

Notificaciones Electrónicas Obligatorias en el ámbito de la AEAT y derechos y garantías de los obligados tributarios^{1*}

Saturnina Moreno González

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha

Resumen

El objeto de este trabajo es el análisis del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para, a partir del mismo, poner de manifiesto algunas de las dificultades y dudas que este texto plantea desde la perspectiva de los derechos y garantías del obligado tributario.

Abstract

The aim of this study is to analyze the recent tax legislation on mandatory electronic tax notifications and to demonstrate the problems and questions that it raises from the perspective of the rights and interest of the taxpayer.

Palabras clave

Notificaciones electrónicas obligatorias, comunicaciones, derechos, garantías, contribuyentes

Keywords

Notifications mandatory electronic, communications, rights and guarantees, contributors

Índice:

1. Introducción: marco normativo de las notificaciones electrónicas.
2. Singularidades, ventajas e inconvenientes de las notificaciones electrónicas.
3. Análisis del real decreto 1363/2010, de 29 de octubre, sobre notificaciones y comunicaciones

1 * Trabajo concluido el 15 de febrero de 2011.

administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la aeat

3.1. Consideraciones sobre su rango normativo.

3.2. Ámbito objetivo de aplicación.

3.2.1. Posibilidad de utilización de medios no electrónicos en la práctica de notificaciones.

3.2.2. Imposibilidad de utilización de medios electrónicos en la práctica de notificaciones.

3.2.3. Notificaciones en procedimientos iniciados a solicitud del interesado.

3.3. Ámbito subjetivo de aplicación.

3.3.1. Procedimiento de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica y forma de acceso

3.3.2. Exclusión del sistema de dirección electrónica.

4. Otras cuestiones problemáticas relacionadas con las notificaciones electrónicas

4.1. *El lugar de la práctica de la notificación electrónica: la dirección electrónica habilitada.*

4.2. *El momento en que se entiende practicada la notificación electrónica: distinción entre puesta a disposición de la notificación y acceso al contenido del acto notificado.*

4.3. *El rechazo de la notificación electrónica.*

4.4. *Imposibilidad técnica o material de acceso.*

5. Conclusiones.

6. Bibliografía.

1. Introducción: marco normativo de las notificaciones electrónicas

El nacimiento y desarrollo de las tecnologías de la información y el conocimiento (en adelante TIC) ha dado lugar a multitud de cambios en los más variados aspectos de nuestra realidad. Las considerables ventajas de su utilización ha hecho de las TIC una herramienta más de nuestro quehacer cotidiano y ello ha encontrado reflejo en el ámbito de la Administración Pública, que ha adaptado su actuación a esta nueva realidad, tanto en sus relaciones internas como externas².

Hasta tal punto es así que desde hace unos años se emplea el término “Administración electrónica” para aludir al “uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones en las administraciones públicas, combinado con cambios organizativos y nuevas aptitudes, con el fin de mejorar los servicios públicos y los procesos democráticos y reforzar el apoyo a las políticas públicas”³.

Sin perjuicio de los pasos dados por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC), para el

2 Definición contenida en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, “El papel de la administración electrónica en el futuro de Europa”, 26 de septiembre de 2003, COM (2003) 567 final, p. 7.

3 BELLO PAREDES, S. A., “La Administración electrónica ya está aquí”, *Actualidad administrativa*, nº 1, 2011, p. 13.

establecimiento de la Administración electrónica⁴, el “salto cuantitativo y cualitativo”⁵ en la implantación de ésta se produjo con la publicación de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos (desde ahora LAECSP), primera norma legal que regula con carácter básico y de forma sistemática el uso de los medios tecnológicos en el ámbito de las Administraciones Públicas. En dicha Ley, se consideran los medios electrónicos como preferentes en las comunicaciones entre Administraciones y se reconoce un auténtico derecho subjetivo de los ciudadanos a la utilización de la vía electrónica en sus relaciones con la Administración⁶.

La Ley 11/2007 dedica los artículos 27 y 28 a la regulación de las comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos. A los efectos de este trabajo conviene señalar que la notificación electrónica se construye en esta Ley sobre la base de la facultad de elección de los administrados del medio por el cual quieren ser notificados, es decir, con carácter general, la práctica de la notificación electrónica es voluntaria para el ciudadano, que debe señalar dicho medio como preferente o consentir expresamente su utilización. No obstante, la notificación por medios electrónicos también puede imponerse reglamentariamente a los particulares, según se desprende de la lectura conjunta de los artículos 27.6 y 28.1 de la LAECSP, “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”.

Esa previsión ha sido objeto de un doble desarrollo normativo:

De 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, dispone en su artículo 32 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, obligación que puede comprender la práctica de notificaciones electrónicas. Asimismo, el artículo 38 de dicho Real Decreto regula la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de un sistema de dirección electrónica habilitada (desde ahora DEH) para la práctica de tales 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. Sistema de DEH que se desarrolla en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril.

De otro lado, en el ámbito tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), subraya, en su artículo 96 la necesidad de que la Administración Tributaria promueva la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, dentro de los límites constitucionales y legales, y establece ciertas garantías a favor de los obligados tributarios⁷. Este mismo texto legal, en su

4 Cfr. DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R., “Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva LGT”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, 2005, p. 45.

5 VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, p. 133.

6 Énfasis añadido.

7 MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *op. cit.*, p. 246.

artículo 109, señala que el régimen de las notificaciones en materia tributaria “será el previsto en las normas administrativas generales sin perjuicio de las especialidades establecidas en esta sección”. El desarrollo reglamentario de las notificaciones tributarias se ha concretado esencialmente en los artículos 82 a 86 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI). La lectura de los preceptos citados de la LGT y del RGGI pone de manifiesto la falta de adecuación de la normativa tributaria a las exigencias derivadas de la Ley 11/2007, de 22 de junio, especialmente en sus artículos 27.6 y 28.

Sin embargo, esa falta de adecuación en materia de comunicaciones y notificaciones electrónicas ha sido solventada por medio del Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, que introdujo un nuevo artículo 115 bis en el RGGI donde se regulan expresamente las notificaciones en dirección electrónica y se habilita a las Administraciones Tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de forma 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. Aunque este precepto precisa, en su apartado cuarto, que, en el ámbito de competencias del Estado, la asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración Tributaria estatal se efectuará mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa ha llevado a regular el marco general del establecimiento de la obligatoriedad de uso de medios electrónicos en las relaciones con la AEAT mediante Real Decreto.

En efecto, el pasado 29 de octubre de 2010, el Consejo de Ministros aprobó el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 16 de noviembre de 2010.

En este sentido, el objeto de este trabajo es efectuar una aproximación a esta reciente normativa en materia de notificaciones tributarias electrónicas obligatorias y analizar someramente algunas de las dificultades y dudas que la misma plantea desde la perspectiva de los derechos y garantías del obligado tributario.

2. Singularidades, ventajas e inconvenientes de las notificaciones electrónicas

El fundamento de la aplicación de las TIC en el seno de la Administración Pública se encuentra en el principio constitucional de eficacia en el servicio a los intereses generales, consagrado en el artículo 103 de la Constitución Española (CE), según el cual la Administración Pública actuará de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación. Los medios electrónicos constituyen, por tanto, potentes herramientas para una actuación más eficaz de la Administración, ya que permiten agilizar los procedimientos, dotarlos de mayor transparencia y simplificar el acceso y conocimiento de aquéllos por parte de los obligados tributarios.

No obstante, el éxito de la implantación efectiva de las TIC, especialmente en las actuaciones *ad extra* de la Administración, esto es, en sus relaciones con los ciudadanos, depende de diversos factores (psicológicos, culturales, formativos, económicos, organizativos, presupuestarios), así como de la materia concreta en la que hayan de emplearse⁸. En este sentido, el desarrollo de las TIC en el ámbito tributario ha sido particularmente intenso y mayor al experimentado en otras

esferas de la actuación administrativa⁹, circunstancia que se justifica en el interés público específico subyacente en la materia tributaria, es decir, “por la finalidad contributiva inherente a los tributos”¹⁰, así como en la complejidad de nuestro sistema tributario actual, caracterizado por emplear un modelo de gestión en masa que desplaza hacia los obligados tributarios –además de su obligación de pagar tributos– un buen número de obligaciones de hacer, en ocasiones complejas y por encima de la capacitación media que cabe presumir a aquéllos¹¹. Ello explica que se hayan realizado fuertes inversiones para implantar los medios tecnológicos en la Administración Tributaria, y que se hayan creado órganos concretamente destinados a supervisar la implantación de tales medios, como el Departamento de Informática Tributaria de la AEAT.

El fundamento de la aplicación de las TIC en el seno de la Administración Pública se encuentra en el principio constitucional de eficacia en el servicio a los intereses generales

Entre las muchas posibilidades que ofrecen las TIC debe destacarse la de practicar las notificaciones de los actos y resoluciones tributarios vía electrónica. Este medio de notificación, en comparación con los medios de notificación tradicionales, facilita y agiliza la práctica de notificaciones, lo que redundará en una mayor eficacia del funcionamiento de la Administración Tributaria y en una comunicación más fluida con los obligados tributarios. Además, permite un control administrativo más intenso en la práctica de notificaciones pues, en un sistema de gestión en masa, son muchos los actos a notificar a los obligados tributarios y en un corto espacio de tiempo¹². Téngase en cuenta, a título meramente ilustrativo, tomando como referencia el año 2009 y el conjunto de obligados tributarios, que las comunicaciones y notificaciones practicadas por la AEAT en aquel año superaron los setenta y dos millones¹³. Tras la entrada en vigor y puesta en aplicación del Real Decreto 1363/2010, se espera una reducción de los envíos postales que supondrá aproximadamente un ahorro de catorce millones de euros¹⁴.

8 Apartado I, penúltimo párrafo, de la parte expositiva del Real Decreto 1363/2010.

9 GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 208-209.

10 MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 101.

11 Énfasis añadido.

12 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 116.

13 Cfr. VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, pp. 173-174.

14 Postura defendida por GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 223-224. Esta teoría se fundamenta en el carácter voluntario del empleo de la notificación electrónica: “siendo requisito *sine qua non* para el empleo de este medio de notificación el previo consentimiento del destinatario, parece justo que recaiga sobre él toda incidencia relativa a su esfera personal y no al mal funcionamiento del servidor, porque de otro modo la eficacia del acto queda excesivamente condicionada por avatares que no le son imputables a la Administración en modo alguno”.

