

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 04868/2020, DE 22 DE ENERO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento administrativo. Notificaciones electrónicas. Obligación de notificar la inclusión en la dirección electrónica habilitada.

La cuestión controvertida consiste en determinar si la AEAT debe notificar a las personas jurídicas obligadas a relacionarse por medios electrónicos con la Administración, la inclusión en el sistema NEO por medios no electrónicos. En el presente caso, el TEAR de Madrid había determinado que dicha notificación sobre la inclusión en el sistema NEO era necesaria.

El TEAC, partiendo de un análisis exhaustivo de la normativa aplicable, concluye que, desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC), la previa comunicación por medios no electrónicos no es necesaria cuando se trate de sujetos obligados a relacionarse con la Administración del artículo 14.2 de la LPACA, dado que la normativa que regula dicha exigencia debe entenderse derogada tácitamente por la Ley 39/2015. No obstante, dicha obligación se mantiene vigente para las personas físicas no incluidas en el art. 14.2 de la LPAC como sujetos obligados, que reúnan los requisitos del art. 4.2 del RD 1363/2010, en la medida en que ni se opone ni contradice a lo dispuesto en la LPAC.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), resulta necesario para realizar notificaciones electrónicas a las personas jurídicas que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) les notifique previamente la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO) establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre.

A juicio del órgano gestor (y del Director recurrente) la obligación por parte de la AEAT de notificar a las personas jurídicas por medios no electrónicos su inclusión en NEO con carácter previo a la práctica de notificaciones electrónicas, establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se ha de considerar derogada con la entrada en vigor de la LPAC, por ser aquélla una norma de rango inferior que contradice a ésta.

El TEAR no comparte dicha postura, apoyándose en que la obligatoriedad de comunicación con la Administración Pública por medios electrónicos que, con la entrada en vigor de la Ley 39/2015, se extendió a todas las personas jurídicas, ya existía antes para las sociedades de responsabilidad limitada y no significa que no haya de seguirse el procedimiento previsto para ello que exige la notificación previa de inclusión en el sistema NEO. Señala, además, que a la fecha de su resolución podía verificarse que en los propios registros de consultas referidas a las notificaciones por NEO de la página web de la AEAT se informa que ésta deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el Sistema de Dirección Electrónica Habilitada.

TERCERO:

(...)

La normativa reguladora del régimen de las notificaciones tributarias se encuentra, por tanto, en cuanto a los aspectos generales, en la Ley 39/2015 sobre procedimiento administrativo común (LPAC), vigente desde 2-10-2016, y en cuanto a las especialidades para el ámbito tributario en los artículos 109 a 112 de la LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo. Los artículos 109 a 112 de la LGT aluden al lugar de práctica de las notificaciones, a las personas legitimadas para recibirlas y a la notificación por comparecencia, pero no contienen regulación alguna de las notificaciones electrónicas.

En cuanto a las notificaciones electrónicas, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, derogada por la Ley 39/2015, introdujo con carácter novedoso la utilización de medios electrónicos en materia de notificaciones administrativas. Su artículo 27 ya reguló las comunicaciones a través de medios electrónicos entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos, y su artículo 28 la práctica de la notificación por medios electrónicos.

La Ley 11/2007 incluyó la previsión de que reglamentariamente las Administraciones Públicas podían establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos (artículo 27.6). Y también la posibilidad de que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, cuando el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización (artículo 28.1).

En el ámbito de la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, desarrolló parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de

los ciudadanos a los servicios públicos, regulando entre otros aspectos en su Título V (arts. 32 al 40 Real Decreto 1671/2009) las comunicaciones y las notificaciones electrónicas para todo el ámbito administrativo (no solo el tributario).

(...)

Además de regular la posible atribución de una dirección electrónica, a efectos de notificaciones tributarias, a entidades y personas físicas que pertenezcan a determinados colectivos, y el reconocimiento añadido a las mismas de que la notificación en dirección electrónica no impide que se les pueda dar acceso electrónico al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, a través del apartado 6 del artículo 115 bis del RGRI, reconoció a la Administración tributaria la posibilidad de realizar notificaciones por medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica al resto de obligados tributarios siempre que hayan consentido su utilización.