Consagrado legalmente
el derecho de los
ciudadanos a relacionarse
con las Administraciones
Públicas empleando
medios electrónicos, la
obligatoriedad del recurso
a tales medios tiene
carácter excepcional

Las ventajas anteriormente apuntadas derivan de las particularidades de la notificación por medios electrónicos frente a la efectuada por medios tradicionales o convencionales. En el caso de las notificaciones electrónicas no existe una relación directa y presencial entre el destinatario de la notificación y el agente notificador, es decir, “no existe simultaneidad entre el momento en que se practica la notificación y su recepción”¹⁵. Esta peculiaridad evita muchos de los problemas que, en el caso de las notificaciones personales, plantea la entrega de la notificación al interesado, a su representante, a la persona que se encuentre

en el domicilio de aquél, o al empleado de la comunidad de vecinos o propietarios (ausencia del domicilio, imposibilidad de entrega, rechazo, etc.)¹⁶, lo que puede redundar en la ineficacia de los actos o resoluciones comunicados. Además, la notificación electrónica puede practicarse en cualquier momento, con independencia del día y la hora, logrando una mayor flexibilidad en la comunicación de los actos y resoluciones a los obligados tributarios¹⁷.

Pero las notificaciones electrónicas también presentan algunos inconvenientes. Así, se ha apuntado la escasa familiarización de los ciudadanos con un medio que, además, exige de éstos una especial diligencia a la hora de recibirlos, ya que deberán consultar periódicamente su buzón electrónico, diferente al utilizado en sus comunicaciones electrónicas ordinarias, para acceder al contenido de los actos notificados, si no desean que la notificación se entienda rechazada por el simple transcurso del plazo de diez días naturales desde su puesta a disposición sin que se haya accedido al contenido del acto. Igualmente, se han destacado los posibles fallos técnicos o materiales en el acceso al acto notificado por medios electrónicos. Asimismo, se han denunciado los problemas de identificación, integridad, confidencialidad y conservación planteados por las notificaciones electrónicas, inconvenientes que se han ido resolviendo paulatinamente a medida que han surgido nuevas aplicaciones y sistemas informáticos, de modo que hoy es posible afirmar que las notificaciones electrónicas son razonablemente seguras gracias al desarrollo de programas y aplicaciones avanzados y, particularmente, a la firma electrónica¹⁸.

15 MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, pp. 113-114.

16 En palabras de BAUZÁ MARTORELL, F., *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares, Granada, 2002, p. 189, la práctica de notificación por medios electrónicos “elimina por completo la posibilidad de que el interesado no se halle presente en el momento de entregarse la notificación, la posibilidad de que nadie en el domicilio del mismo pueda hacerse cargo de la notificación o que el interesado o su representante la rechacen, tres circunstancias que contempla el art. 59 LRJPAC y que dan lugar a constante conflictividad. Como de igual forma se soslaya la problemática de la edad legal para recibir notificaciones en el domicilio del interesado”. En la misma línea ÁLAMO GONZÁLEZ, N., “La utilización de las nuevas tecnologías en las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos (en particular, registros telemáticos y notificaciones telemáticas): hacia un cambio de modelo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 133, 2007 (BIB 2007/109), p. 23.

17 VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, p. 135; asimismo, MARTÍN DELGADO, I., *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 56.

18 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 56.

Ahora bien, más allá de las singularidades del régimen jurídico de las notificaciones electrónicas y de sus ventajas e inconvenientes respecto a las vías convencionales de notificación, unas y otras comparten una misma naturaleza, esto es, constituyen actos de comunicación de actos y resoluciones administrativos¹⁹. Sólo varía el cauce a través del cual se realiza la comunicación. Con independencia del medio empleado, la notificación es condición de eficacia de la resolución o acto notificado y actúa, además, como una garantía para el ejercicio efectivo de los derechos de los administrados, señaladamente del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución²⁰, sin olvidar, asimismo, su estrecha relación con el principio de seguridad jurídica.

Así pues, el sistema de notificaciones (independientemente del medio empleado) ha de ponderar de manera adecuada dos principios en cierta forma contrapuestos: de un lado, el derecho del obligado tributario a ser notificado de los actos y resoluciones tributarios que le afecten sin que se produzca indefensión; de otro, el principio de eficacia administrativa, evitando que se dificulte la actuación de la Administración tributaria por medio de comportamientos de los obligados tributarios tendentes a obstaculizar o impedir la práctica de las notificaciones.

Pues bien, a nuestro juicio, ese ejercicio de ponderación debe ser especialmente delicado en los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos, puesto que tales supuestos tienen carácter excepcional. Recuérdese, en este punto, que la Ley 11/2007 -aplicable a la Administración tributaria²¹- asienta el sistema de las notificaciones electrónicas sobre la base de la voluntariedad en su utilización por parte del ciudadano. Como excepción a esta regla general, se admite que reglamentariamente se establezca la obligatoriedad de comunicarse con las Administraciones Públicas utilizando sólo medios electrónicos “cuando los interesados se correspondan con determinadas 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” (art. 27.6). Y el artículo 28.1 traslada idéntica prevención a la práctica de notificaciones por medios electrónicos, al disponer que “para que la notificación se practica por algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6”.

En definitiva, consagrado legalmente el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas empleando medios electrónicos, la obligatoriedad del recurso a tales medios tiene carácter

19 GARCÍA CALVENTE, Y., *Las notificaciones en el Derecho tributario*, Edersa, 2002, p. 30, define la notificación como “condición de eficacia de las resoluciones y actos administrativos que afectan a los derechos e intereses de los interesados en el procedimiento administrativo, consistente en su comunicación en el plazo legalmente establecido, siguiendo un procedimiento fijado por la Ley, a través de medios que permitan tener constancia de las condiciones de su recepción”. Sobre el concepto y función jurídica de la notificación, véase, asimismo, GARCÍA NOVOA, C., *Las Notificaciones Tributarias*, Aranzadi, Navarra, 2001, pp. 15-23.

20 La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la relación entre “notificación” y derecho fundamental a la tutela judicial efectiva es muy abundante. En el ámbito tributario merecen destacarse las sentencias 111/2006, de 5 de abril (por la que se declara la inconstitucionalidad del art. 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y 113/2006, también de 5 de abril (por la que se declara la inconstitucionalidad de los apartados 3º y 4º del art. 56 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

21 Vid. art. 2.1 en relación con disposición adicional cuarta de la LAECSP.

excepcional, por lo que procede abordar en qué medida el régimen jurídico diseñado en relación con las notificaciones tributarias electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT respeta las exigencias legales y garantiza no sólo la efectividad de las comunicaciones y notificaciones en su práctica, sino también las necesarias e irrenunciables garantías de los obligados tributarios, esto es, el derecho de defensa y la seguridad jurídica.

3. Análisis del Real Decreto 1363/2010, DE 29 de octubre, sobre notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito DE LA AEAT

3.1. Consideraciones sobre su rango normativo

Con anterioridad a la publicación de la Ley 11/2007, una de las principales controversias suscitadas en relación con la Administración electrónica se refería al tipo de norma que debía utilizarse para imponer el uso de medios electrónicos a los ciudadanos²². Para un sector de la doctrina especializada, la imposición del empleo de medios telemáticos a los ciudadanos en sus relaciones con la Administración debía establecerse por ley, habida cuenta de que dicha imposición constituye una restricción a las posibilidades de relacionarse con la Administración, suponiendo una ingerencia sobre el ámbito de libertad de los ciudadanos²³. Para otros autores, en cambio, el establecimiento de un deber del ciudadano a la utilización de medios electrónicos para la realización de determinados procedimientos puede configurarse sobre la

22 Aunque, tras la aprobación de la Ley 30/1992, la utilización preceptiva de los medios telemáticos se contenía, en algunos casos, en una disposición reglamentaria, progresivamente se fue dotando de cobertura legal a tal obligación en disposiciones sectoriales, si bien la concreta determinación de los supuestos en que debía emplearse la vía telemática se remitía al desarrollo reglamentario. Así, por ejemplo, la disposición adicional quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, autorizaba al "Ministro de Economía y Hacienda para que determine mediante Orden los supuestos y condiciones en que las grandes empresas habrán de presentar por medios telemáticos sus declaraciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria". Por su parte, el artículo 29 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, condicionaba las reducciones y bonificaciones en materia de Seguridad Social al suministro "en soporte informático de los datos relativos a la inscripción de empresas, afiliación, altas y bajas de trabajadores, variaciones de datos de unas y otros, así como los referidos a cotización y recaudación en el ámbito de la Seguridad Social, en los términos y condiciones que se establezcan por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales". Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo una nueva disposición adicional, la decimoctava, en la Ley 30/1992, en la que, ya de forma general, se permitía imponer a determinadas empresas (aquellas que agrupen a más de cien trabajadores o tengan la condición de gran empresa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido) que presentasen sus solicitudes y comunicaciones, así como la documentación complementaria exigida, por medios telemáticos, en los supuestos y condiciones determinados por Orden del titular del departamento competente.

23 Posición mantenida por VALERO TORRIJOS, J., *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, 1ª edición, 2004, p. 36. Este autor apoya su tesis en la construcción de G. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ (*Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2002, p. 247) sobre el principio democrático y la reserva de ley, según la cual, "el Gobierno sólo estaría habilitado para crear derechos e imponer obligaciones cuando la decisión tenga su origen en la Ley, lo que constituye «una garantía frente a las veleidades de intervención autoritaria por parte de cualquier autoridad o poder público», de manera que «sólo el consentimiento de los ciudadanos, que se expresa en la Ley, puede legitimar una intervención en su ámbito de libertad»". Se basa también en la STC 83/1984, de 24 de julio, según la cual el significado último del principio de reserva de ley consiste en "asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que correspondan a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes". En la misma línea GAMERO CASADO, E., *Notificaciones telemáticas*, Bosch, Barcelona, 2005, p. 176, para quien la construcción de VALERO es "perfectamente razonable".

base de una norma de rango reglamentario sin necesidad de habilitación legal²⁴.

Hoy el artículo 27.6 de la LAECSP dispone que la obligatoriedad de comunicarse sólo por medios electrónicos con las Administraciones Públicas se establecerá reglamentariamente²⁵. Recuérdesse que la habilitación legal al desarrollo reglamentario no tiene carácter general, sino que se limita subjetivamente a las 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. Así pues, a nuestro juicio, esa habilitación legal no puede emplearse como fundamento para la articulación de reglamentaciones que amplíen el ámbito subjetivo de aplicación de la norma o que

Lo cierto es que la imprecisión y apertura de los términos empleados por el artículo 3, apartado 2, letra c), deja en manos de la Administración la elección del medio, electrónico o no electrónico, de notificación por razones de eficacia administrativa

24 En esta posición puede situarse a COTINO HUESO, L., "Derechos del ciudadano", en GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (Coords.), *La Ley de Administración Electrónica*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2009, pp. 160-161, que considera suficiente "que sea una norma reglamentaria la que establezca la imposición de interacción electrónica". Asimismo, FABRA VALLS, M., "La reforma de la Administración electrónica y su incidencia en los procedimientos tributarios", en FABRA VALLS, M. y BLASCO DÍAZ, J. L. (Eds.), *La Administración electrónica en España. Experiencias y perspectivas de futuro*, Universitat Jaume I, Castellón, 2007, pp. 257-260, entiende que "la exigencia de que se utilicen medios telemáticos para cumplir con una determinada comunicación no está afectada por una reserva de Ley". Este autor basa su afirmación en el artículo 98.4 de la LGT que establece que "en el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria". En uso de esa posibilidad se aprobó la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte que debe presentarse obligatoriamente de forma telemática por todos los ciudadanos a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva en España. En opinión de este autor, en el ámbito tributario, "lo que debe venir fijado por ley según el artículo 8.h) de la LGT es la obligación de presentar la declaración y no el modo en que debe presentarse". No obstante, el propio FABRA VALLS reconoce que "para evitar diferencias entre unas Administraciones y otras y considerando que el desarrollo de la Administración electrónica debe hacerse pensando esencialmente en el ciudadano, resultaría conveniente que una ley estatal básica estableciese el margo general de las condiciones que debieran considerarse para exigir un trámite telemático. Condiciones que no sólo podrían tener en cuenta la utilización habitual de los medios tecnológicos por los interesados, sino otros como la existencia de sistemas de colaboración social para cumplirlo". Especialmente crítico con la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte es ORÓN MORATAL, G. ("Nuevas tecnologías y gestión tributaria", en FABRA VALLS, M. y BLASCO DÍAZ, J. L. (Eds.), *La Administración electrónica en España. Experiencias y perspectivas de futuro*, Universitat Jaume I, Castellón, 2007, p. 194), que considera "una medida desproporcionada establecer que el adquirente de un vehículo nuevo (o aún no matriculado en España) se provea de un certificado de usuario o acuda necesariamente a un tercero colaborador, que actuará mediante contraprestación, para cumplir el deber de contribuir".

25 A juicio de COTINO HUESO, L., "Derechos del ciudadano", op. cit., pp. 160-161, considera que el artículo 27.6 de la LAECSP debería haber regulado de forma más precisa los presupuestos y garantías para la imposición de esa obligatoriedad. Además de contemplar determinadas garantías en la determinación de los administrados a los que se impone esa obligación, este autor echa en falta algunos de los requisitos recogidos en la disposición adicional decimoctava de la Ley 30/1992, especialmente determinadas exigencias procedimentales en la elaboración de las normas que permitan imponer la relación electrónica.

incluso obliguen a todos los administrados a la utilización de medios electrónicos para relacionarse con la Administración²⁶.

Una última observación respecto a la habilitación legal para que el uso de medios electrónicos pueda realizarse por una norma de inferior rango. Resulta llamativo que el artículo 27.1 de la Ley 11/2007 remita directamente a la ley para imponer la no utilización de medios electrónicos. En efecto, este precepto establece que “los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, *excepto en los casos en los que por una norma con rango de Ley se establezca o se infiera la utilización de un medio no electrónico*”²⁷. Como ha advertido MARTÍNEZ GUTIERREZ, “[u]na interpretación a *sensu contrario* del precepto indicado determinaría el establecimiento de una exigencia de idéntico calibre para la imposición del uso de medios electrónicos, es decir, la necesaria imposición de la utilización del modelo de e-Administración a través de una norma de rango legal [...]. Si la LAECSP trata de garantizar a lo largo de todo su articulado una equiparación legal del modelo tradicional de administrar y del electrónico, no parece adecuado que la imposición del medio no electrónico deba hacerse por Ley mientras que la obligatoriedad del uso del modelo de e-Administración pueda realizarse conforme a una norma de inferior rango. La garantía formal de igualdad entre ambos modelos de administrar exige que para imponer la necesaria tramitación telemática o tradicional se exija una norma de rango legal”²⁸.

Por otro lado, el artículo 27.6 de la LAECSP no aclara el tipo de norma reglamentaria a emplear para imponer las comunicaciones a través de medios telemáticos. No obstante, el artículo 32 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, precisa que dicha obligatoriedad podrá establecerse mediante Orden Ministerial, autorización reiterada, en el ámbito tributario, por el artículo 115 bis, apartado cuarto, del RGGI.

El hecho de que finalmente se haya optado por la aprobación de un Real Decreto para imponer a determinados obligados tributarios las comunicaciones y notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT se debe a las consideraciones efectuadas por el Consejo de Estado en su dictamen 215/2010, de 18 de marzo, relativo al Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible. Al hilo de la propuesta de introducir un nuevo apartado 3º en el artículo 110 de la LGT por el que se habilitase al Ministerio de Economía y Hacienda para establecer los supuestos y condiciones en que los obligados tributarios deben recibir notificaciones por medios electrónicos, el órgano consultivo advirtió que, aunque el artículo 32 del Real Decreto 1671/2009 permitiese su regulación por Orden Ministerial, en el caso de la modificación proyectada del artículo 110 de la LGT, “la trascendencia de la materia tributaria y su cercanía con el derecho a la tutela

26 En el mismo sentido MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *Administración Pública Electrónica*, Thomson-Civitas, Madrid, 2009, p. 247, recuerda que la LAECSP “no ha realizado habilitación alguna para permitir imponer la obligatoriedad del uso de medios electrónicos a la generalidad de la ciudadanía, y en consecuencia, el establecimiento de procedimientos y trámites exclusivamente telemáticos sin límite subjetivo debería realizarse mediante una norma de rango legal, o al menos, en base a una habilitación legal lo suficientemente precisa (en cuanto al alcance y límites) y en ningún caso en blanco”.

27 Énfasis añadido.

28 MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *op. cit.*, p. 246.

judicial efectiva –en sentido amplio, el derecho de defensa–” aconsejaban que la remisión se efectuase a un Real Decreto aprobado por Consejo de Ministros²⁹.

La decisión de aprobar la norma sobre notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT con rango de Real Decreto parece acertada desde la perspectiva de la relevancia de la materia afectada. No obstante, sería conveniente modificar o dejar sin efecto el artículo 115 bis, apartado cuarto, del RGGI en este aspecto.

3.2. Ámbito objetivo de aplicación

El artículo 3, apartado 1, del Real Decreto 1363/2010 establece la obligación de utilizar medios electrónicos en las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la AEAT a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del Real Decreto, al que se hará referencia más adelante, en las actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

No obstante, en los apartados siguientes, prevé una serie de supuestos en los que se faculta a la AEAT para utilizar otros medios distintos de los electrónicos (apartado 2), o en los que se excluye, en todo caso, la utilización de medios electrónicos (apartado 4). Por último, contempla el supuesto específico del lugar en el que se practicarán las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado o de su representante (apartado 5).

3.2.1. Posibilidad de utilización de medios no electrónicos en la práctica de notificaciones

Como se ha indicado, el apartado 2 del artículo 3 prevé una serie de supuestos en los que la AEAT *podrá* practicar las notificaciones por medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT. Tales supuestos son:

- a. Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la AEAT y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.
- b. Cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.
- c. Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la AEAT tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

29 Vid. Dictamen del Consejo de Estado 215/2010, de 18 de marzo de 2010, sobre el Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible. Téngase en cuenta, no obstante, que la reforma del artículo 110 de la LGT se elimina en el Proyecto de Ley de Economía Sostenible que finalmente fue remitido a las Cortes para su tramitación parlamentaria. Dicho Proyecto sí incluye, en cambio, una modificación del artículo 112 de la LGT que regula la notificación por comparecencia, para permitir que las notificaciones para comparecer sean publicadas, además de en los correspondientes boletines oficiales, en la sede electrónica del organismo correspondiente y, en el caso de la AEAT, en su propia sede electrónica.

Las excepciones contempladas en las letras a) y c) parecen lógicas y justificadas. Cuestión distinta, sobre la que se volverá en breve, es que tales excepciones se configuren como una opción en manos de la Administración. En caso de comparecencia espontánea del obligado tributario o de su representante en las oficinas de la AEAT solicitando notificación personal, es coherente con el principio de eficacia administrativa, entendida como celeridad en su actuación, que se efectúe la notificación por medios no electrónicos, sin que se produzca con ello ingerencia alguna en los derechos y garantías del obligado tributario, pues ha sido éste el que ha comparecido y solicitado notificación personal. El supuesto de la letra c) trata de dar respuesta al supuesto en que la AEAT haya puesto el documento a notificar a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales antes de que aquélla tenga conocimiento de la inclusión del obligado en el sistema de dirección electrónica habilitada. De producirse esta circunstancia, es posible que el obligado tributario reciba la notificación tanto por medios electrónicos, como no electrónicos. En tal caso, el apartado 3 del artículo 3 advierte que “se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada”.

Mayores objeciones plantea la excepción regulada en la letra b) del apartado 2. Tal vez por ello, la parte expositiva del Real Decreto 1363/2010 pone especial empeño en explicar que razones de eficacia administrativa justifican esta excepción a la regla de notificación electrónica. Dicho supuesto está relacionado “con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada. La concesión de ese plazo en ocasiones puede impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello –o incluso eliminando– la eficacia del acto de que se trate. Este resultado se produciría en todos aquellos casos en los que la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación. Esa demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica puede practicarse de forma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección. Por tanto, para evitar que esa demora asociada a la práctica de la notificación electrónica pudiera perjudicar o eliminar la eficacia de las actuaciones de la Hacienda Pública, se ha permitido a la Administración tributaria optar por la notificación no electrónica en todos aquellos casos en los que la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia”.