Ello se infiere, en efecto, de lo dispuesto en la Introducción del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, que señala que «El Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario, introdujo en el apartado 6 del artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la posibilidad de practicar notificaciones por otros medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica asignada por la Administración tributaria siempre que dicho medio se haya consentido por el interesado».

El 1 de enero de 2011 entró en vigor el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que regula supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Señala en su Introducción:

«La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, ha supuesto un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración.

Esa misma Ley 11/2007, de 22 de junio, permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo.

Por un lado, en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22

de junio, en su artículo 32, tras disponer que la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, podrá establecerse mediante Orden ministerial, precisa que dicha obligación puede comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos.

Dicho Real Decreto desarrolla en su artículo 38 la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo que existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios.

Por otro lado, en el ámbito tributario, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, ha introducido en el nuevo artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras 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. Ese mismo precepto precisa que, en el ámbito de competencias del Estado, la asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal se regulará por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante esta habilitación para el desarrollo por Orden ministerial, se considera conveniente que la regulación del marco general del establecimiento de la obligatoriedad de uso de medios electrónicos en las relaciones con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dada la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa, se lleve a cabo mediante Real Decreto aprobado en Consejo de Ministros.

Asimismo, no obstante la posibilidad que se otorga a las Administraciones tributarias para establecer sistemas electrónicos de notificación propios, se ha considerado más oportuno que la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adhiriese al sistema de dirección electrónica habilitada que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración del Estado, previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, respetando al mismo tiempo todos los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria.

La opción reglamentaria por este específico sistema de dirección electrónica habilitada simplifica el régimen previsto en el artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, al hacer innecesaria la publicación oficial del acuerdo de asignación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de la necesaria comunicación del mismo al obligado tributario con anterioridad a la práctica de notificaciones en la dirección electrónica habilitada.»

(...)

El Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, introdujo en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, un nuevo artículo, el 115 ter, redactado en los términos siguientes:

Artículo 115 ter. Notificaciones voluntarias en sede electrónica.

«1. Las Administraciones tributarias podrán habilitar en su sede electrónica la posibilidad de que, de forma voluntaria, los interesados puedan acceder al contenido de sus notificaciones. La habilitación deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a) Deberá quedar acreditación de la identificación del contribuyente que accede a la notificación. Esta identificación podrá realizarse mediante cualquier sistema de firma electrónica, avanzada y no avanzada, que sea conforme con lo dispuesto en la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, y en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.
- b) Deberá informarse de forma claramente identificable de que el acceso del interesado al contenido tendrá el carácter de notificación a los efectos legales oportunos.
- c) Deberá quedar constancia del acceso del interesado al contenido de la notificación con indicación de la fecha y la hora en que se produce.

2. La práctica de 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 jurídicos 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».

El sentido de este nuevo precepto se contiene en la Introducción del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, cuando señala que «Como complemento a esa posibilidad [se refiere a la recogida en el apartado 6 del artículo 115 bis de practicar notificaciones por otros medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica asignada por la Administración tributaria siempre que dicho medio se haya consentido por el interesado], ahora se incorpora la de poder realizar notificaciones en la sede electrónica de la Administración tributaria competente mediante el acceso voluntario del interesado».

Es decir, si aquellos interesados que no estaban obligados a recibir notificaciones por medios electrónicos pudieron, con amparo en el apartado 6 del artículo 115 bis, solicitar la notificación mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración tributaria actuante (medio de notificación electrónica alternativo al de dirección electrónica asignada), es decir, accediendo al contenido de la notificación puesto a su disposición por dicha Administración y previo aviso de ésta, ahora, en virtud del artículo 115 ter, cualquier obligado

tributario, esté o no sometido a la obligación de recibir notificaciones por medios electrónicos, va a poder también ser notificado electrónicamente por dicha Administración mediante el acceso voluntario al contenido de las notificaciones en su sede electrónica.

CUARTO: Así las cosas, se publica en el Boletín Oficial del Estado del 2-10-2015 la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), vigente desde el 2 de octubre de 2016. Cabe destacar de su Introducción lo siguiente:

(...)

Debe señalarse que la LPAC en su Disposición derogatoria única ha derogado expresamente, entre otras, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. También ha derogado de forma expresa determinados preceptos del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio. Y, finalmente, establece en su apartado 1 que «Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente Ley».