Pese al esfuerzo argumentativo efectuado, y admitiendo que en determinados casos pueda estar justificada la notificación personal e inmediata, lo cierto es que la imprecisión y apertura de los términos empleados por el artículo 3, apartado 2, letra c), deja en manos de la Administración la elección del medio, electrónico o no electrónico, de notificación por razones de eficacia administrativa. En efecto, este precepto se limita a señalar que la notificación por medios no electrónicos será posible cuando la notificación electrónica resulte “incompatible con la inmediatez o celeridad de la actuación administrativa”, sin introducir parámetro alguno que permita concretar qué circunstancias y de qué entidad han de tenerse en cuenta por la AEAT para optar por uno u otro sistema de notificación.

Ello conduce a una de las objeciones más importantes que, desde nuestra perspectiva, pueden plantearse al artículo 3, apartado 2, del Real Decreto: Si se ha creado un sistema de dirección electrónica de aplicación

obligatoria para los sujetos comprendidos en el artículo 4 del Real Decreto, no debería quedar en manos de la AEAT la posibilidad de acudir a un medio de notificación diferente, sin concretar en modo alguno los presupuestos que le permitan acudir a ella. En la medida en que no se introducen requisitos adicionales destinados a limitar la discrecionalidad administrativa se introduce un importante elemento de inseguridad jurídica³⁰.

Por otra parte, la configuración como una “opción” para la AEAT de notificar por medios no electrónicos en los supuestos de las letras a) y c) carece de sentido, ya que, en el caso previsto en la letra a), la opción debiera corresponder al propio obligado tributario o a su representante y, en el supuesto previsto en la letra c) lo más adecuado es aplicar la cautela prevista en el apartado 3 del artículo 3, introducida para dar respuesta a los casos en que se practiquen dos notificaciones, una por vía electrónica y otra por vía no electrónica.

En cualquier caso, una vez aprobado y en vigor el Real Decreto 1363/2010, entendemos que debería argumentarse adecuadamente el motivo o motivos por los que no se efectúa la notificación vía electrónica, siendo ésta en principio obligatoria. La cuestión puede llegar a tener una considerable importancia práctica porque podría cuestionarse si la notificación no electrónica produce efectos, siendo la electrónica la de recepción obligatoria.

3.2.2. Imposibilidad de utilización de medios electrónicos en la práctica de notificaciones

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 3, establece una serie de supuestos en los que en ningún caso se permite efectuar comunicaciones y notificaciones en la dirección electrónica habilitada. Son los siguientes:

- a. Cuando el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
- b. Cuando, con arreglo a la normativa específica, deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado o en otro lugar señalado al efecto u otra forma no electrónica.
- c. Las comunicaciones y notificaciones que efectúe la AEAT en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas. Ello es debido, como recuerda la parte expositiva del Real Decreto, a que tales comunicaciones y notificaciones no se realizan en el seno de actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior, ni en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes. Dichas comunicaciones y notificaciones se efectuarán de acuerdo con lo establecido en la LGT y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, quedando fuera del ámbito de aplicación del Real Decreto 1363/2010.
- d. Las que tengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- e. Las dirigidas a entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la AEAT, en el desarrollo del servicio de colaboración.
- f. Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la AEAT y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.
- g. Las que deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en

30 En el mismo sentido, dictamen del Consejo de Estado 1815/2010, de 30 de septiembre.

procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la AEAT.

3.2.3. Notificaciones en procedimientos iniciados a solicitud del interesado

El Real Decreto 1363/2010 no distingue, a efectos de la práctica de comunicaciones y notificaciones, entre procedimientos iniciados de oficio por la AEAT y procedimientos iniciados a solicitud del interesado, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 110 de la LGT³¹.

No obstante, el apartado 5 del artículo 3 se refiere al lugar en que deben practicarse las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado. Dicho precepto establece que en el caso de procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que éste o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto a la dirección electrónica habilitada de uno u otro, aquéllas se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante. No obstante, si, tras dos intentos, no es posible efectuar la notificación en el lugar indicado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la AEAT podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquel no la tuviere o éste no actuase por medio de representante.

Conviene subrayar que esta regla se refiere exclusivamente a interesados que sean sujetos del sistema de notificación obligatoria por medios electrónicos y que, en el curso de un procedimiento iniciado a instancia suya, opten, tal y como les permite hacerlo el artículo 110 de la LGT, por designar un lugar de notificaciones distinto a la dirección electrónica habilitada.

A la luz de este precepto es posible concluir que el Real Decreto 1363/2010 no extiende la obligatoriedad de la práctica de comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos a todos los procedimientos, con independencia de que se hayan originado de oficio o a instancia de parte. No obstante, hubiera sido más respetuoso y adecuado con el marco legal que el Real Decreto dedicase un artículo específico a regular el lugar de práctica de la notificación, diferenciando entre los procedimientos iniciados de oficio, en los que la notificación se practicará directamente en la dirección electrónica habilitada, y los procedimientos iniciados a instancia del interesado, en los que la notificación se realizará en el lugar señalado por el interesado o su representante (sea la dirección electrónica u otro lugar). En este artículo debería haberse integrado el apartado 5 del artículo 3.

3.3. Ámbito subjetivo de aplicación

El ámbito subjetivo de aplicación del Real Decreto 1363/2010 se recoge en su artículo 4. No obstante, de forma previa, es aconsejable analizar las razones ofrecidas en la parte expositiva de la disposición reglamentaria para justificar el alcance subjetivo de la imposición de la obligatoriedad de comunicaciones

31 El artículo 110 de la LGT, destinado a regular el lugar de práctica de las notificaciones, establece:

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

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

y notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT.

El tercer apartado de la parte expositiva del Real Decreto se inicia con una afirmación que, como se verá seguidamente, es al menos discutible: “Conforme a los artículos 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, las concretas personas jurídicas y entidades a las que se impone la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tienen garantizado –por razón de capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados– el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”.

Hubiera sido más respetuoso y adecuado con el marco legal que el Real Decreto dedicase un artículo específico a regular el lugar de práctica de la notificación, diferenciando entre los procedimientos iniciados de oficio y los procedimientos iniciados a instancia del interesado

Continúa afirmando que, en el caso de las sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, se ha considerado que todas ellas, con independencia de su dimensión, disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Se recuerda que tales entidades ya están obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que cuentan con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos. Además, se señala que a todas esas entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pueda exigirles la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. A mayor abundamiento, la medida se justifica en la existencia hoy día de un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y no deben encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Sobre la base de esos argumentos, el artículo 4 del texto reglamentario obliga a las siguientes personas y entidades a recibir comunicaciones y notificaciones electrónicas:

- Entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal –NIF– que empiece por la letra A).
- Sociedades de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por letra B).
- Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por letra N).

Se plantea la cuestión del alcance de la responsabilidad del apoderado en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso de su obligación de recibir las notificaciones electrónicas obligatorias.

- Establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W).
- Uniones temporales de empresas (NIF que empiece por letra U).
- Entidades cuyo NIF empiece por letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: agrupación de interés económico, agrupación de interés económico europea, fondo de pensiones, fondo de capital riesgo, fondo de inversiones, fondo de titulación de activos, fondo de regularización del mercado

hipotecario, fondo de titulación hipotecaria o fondo de garantía de inversiones.

- Con independencia de su personalidad o forma jurídica, las personas o entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que estén inscritas en el Registro de grandes empresas (regulado en el artículo 3.5 del RGGI).
 - Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal (regulado en el capítulo VII del título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
 - Que hayan optado por la tributación en el régimen especial del grupo de entidades (regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –IVA–).
 - Que estén inscritas en el Registro de devolución mensual (regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA).
 - Aquellas que tengan una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 bis del Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

El aspecto más llamativo del ámbito subjetivo de aplicación del Real Decreto es su amplitud, en línea con el artículo 115 bis, apartado 1º, del RGGI, ya que impone la utilización obligatoria de medios electrónicos para la práctica de comunicaciones y notificaciones a todas las sociedades anónimas y a todas las sociedades de responsabilidad limitada, sin introducir excepción alguna por razón de capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados. Sin embargo, no puede descartarse que, especialmente cuando se trata de pequeñas y medianas empresas constituidas en forma societaria,

puedan surgir casos en que por alguna o algunas de las razones apuntadas no se encuentre garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, impidiendo la práctica de la notificación³².

Como se ha advertido, el Real Decreto objeto de comentario sigue la senda del artículo 115 bis, apartado 1º, del RGGI³³, pero puede debatirse si éste se adecua a los límites establecidos en el artículo 27.6 de la LAECSP, puesto que la condición “que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional y otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos” se refiere únicamente a los colectivos de personas físicas, dando por supuesto que las personas jurídicas cumplen tales condiciones.

Ciertamente, la redacción del artículo 27.6 de la Ley 11/2007 de la LAECSP es poco clara en cuanto a los obligados a la utilización exclusiva de medios electrónicos, ya que se limita a señalar, sin mayores precisiones, que la obligación podrá imponerse a los interesados que “se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas 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”. Ello ha dado lugar a discrepancias sobre el alcance subjetivo de aplicación de la norma. A juicio de VALERO TORRIJOS, las personas jurídicas se incluyen genéricamente y sin limitación en la habilitación para imponer el uso de medios electrónicos. De esta forma, los condicionamientos establecidos en dicho precepto (capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados) sólo se referirían a los colectivos de personas físicas³⁴. En cambio, para MARTÍNEZ GUTIERREZ, tales condiciones deben cumplirse tanto por las personas jurídicas, como por los colectivos de personas físicas³⁵.

A falta de una redacción más precisa del artículo 27.6 de la Ley 11/2007, entendemos que lo más aconsejable es aplicar las exigencias anteriores tanto a los colectivos de personas físicas, como a las

32 Según el Directorio Central de Empresas (DIRCE), a 1 de enero de 2009, había en España 3.346.903 pequeñas y medianas empresas (PYME), esto es, empresas comprendidas entre 0 y 249 asalariados, lo que supone el 99,88 % de las 3.350.972 empresas que conforman el censo, excluida la pesca y la agricultura. En la distribución de las PYME por número de asalariados, el mayor peso porcentual lo soportan las empresas sin asalariados (especialmente trabajadores autónomos), que suponen el 52,7% del total de empresas; seguidas de las micro-empresas (de 0 a 9), con un 41,8 %; las pequeñas empresas (de 10 a 49), con un 4,68 %; y las medianas empresas (de 50 a 249), con un 0,71 %. Aunque la condición jurídica de persona física es la forma predominante en la PYME, seguida de la sociedad de responsabilidad limitada y la sociedad anónima, se observa un incremento en el número de sociedades limitadas (datos extraídos del Informe “Retrato de las PYME 2010”, Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, <http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato%20PYME%202010.pdf> –última entrada, 3 de febrero de 2011–).

La forma jurídica de Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE), regulada en la Ley 7/2003, de 1 de abril, ha permitido que empresas que se constituían bajo la condición de persona física opten por esta forma que acorta los plazos de constitución y permite la separación del patrimonio personal del profesional. Téngase en cuenta, a nuestros efectos, que sólo pueden ser socios de la SLNE personas físicas. Además, al tiempo de la constitución, el número de socios no puede ser superior a cinco y se admite la SLNE unipersonal. El capital social mínimo exigido para constituir una SLNE es de tres mil doce euros.

33 El párrafo primero del artículo 115 bis, apartado 1º, del RGGI dispone: “Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos 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.”

34 VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, p. 54.

35 MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *Administración Pública Electrónica, op. cit.*, pp. 247-248.

personas jurídicas. Esta postura se fundamenta en el carácter general con el que la LAECSP contempla la voluntariedad en la elección del medio electrónico para la recepción de notificaciones de la Administración y en el consiguiente carácter excepcional de la obligación de recibir notificaciones de ella a través de medios electrónicos³⁶.

Desde esta perspectiva, por tanto, debe criticarse la amplitud que el artículo 4 del Real Decreto 1363/2010 da al sistema obligatorio de comunicaciones y notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT. Hubiera sido más ajustado a los principios que animan la Ley 11/2007 en materia de comunicaciones y notificaciones electrónicas la introducción de ciertas cautelas que permitieran garantizar la adecuada recepción por los obligados tributarios afectados de las comunicaciones y notificaciones que les afecten. En este mismo sentido, el Consejo de Estado sugirió, sin mucho éxito, la introducción en la norma de algunos criterios objetivos (volumen de negocio, número de empleados u otros similares) que permitiesen excluir del ámbito de aplicación del Real Decreto a aquellos sujetos que, estando incluidos inicialmente en él, careciesen de la necesaria capacidad económica o técnica, dedicación profesional o de otros elementos objetivos que impidiesen garantizar su acceso y su disponibilidad de los medios tecnológicos necesarios³⁷.

Habida cuenta de la estrecha relación que guardan con el ámbito subjetivo de aplicación del Real Decreto, también examinamos dentro de este epígrafe determinadas cuestiones procedimentales, como la comunicación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica, la forma de acceso por parte de los interesados y la alteración posterior de las circunstancias determinantes de la inclusión.

3.3.1. Procedimiento de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica y forma de acceso

En cuanto a la inclusión en el sistema de dirección electrónica, el artículo 5 del Real Decreto 1363/2010 establece que la AEAT deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el mismo. La notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará esas comunicaciones en su sede electrónica³⁸, para que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica, con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre. Si, en aplicación de las reglas anteriores, se efectúa la notificación de inclusión en el sistema por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

Por razones de eficacia administrativa, en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada podrá realizarse junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal asignado al obligado tributario.

36 Del mismo parecer es el Consejo de Estado, en el dictamen 1858/2009, de 17 de diciembre, sobre el Proyecto de Real Decreto de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos, de adaptación de la normativa tributaria a las disposiciones comunitarias y de modificación de otras normas con contenido tributario.

37 Dictamen del Consejo de Estado 1815/2010, de 30 de septiembre.

38 <https://www.agenciatributaria.gob.es> Vid. Resolución de 28 de diciembre de 2009, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la AEAT, BOE nº 313, de 29 de diciembre de 2009.

El acceso a la DEH puede realizarse directamente por el obligado tributario o mediante un apoderado con poder expreso para recibir notificaciones telemáticas de la Agencia Tributaria (art. 6 Real Decreto 1363/2010)³⁹. En uno y otro caso se requiere la autenticación de los interesados mediante los certificados electrónicos admitidos por la normativa vigente⁴⁰.

Habida cuenta que entre los obligados a recibir notificaciones electrónicas se encuentran pequeñas y medianas empresas que adoptan la forma de sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada, no será extraño que el acceso a las notificaciones electrónicas remitidas por la Agencia Tributaria no se realice directamente, sino que se encomiende a otra persona que ya disponga de certificado electrónico propio y a quien el interesado haya apoderado expresamente para la recepción de dichas notificaciones mediante su inscripción a tal efecto en el registro de apoderamientos de la AEAT, regulado en la Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria⁴¹.

La relevancia del acto de notificación obliga a extremar las formalidades exigibles en la acreditación del poder, que podrá efectuarse de dos formas: si el interesado no dispone de certificado electrónico, el apoderamiento podrá otorgarse, bien mediante comparecencia personal del poderdante en las oficinas de la AEAT presentando el formulario correspondiente (en el que deberá constar la firma del poderdante e identificación y firma del funcionario ante el que se comparece)⁴², bien mediante entrega ante tales oficinas del poder otorgado mediante documento público o privado con firma notarialmente legitimada (también en estos casos el documento de acreditación del apoderamiento deberá ajustarse al contenido del formulario anteriormente mencionado); si el interesado (poderdante) ya dispone de certificado electrónico, el

39 Concretamente, respecto al acceso de los obligados tributarios a las notificaciones practicadas por la AEAT, el artículo 6.1 del Real Decreto 1363/2010 dispone que dicho acceso se producirá conforme al mecanismo establecido en el artículo 2 de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por el que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 32.3 del Real Decreto 1671/2009, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la AEAT, identificándose mediante un sistema de firma electrónica. No obstante, dicho precepto contiene algunas especialidades, ya que, en el caso específico de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, se permite el acceso con el sistema de firma electrónica correspondiente a dicha persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la AEAT (art. 6.2). En el caso de otorgamiento de poder debidamente inscrito, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante, debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica (art. 6.3). Por otra parte, en el supuesto de obligados tributarios que presenten declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización a que se hace referencia en el artículo 4.2.e) del Real Decreto (art. 6.4).

40 La relación de autoridades de certificación admitidas se encuentra en <http://notificaciones.060.es>. Existen distintos tipos de certificados: los certificados en tarjeta (certificados hardware), como el DNI electrónico, y los certificados en navegador (certificados software), como los emitidos por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT). Para obtener el certificado electrónico emitido por la FNMT es necesario dar los siguientes pasos: En primer lugar, formular la solicitud en la página web de la FNMT (www.fnmt.es), que generará un "código de solicitud" que deberá imprimirse. A continuación, el interesado deberá personarse en una oficina de la Agencia Tributaria para proceder a su identificación, aportando el código de solicitud y la documentación correspondiente (según se trate de una persona física o jurídica). Por último, tras la identificación de la persona física o jurídica y una vez transcurrido un plazo mínimo de 24 horas, el interesado podrá descargarse el certificado electrónico desde el mismo ordenador empleado para realizar la solicitud.

41 BOE nº 124, de 21 de mayo de 2010.

42 Contenido en el Anexo I de la Resolución de 18 de mayo de 2010.

apoderamiento podrá otorgarse a través de la sede electrónica de la AEAT, cumplimentando el formulario disponible, que es análogo a los anteriores.

Si se producen defectos en el otorgamiento del poder (realizado mediante comparecencia o a través de documento público o privado con firma notarialmente legitimada), se comunicará al interesado para que en el plazo de diez días subsane el defecto o aporte los documentos necesarios, indicando que, en el supuesto de no subsanarse, se procederá al archivo de las actuaciones, considerando que el interesado desiste de su petición. Tratándose de apoderamientos otorgados por Internet, la aplicación informática que soporta el Registro sólo permitirá el alta de los otorgamientos que contengan todos los datos solicitados en el formulario facilitado. En caso de detectarse anomalías técnicas en la transmisión telemática del formulario del poder, se pondrá en conocimiento del presentador por el propio sistema (mediante mensajes de error) para que proceda a su subsanación.

En relación con el apoderamiento para recibir notificaciones electrónicas es preciso destacar algunos extremos:

- Sólo podrá apoderarse a una única persona física o jurídica simultáneamente para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones, la cual deberá tener un certificado electrónico para poder recibirlas.
- Es necesaria la aceptación del apoderado, que podrá acreditarse mediante comparecencia, en documento público o privado con firma legitimada notarialmente, o a través de Internet, por medio de comparecencia en la sede electrónica de la AEAT. Para que el otorgamiento del poder surta efectos, es preciso que conste la aceptación del apoderado por alguno de los medios indicados.
- Los apoderamientos surtirán efectos desde la fecha de su incorporación al Registro de apoderamientos.
- En el apoderamiento se hará constar expresamente que éste comprende la recepción de notificaciones por parte del apoderado y la fecha hasta la que estará vigente el apoderamiento. Ello implicará, además, el consentimiento del poderdante a la utilización de medios electrónicos para la práctica de notificaciones electrónicas al apoderado.
- Una vez otorgado y aceptado el apoderamiento para la recepción de comunicaciones y notificaciones electrónicas, éstas se realizarán al representante preferentemente de forma telemática (a las que también podrá acceder el poderdante), si bien también podrán practicarse, en su caso, en soporte papel. Entendemos que, en el caso de sujetos obligados a recibir la notificación por medios electrónicos, la notificación por medios no electrónicos debería emplearse sólo en los supuestos contemplados en el artículo 3 del Real Decreto 1363/2010, en caso de imposibilidad técnica o material de acceso que se prolonguen en el tiempo, o cuando se trate de notificaciones en un procedimiento iniciado a instancia del interesado y éste así lo haya solicitado.
- El apoderado puede renunciar al apoderamiento en cualquier momento, a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación y autenticación. La baja en el Registro se producirá de forma automatizada. También es posible la revocación del

poder, que podrá realizarse por las mismas vías empleadas para su otorgamiento y que tendrá efectos desde el momento de su comunicación fehaciente a la Agencia Tributaria.