Con posterioridad, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, suprimió el artículo 115 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, y modificó el 115 bis de dicha norma, que quedó redactado en los términos siguientes:

(...)

QUINTO: Llegados a este punto este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del TEAR.

La Ley 11/2007, de 22 de junio, fue la norma legal que habilitó a las Administraciones tributarias y, en particular, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), a establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas exclusivamente por medios electrónicos respecto de las personas jurídicas o determinados colectivos de personas físicas.

Como se expuso más arriba esa habilitación se concretó en el ámbito tributario a través de la aprobación, primero, del Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, que introdujo el artículo 115 bis en el RGGI, precepto que previó la posible atribución de una dirección electrónica a efectos de notificaciones tributarias a entidades y determinados colectivos de personas físicas y, después, del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que reguló concretamente los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito específico de la AEAT.

La LPAC derogó de forma expresa la Ley 11/2007, de 22 de junio, de forma que es aquella la que regula actualmente las relaciones por medios electrónicos de los ciudadanos con las Administraciones Públicas. Ello explica que las normas

reglamentarias anteriores a la LPAC y no expresamente derogadas por ella deban entenderse derogadas tácitamente en la medida en que la contradigan.

En este sentido, la LPAC ha regulado expresamente qué interesados están obligados a relacionarse electrónicamente con ella (artículo 14.2 LPAC) y la posibilidad de que reglamentariamente las distintas Administraciones puedan establecer la obligación de relacionarse electrónicamente y practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios (artículos 14.3 y 41.1 LPAC).

Así pues, con la entrada en vigor de la LPAC las posibilidades reglamentarias de las Administraciones Públicas de obligar a relacionarse electrónicamente con ellas sólo pueden alcanzar a aquellas personas físicas, no obligadas a hacerlo por la propia LPAC, que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios. Quiere ello decir que a partir de la entrada en vigor de la LPAC se mantiene vigente la obligación de relacionarse electrónicamente con la AEAT para aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC. La obligación de dichas personas físicas de relacionarse electrónicamente con la AEAT está amparada en el Real Decreto 1363/2010, y no se opone ni contradice a la LPAC, como tampoco lo hace la obligación de la AEAT de comunicarles su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del citado Real Decreto.

Sin embargo, respecto de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010 y de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma, hay que entender derogada la obligación de notificación de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada regulada en el artículo 5.1 del citado Real Decreto, toda vez que conforme al artículo 14.2 de la LPAC están obligadas a relacionarse en todo caso a través de medios electrónicos con la AEAT; lo mismo cabe decir respecto de las personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC. Todas ellas están obligadas *ex lege* a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas desde la entrada en vigor de la LPAC. A todas ellas obliga la LPAC a recibir las notificaciones por medios electrónicos, sin contemplar previsión alguna de notificación de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Respecto a estas personas, por tanto, la LPAC no establece obligación alguna a cargo de la Administración de notificar previamente su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada ni puede regir la obligación del artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010 porque la habilitación contenida en la LPAC para que las Administraciones Públicas puedan reglamentariamente establecer la obligación de practicar electrónicamente notificaciones no les alcanza.

La nueva redacción del artículo 115 bis del RGGI es coherente con las conclusiones anteriores. Así, en efecto, como señala la Introducción del Real Decreto 1070/2017 que proporcionó la nueva redacción, dicho precepto regula el régimen de notificaciones electrónicas por remisión a la LPAC «sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente se puedan establecer en materia tributaria no solo mediante real decreto sino también a través de orden ministerial». Tales especialidades reglamentarias en materia tributaria, entre las que se encuentra el Real Decreto 1363/2010, deben respetar en todo caso las normas administrativas generales de la LPAC, que permiten desarrollos reglamentarios para obligar a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas únicamente respecto de ciertos colectivos de personas físicas no obligados a hacerlo ya por la propia LPAC. Dichas personas físicas respecto de las cuales ha de entenderse vigente la obligación regulada en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, son, como dijimos más arriba, aquellas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC.

En conclusión, pues, desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, no puede depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO). Quiere ello decir que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma y a aquellas personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas según el artículo 14.2 de la Ley 39/2015.

La obligación de notificar la inclusión en sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se mantiene, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, respecto de aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la citada Ley.

(...)