Expuesto brevemente el régimen de acreditación del apoderamiento a un tercero colaborador a efectos de la recepción de comunicaciones y notificaciones electrónicas obligatorias no cabe sino preguntarse sobre la posición del asesor fiscal que, junto a sus actuaciones de mera asistencia al obligado tributario (art. 112.7 RGGI), también actúa como representante del mismo (art. 46.1 LGT). En la medida en que la normativa tributaria atribuye al apoderado para recibir notificaciones en nombre del obligado tributario la condición de representante, sus actuaciones serán vinculantes, porque suplirán a las efectuadas por el obligado tributario, dentro de los límites legales y mientras no se revoque o se renuncie a la representación. Por ello se exige una autorización expresa del obligado tributario para que un tercero colaborador reciba las notificaciones electrónicas obligatorias en su nombre. Por otra parte, se plantea la cuestión del alcance de la responsabilidad del apoderado en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso de su obligación de recibir las notificaciones electrónicas obligatorias. A tales efectos, resultará de ayuda la doctrina administrativa y pronunciamientos judiciales relativos a la práctica de notificaciones a los representantes de los obligados tributarios.

En este sentido, conviene destacar la doctrina administrativa contenida en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de enero de 2005, en respuesta a una consulta vinculante (V0044/2005) relativa a la presentación telemática de declaraciones de terceros por parte de un colaborador social. En concreto, el consultante –asesor fiscal en posesión de firma electrónica que le permite, previa autorización, presentar declaraciones en nombre y por cuenta de terceras personas– pregunta si podría incurrir en alguna responsabilidad en caso de que los datos fueran incorrectos o en caso de falta de presentación en plazo de las declaraciones. De la Resolución de la DGT se desprende que el asesor fiscal desempeña una función de colaborador social (art. 92 LGT), siendo necesario acreditar la representación en el marco de dicha colaboración a los efectos de presentar las declaraciones por vía telemática (art. 46.4 LGT). Asimismo, la DGT afirma que “en el supuesto de que los datos incluidos en las declaraciones presentadas por el consultante fuesen incorrectos, o en caso de falta de presentación en plazo de las mismas, el responsable ante la Administración tributaria sería el obligado tributario; sin perjuicio de que el presentador de las mismas pudiera ser igualmente responsable en caso de incurrir en alguno de los supuestos de responsabilidad recogidos en los artículos 42 y 43 de la misma Ley 58/2003”. Y sin perjuicio del derecho que asistiría al obligado tributario de acudir a la vía jurídico-privada para obtener el resarcimiento de los perjuicios ocasionados por el colaborador social⁴³.

En todo caso, no puede sino compartirse la opinión de quienes han manifestado que el establecimiento de un sistema a medio camino entre la asesoría fiscal, la representación y la colaboración social posiblemente necesite una mayor atención normativa y una clarificación de la posición jurídica que ocupan los distintos sujetos implicados en la utilización de las nuevas tecnologías en los procedimientos de aplicación de los tributos⁴⁴.

43 Cfr. DELGADO GARCÍA, A. M., “Manifestaciones de la Administración Electrónica Tributaria”, en DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R. (Coords.), *Administración Electrónica Tributaria*, op. cit., p. 149.

44 Cfr. CAYÓN GALIARDO, A., “Entre la colaboración social con la Administración, y la representación y el asesoramiento de los contribuyentes”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, 2002, p. 13.

3.3.2. Exclusión del sistema de dirección electrónica

Finalmente, el apartado 3º del artículo 4 contempla el supuesto de alteración de las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación electrónica obligatoria. En tal caso, las personas y entidades obligadas serán excluidas del sistema de dirección electrónica habilitada, siempre que lo requieran expresamente mediante solicitud presentada por medios electrónicos, en la sede electrónica de la AEAT. Pese al silencio del Real Decreto en este punto, en la solicitud de exclusión presentada por el interesado se debe identificar un lugar para la práctica de ulteriores notificaciones, en caso de que se estime la exclusión. De no hacerlo, las notificaciones se efectuarán en el domicilio fiscal que conste a la Administración tributaria (art. 110 LGT).

La AEAT dispone de un mes para resolver, ya sea en sentido positivo o negativo.

Si la resolución es estimatoria, deberá contener la fecha desde la que es efectiva la exclusión del sistema y habrá de notificarse en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la dirección electrónica habilitada de uno u otro. La fecha de efectividad de la exclusión no podrá exceder de un mes desde la fecha en que se hubiera dictado la resolución.

Dado que, según parece desprenderse del artículo 4.3, tercer párrafo *in fine*, cabe la posibilidad de que el obligado tributario reciba alguna notificación en su dirección electrónica habilitada desde que se dicta la resolución estimatoria hasta que se hace efectiva la exclusión del sistema de notificación electrónica obligatoria, la resolución debería advertir expresamente este extremo y precisar a partir de qué fecha concreta se hará efectiva la exclusión.

Si la resolución es denegatoria, también habrá de notificarse en el lugar señalado por el interesado o su representante o, en su defecto, deberá ponerse en el plazo de un mes a disposición del obligado en la dirección electrónica habilitada de uno u otro.

En el caso de que transcurra el plazo de un mes desde la presentación de la solicitud sin que la Administración Tributaria resuelva expresamente, el silencio administrativo se interpretará positivamente, es decir, se entenderá que el obligado deja de estar incluido en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Ahora bien, ello no impedirá que, si siguen concurriendo las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema, la AEAT pueda notificar al obligado su nueva inclusión en el mismo.

4. Otras cuestiones problemáticas relacionadas con las notificaciones electrónicas

Sin perjuicio de las especialidades recogidas en el Real Decreto 1363/2010, la disposición adicional primera del mismo remite al régimen de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, y a "cualesquiera disposiciones por las que se regule dicho sistema de dirección electrónica habilitada". Asimismo, la disposición adicional segunda del Real Decreto reconoce la aplicación supletoria del Real Decreto 1671/2009 en todo lo no dispuesto en él.

A la luz de la remisión efectuada a esas otras normas, resulta conveniente analizar algunos aspectos singulares o problemáticos del régimen jurídico de las notificaciones electrónicas, que posiblemente adquieran mayor relevancia práctica tras la introducción de las notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT.

Como se ha señalado anteriormente, el régimen jurídico de las notificaciones por medios electrónicos (ya sean voluntarias u obligatorias) presenta particularidades en relación con el régimen común aplicable a las notificaciones convencionales. Ello se debe a las especialidades presentes en las notificaciones practicadas por medios electrónicos. Además de la voluntariedad con la que, en términos generales, se concibe el sistema, interesa ahora subrayar las siguientes: la confusión entre medio y lugar de notificación; la distinción entre “puesta a disposición de la notificación” y “acceso a su contenido”, algo que no sucede en las notificaciones convencionales; una regulación del rechazo de la notificación diversa a la efectuada en el caso de la notificación tradicional; y la posibilidad real de fallo técnico en el sistema o aplicación informática de aplicación, eventualidad que no se producirá tratándose de notificaciones convencionales. Analicemos cada una de ellas con mayor detenimiento.

El nuevo sistema obligatorio de DEH sustituye, para todas las notificaciones que se reciban de la AEAT, al servicio de notificaciones telemáticas seguras

4.1. El lugar de la práctica de la notificación electrónica: la dirección electrónica habilitada

La LAECSP permite a las Administraciones Públicas la implantación de distintos canales para la práctica de la notificación electrónica de actos y resoluciones administrativos, siempre que cumplan determinadas garantías mínimas de identificación, integridad, referencia temporal y constancia (arts. 27.3 y 28.1 y 2). En el ámbito de la Administración General del Estado, el Reglamento de desarrollo de la LAECSP contempla, en su artículo 35.2, hasta cuatro posibles tipos de notificación electrónica: mediante la dirección electrónica habilitada; por medio de sistemas de correo electrónico con acuse de recibo que deje constancia de la recepción; mediante comparecencia electrónica en la sede; y a través de otros medios de notificación electrónica que puedan establecerse, siempre que quede constancia de su recepción por el interesado en el plazo y en las condiciones establecidas en su regulación específica.

Aunque la AEAT podría haber adoptado un sistema electrónico de notificación propio, ha preferido adherirse “al sistema de dirección electrónica habilitada que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración General del Estado, previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009⁴⁵, respetando al mismo tiempo –según se expresa en la parte expositiva del Real Decreto 1362/2010– todos

45 Este precepto prevé que, “[b]ajo responsabilidad del Ministerio de la Presidencia 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. Los ciudadanos podrán solicitar la apertura de esta dirección electrónica, que tendrá vigencia indefinida, excepto en los supuestos en que se solicita su revocación por el titular, por fallecimiento de la persona física o extinción de la personalidad jurídica, que una resolución administrativa o judicial así lo ordene o por el transcurso de tres años sin que se utilice para la práctica de notificaciones, supuesto en el cual se inhabilitará esta dirección electrónica, comunicándose así al interesado”.

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 tributaria⁴⁶. Además, en su apartado tercero, este mismo artículo dispone que “[c]uando se establezca la práctica de notificaciones electrónicas con carácter obligatorio, la dirección electrónica habilitada a que se refiere el apartado anterior será asignada de oficio y podrá tener vigencia indefinida, conforme al régimen que se establezca por la orden del Ministro de la Presidencia a la que se refiere la disposición final primera. Respecto del resto de direcciones electrónicas habilitadas dicho régimen se establecerá mediante orden del titular del Departamento correspondiente”.

En cumplimiento de dicho mandato se ha aprobado la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril⁴⁷, que tiene por objeto establecer el régimen de un sistema de notificación mediante DEH, a disposición de los órganos y organismos vinculados o dependientes de la AGE que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto en casos de notificación voluntaria como cuando tenga carácter obligatorio. Recuérdese, en este sentido, que el artículo 2 y la disposición adicional primera del Real Decreto 1363/2010, señalan que la AEAT se adhiere al sistema de DEH regulado en aquella Orden en la práctica de las comunicaciones y notificaciones electrónicas obligatorias.

Así pues, la Agencia Tributaria notificará por vía postal a los obligados a recibir comunicaciones y notificaciones electrónicas, su inclusión de oficio en el sistema de DEH. Recuérdese que, en los supuestos de nuevas altas en el censo de obligados tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de DEH se podrá realizar junto a la comunicación de asignación del número de identificación fiscal definitivo.

Una vez dada de alta la DEH, se recibirán en ella las notificaciones de actos tributarios. Asociada a la dirección, su titular dispondrá de un buzón electrónico, lugar donde el prestador del servicio depositará la notificación remitida por la Agencia Tributaria. Por tanto, las notificaciones no se envían a ninguna cuenta de correo particular.

El nuevo sistema obligatorio de DEH sustituye, para todas las notificaciones que se reciban de la AEAT, al servicio de notificaciones telemáticas seguras (dirección electrónica única –DEU–) para aquéllos contribuyentes que se adscribieron voluntariamente a éste último, inscripción que quedará sin efectos.

El sistema de DEH tiene vigencia indefinida y, en el caso de las notificaciones electrónicas obligatorias, no es posible darse de baja en él, aunque sí se prevé, como vimos anteriormente, la exclusión del sistema por parte de la AEAT, a petición del interesado, cuando dejen de concurrir en éste las circunstancias determinantes de su inclusión en el mismo.

Una lectura en conjunto de los artículos 27, apartados 3 y 5, y artículo 28, apartado 2, de la LAECSP permite constatar que los requisitos de autenticidad, integridad, confidencialidad, referencia temporal y disponibilidad son esenciales para que pueda considerarse que la notificación electrónica se ha realizado

46 Apartado I, penúltimo párrafo, de la parte expositiva del Real Decreto 1363/2010.

47 BOE nº 88, de 12 de abril de 2010, p. 32552.

de forma adecuada y para que el acto o resolución notificados adquiera eficacia jurídica plena⁴⁸.

En esta línea, el artículo 38.1 del Real Decreto 1671/2009, dispone que la DEH debe cumplir los siguientes requisitos: a) Acreditar la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación; b) Permitir el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica correspondiente, a través de una sede electrónica o por cualquier otro medio; c) Acreditar la fecha y hora de acceso a su contenido; d) Poseer mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario.

El rechazo no se entiende como la no aceptación explícita de la actuación notificada, sino como pasividad (intencionada o no) del interesado en el acceso al contenido del acto administrativo

La Orden PRE/878/2010 precisa las medidas técnicas que se consideran necesarias para garantizar el cumplimiento de tales requisitos por la DEH.

El requisito de *autenticidad* pretende garantizar la identidad del receptor del mensaje, que debe coincidir con el destinatario del mismo, y la del emisor del mensaje electrónico que contiene el acto o resolución que se desea notificar, que deberá ser la Administración notificante. Ello se consigue mediante los certificados electrónicos (art. 5 Orden PRE/878/2010).

La exigencia de *integridad* persigue garantizar que el contenido íntegro del acto administrativo o resolución que se vaya a notificar por medios electrónicos se recibe de forma completa por su destinatario. Con esta finalidad se establecen una serie de precisiones técnicas destinadas a detectar cualquier manipulación del mensaje electrónico que contiene el acto o resolución administrativos. La firma electrónica avanzada juega un papel esencial en la garantía de la integridad⁴⁹, pues a través de ella puede tenerse certeza de que el contenido del mensaje ha permanecido inalterado desde su firma por el órgano administrativo que lo dictó hasta su recepción por el interesado.

El requisito de la *confidencialidad* está destinado a impedir el acceso de terceros (y del propio prestador del servicio de DEH) a la información y documentación que se notifica por medios electrónicos para garantizar el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones⁵⁰. Con este propósito, el artículo 8 de la Orden PRE/878/2010 exige que se adopten: "a) Medidas de seguridad física. b) Control de los accesos a los dispositivos y aplicaciones de registro y notificación, en especial los que lleguen a través de las redes

48 Requisitos estudiados en profundidad por GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 198 y ss.; y VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, pp. 160 y ss.

49 Según el art. 3.2 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, la firma electrónica avanzada es "la firma electrónica que permite identificar al firmante y detectar cualquier cambio ulterior de los datos firmados, que está vinculada al firmante de manera única y a los datos a que se refiere y que ha sido creada por medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control".

50 GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, p. 208.

de comunicaciones; c) Protección de los soportes de información y copias de respaldo. d) Cifrado de las comunicaciones, cuando así se establezca por la legislación sobre protección de los datos de carácter personal o lo estime necesario el órgano u organismo notificador.” Para dar adecuado cumplimiento a la exigencia de confidencialidad, la firma electrónica reconocida supone, a juicio de GAMERO CASADO, el elemento clave⁵¹, pues la criptografía asimétrica en que se basa “permite que el órgano administrativo cifre el mensaje con la clave pública del receptor interesado, de tal manera que sólo él podrá descifrar el acto notificado mediante su propia clave privada, siendo encriptado el mensaje tanto con las claves del órgano administrativo emisor como del interesado receptor”⁵².

En cuanto al requisito de *referencia temporal*, el sistema de notificación electrónica debe garantizar que quede constancia de las fechas y horas en las que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación. Ello tendrá lugar mediante la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica. Asimismo, el sistema de DEH acreditará el acceso del destinatario al contenido del documento notificado, así como cualquier causa técnica que imposibilite alguna de las circunstancias anteriores (art. 7 Orden PRE/878/2010).

La garantía de *disponibilidad* pretende garantizar el acceso gratuito y permanente de los interesados a la DEH y a las notificaciones puestas a su disposición, es decir, deben adoptarse las medidas organizativas y técnicas necesarias para garantizar la disponibilidad del servicio 7 días a la semana y 24 horas al día. El acceso se producirá a través del Punto de Acceso General de la AGE, así como de las sedes electrónicas del Ministerio de la Presidencia y de sus órganos u organismos adheridos al sistema o, en su caso, del prestador del servicio de dirección electrónica (art. 9 Orden PRE/878/2010). En el caso de las notificaciones obligatorias en el ámbito de la AEAT, el obligado tributario incluido en el sistema de DEH accederá a su buzón electrónico por Internet a través de la dirección <http://notificaciones.060.es>. Asimismo, siempre será posible el acceso al contenido de las comunicaciones y notificaciones de la Agencia Tributaria, pendientes de notificación o ya notificadas, por comparecencia electrónica en la sede electrónica de la AEAT (<http://www.agenciatributaria.gob.es>).

4.2. El momento en que se entiende practicada la notificación electrónica: distinción entre puesta a disposición de la notificación y acceso al contenido del acto notificado

La distinción entre “puesta a disposición de la notificación” y “acceso al contenido del acto notificado” ha sido una de las cuestiones a las que se ha prestado mayor atención doctrinal. La necesidad de diferenciar ambos momentos obedece, en palabras de MARTÍN DELGADO, a que “en las notificaciones convencionales es suficiente la entrega porque entrega y recepción por el administrado son inmediatas en el tiempo; no ocurre lo mismo en el caso de las notificaciones electrónicas, donde el receptor es un sistema informático y, por ello, pueden transcurrir días entre la puesta a disposición y el conocimiento del acto administrativo por parte del interesado. Hay mayor simultaneidad entre resolución y entrega-recepción de

51 El art. 3.3 de la Ley 59/2003, de firma electrónica, define la firma electrónica reconocida como “la firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma”.

52 GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 208-209.

la misma, pero puede haber menor simultaneidad entre esa entrega y el acceso a su contenido”⁵³.

La LAECSP ha asumido esta peculiaridad de las notificaciones tributarias. De este modo, el artículo 28.2 establece que “[e]l sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la *puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido*, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales”⁵⁴. Por consiguiente, debe diferenciarse entre el momento de depósito en el buzón de la DEH del interesado de la notificación electrónica y el momento en que éste accede al contenido del acto notificado.

Es discutible que la regla del rechazo por el transcurso de diez días sin acceder al contenido del acto notificado sea lo suficientemente garantista para el obligado tributario

Esta distinción tiene una enorme importancia práctica, puesto que sólo cuando el interesado acceda al contenido del acto notificado se entenderá que la notificación ha desplegado plenos efectos. En el expediente administrativo deberá dejarse constancia tanto de la fecha y hora en la que el mensaje electrónico se pone a disposición del interesado, como de la fecha y hora en la que el interesado accede al contenido del acto notificado. Para ello, el artículo 10.2 de la Orden PRE/878/2010 establece la obligación del prestador del servicio de DEH de remitir al órgano u organismo actuante certificación electrónica de: a) fecha y hora en la que recibe el aviso de puesta a disposición enviada por el órgano u organismo notificador; b) fecha y hora en la que se produce la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio acto o actuación notificada o, al menos, su sello electrónico; c) fecha y hora en la que se produce el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

4.3. El rechazo de la notificación electrónica

Otra de las excepciones al régimen común de las notificaciones tributarias convencionales y, sin duda, la más problemática, es el régimen de rechazo de las notificaciones electrónicas. En efecto, transcurridos diez días naturales desde el momento en que el acto objeto de notificación haya sido puesto a disposición del interesado, sin que éste haya accedido a su contenido, la notificación se entenderá rechazada y el trámite se tendrá por efectuado, siguiéndose el procedimiento (art. 28.3 LAECSP y art. 59.4 LRJPAC). Por consiguiente, a diferencia de las notificaciones convencionales, el rechazo no se entiende como la no aceptación explícita de la actuación notificada, sino como pasividad (intencionada o no) del interesado en el acceso al contenido del acto administrativo⁵⁵.

53 MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 101.

54 Énfasis añadido.

55 En opinión de GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 221-222, esta regla específica sobre el rechazo de la notificación electrónica constituye “una tergiversación de los hechos, operada de iure, pues no es lo mismo un rechazo (término que presupone la actitud deliberada de no ser notificado) que una simple omisión de acceso (que puede ser involuntaria y deberse a un mero descuido); por consiguiente, habría sido preferible que en este caso la Ley afirmara sencillamente que la notificación se entendería practicada a todos los efectos, produciéndose una notificación tácita mejor que un rechazo tácito de la notificación”.

Obviamente, para constatar el rechazo de la notificación electrónica es esencial acreditar la fecha y hora en que se produjo la puesta a disposición del mensaje en la DEH del interesado. Esta tarea corresponderá, como se señaló anteriormente, al prestador del servicio de DEH, que también deberá certificar electrónicamente el transcurso del plazo de diez días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica [art. 10.2.d) Orden PRE/878/2010].

Por tanto, tratándose de notificaciones electrónicas, no se requiere un segundo intento de notificación, como sucede con las notificaciones postales (art. 59.2 LRJAP y PAC y art. 112.1 LGT). La inexistencia de un segundo intento de notificación parece lógica, en la medida en que el mensaje electrónico está a disposición del interesado en su DEH durante diez días naturales, algo que no sucede en el domicilio físico cuando no haya nadie en el mismo. Además, el hecho de que la notificación electrónica sea, con carácter general, voluntaria para el interesado, conlleva una mayor diligencia por parte de éste, que deberá consultar regularmente la dirección señalada como preferente para recibir las notificaciones de la Administración⁵⁶. Parecer compartido por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de junio de 2010⁵⁷.

Ese mayor grado de diligencia en la consulta periódica de la dirección electrónica asignada será también exigible a los obligados tributarios sometidos al sistema de notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT. No obstante, a nuestro juicio, para asegurar en la mayor medida posible el conocimiento por estos obligados tributarios de la recepción de una notificación electrónica de la AEAT y, en definitiva, proteger los derechos y garantías de aquéllos, resulta muy conveniente articular sistemas complementarios o adicionales a la propia notificación electrónica. En esta línea, se prevé la posibilidad de que el prestador del servicio de DEH (Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos), al configurar el perfil del buzón electrónico, consigne una cuenta de correo electrónico personal del interesado en la que, de forma no vinculante, se le informará de las entradas de nuevas comunicaciones y notificaciones realizadas por la AEAT. La medida nos parece positiva, si bien, no hay razón para descartar otras formas de aviso, como, por ejemplo, el envío de un *sms* al teléfono móvil del interesado informándole sobre la disponibilidad en su DEH de un mensaje electrónico que contiene un acto administrativo⁵⁸, ya que el artículo 10.1. g) de la Orden PRE/878/2010 incluye entre las funciones que puede asumir el prestador del servicio el aviso “de puesta a disposición de los interesados de las notificaciones mediante mensajería o de cualquier otro modo”.

Sin duda, uno de los aspectos más delicados relativos al rechazo de la notificación electrónica es la brevedad del plazo de diez días previsto por el artículo 28.3 de la LAECSP, brevedad criticada por distintos autores.

56 En el mismo sentido VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, Comares, Granada, 2007, pp. 173 y 174; y MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, R., *op. cit.*, p. 554.

57 Relativa a un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una resolución del TEAR de Madrid por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra providencia de apremio sobre descubierto de liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004. El motivo de oposición al apremio se basa en la falta de notificación de la liquidación provisional apremiada, porque la notificación se practicó por medios telemáticos y se consideró rechazada transcurridos diez días naturales desde su puesta a disposición en el buzón del abonado al sistema.

58 Tomamos la idea de MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 115.

GAMERO CASADO ha reprochado el agravio comparativo que, en su opinión, se produce en perjuicio de quienes hayan optado por el sistema de notificación por medios electrónicos. “Así, en el régimen jurídico de la notificación postal [...], el ciudadano dispone de dos intentos sucesivos de notificación, ambos con depósito de aviso en su casillero domiciliario y pase a lista del envío por espacio de un mes en el caso de no encontrarse presente en el domicilio; cuando después de todo estos no se logra el objetivo, se procede a la publicación sustitutiva del acto, y no a proseguir los trámites del procedimiento por entenderse tácitamente rechazada la notificación. Por el contrario, en la notificación por correo electrónico, basta con que el mensaje se encuentre disponible en el buzón del destinatario durante diez días para que se entienda rechazado tácitamente, en lugar de procederse a su publicación sustitutiva”. En principio, esta opción parece admisible al autor citado, pero lo que, a su juicio, no puede compartirse, “es la asimetría de criterio entre ambos medios de notificación”, tanto más cuanto el postal constituye un sistema de notificación “ciertamente favorable para los interesados, y en detrimento de la eficacia administrativa”. A partir de esta argumentación, dicho autor propone que esta asimetría de trato se resuelva unificando legalmente el criterio establecido para ambos medios de notificación⁵⁹.

RODRÍGUEZ MUÑOZ considera el plazo de diez días “absolutamente insuficiente, en comparación [...] con el previsto para las notificaciones efectuadas por correo”. En su opinión, ello supone una “importante limitación de las garantías del ciudadano” y “una flagrante quiebra del principio de no discriminación por razón del medio utilizado en la tramitación del procedimiento”. Esa notable reducción del plazo de las notificaciones electrónicas, en comparación con el previsto para las notificaciones efectuadas por correo, más garantista para el ciudadano, “se compadece mal con el pretendido afán de impulso al uso masivo de las nuevas tecnologías en las relaciones con la administración”, lo que lleva al autor a augurar un escaso éxito al procedimiento administrativo electrónico habida cuenta de la naturaleza voluntaria de la recepción de comunicaciones y notificaciones electrónicas⁶⁰, augurio que, obviamente, se efectuó antes de la publicación del Real Decreto 1/2010 por el que se introduce el art. 115 bis en el RGGI y del Real Decreto 1363/2010 sobre notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT.

A juicio de este autor sería más razonable y proporcionado un plazo de al menos 30 días, habida cuenta de la doble garantía que supone, en el caso de las notificaciones postales, los dos intentos del operador de correos, el aviso de llegada dejado en el domicilio y el mantenimiento de la notificación durante un mes en el casillero de la oficina de correos⁶¹.

Para MARTÍN DELGADO, “es discutible que la regla del transcurso de diez días sin acceder al mensaje, sin más, sea lo suficientemente garantista”. Aún admitiendo que sea exigible un mínimo deber de diligencia al interesado que señala el medio electrónico como preferente, consiente su uso o es obligado a ello, “la

59 GAMERO CASADO, E., op. cit., p. 222.

60 RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., “Algunas cuestiones polémicas o problemáticas en torno a los procedimientos tributarios por medios electrónicos”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, n° 5, 2009 [BIB 2009\607], p. 3.

61 Art. 42.3 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales. En el momento de redactar estas líneas, el art. 42.3 del Real Decreto continúa en vigor, aunque dicho Real Decreto ha sido derogado en parte. Téngase en cuenta, además, que la Ley 24/1998, de 13 de julio, ha sido derogada por la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal.

falta de acceso a la misma durante diez días no necesariamente es muestra de una falta de diligencia. Es claro que la otra cara de la moneda, el principio de eficacia de la actuación administrativa y la necesidad de que la actuación administrativa siga su curso exigen que la misma no pueda ser paralizada en exceso, pero [...] ello no justifica una regla de este tipo, con un plazo tan breve”⁶².

Finalmente, VALERO TORRIJOS mantiene una postura más matizada. Si bien reconoce que la utilización del medio electrónico implica una disminución de garantías para el ciudadano, “partiendo del carácter voluntario con que, en principio y salvo excepciones justificadas, se ha configurado la notificación por medios electrónicos, el interesado en el procedimiento que se decante por ella asume tácitamente la carga que supone consultar periódicamente su dirección electrónica, voluntariedad que unida a las mayores posibilidades de conocimiento efectivo del acto notificado frente a la publicación prevista en el artículo 59.2 LRJAP justifican razonablemente la opción del legislador. Se trata en definitiva de lograr el justo equilibrio entre los diversos intereses en juego [...]”⁶³.

Desde nuestro punto de vista, es discutible que la regla del rechazo por el transcurso de diez días sin acceder al contenido del acto notificado sea lo suficientemente garantista para el obligado tributario, especialmente cuando el sistema de notificación en dirección electrónica tiene carácter obligatorio. Y ello porque, en la práctica, su aplicación puede dar lugar a diferencias de trato difíciles de justificar. Piénsese, por ejemplo, que una Sociedad Limitada Nueva Empresa de carácter unipersonal queda sometida obligatoriamente al sistema de notificaciones electrónicas obligatorias del Real Decreto 1363/2010, por lo que deberá acceder con bastante frecuencia a la dirección electrónica asignada por la Agencia Tributaria, si no desea verse afectado por la regla del rechazo o, lo que será más habitual en el caso de muchas pequeñas y medianas empresas, se acudirá a un tercero colaborador, que actuará mediante contraprestación, para dar cumplimiento a esta obligación. En cambio, una persona física que lleve a cabo una actividad económica estará sometida, en principio, a las reglas que rigen la práctica de notificaciones postales, mucho más garantistas para ella. Obviamente, esta regla contribuye a reforzar la eficacia de la actuación administrativa, facilitando que ésta no se paralice en exceso pero, a nuestro juicio, es cuestionable que ello pueda justificar una sensible limitación de las garantías de determinados obligados tributarios.

En cualquier caso, nos guste o no, la regla existe y es aplicable, por lo que debe insistirse nuevamente en la necesidad de emplear medios complementarios a la notificación electrónica tendentes a asegurar el conocimiento de ésta por parte del obligado tributario y el acceso al contenido del acto notificado. Así lo exige el principio de conservación de garantías consagrado en el artículo 4.d) de la LAECSP, según el cual, el empleo de las tecnologías de la información y las comunicaciones deberá ajustarse al “principio de legalidad en cuanto al mantenimiento de la integridad de las garantías jurídicas de los ciudadanos ante las Administraciones Públicas establecidas en la Ley 30/92”. Tales mecanismos, como ya se señaló anteriormente, pueden consistir en el envío de un mensaje *sms* o de un correo electrónico a la dirección de correo particular del obligado tributario⁶⁴. Aunque la Orden PRE/878/2010 alude a que “facultativamente” el prestador del servicio electrónico facilitará esos medios complementarios, ni el Reglamento de desarrollo

62 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 116.

63 Cfr. VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, pp. 173-174.

64 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 116-117.

de la LAECSP ni el Real Decreto 1363/2010 contemplan expresamente estas garantías, aspecto que es merecedor de crítica y obliga a insistir en la necesidad de su introducción.

Una cuestión interesante tampoco aclarada por la LAECSP es si, una vez que la notificación se entiende rechazada, ésta debe suprimirse de la DEH del interesado o debe permanecer en ella indefinidamente o por determinado período de tiempo. VALERO TORRIJOS ha señalado a este respecto que, desde una perspectiva garantista, lo más adecuado sería mantener el acceso durante un período de tiempo prudencial, pues la falta de consulta puede deberse a un descuido del destinatario y no a su intención deliberada. Habida cuenta de la brevedad del plazo previsto (diez días naturales), parece justo que el mensaje permanezca en la DEH durante los plazos establecidos para la interposición de los recursos correspondientes⁶⁵.

Pues bien, tratándose de comunicaciones y notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT, éstas estarán treinta días naturales a disposición del obligado tributario en la DEH. Durante ese período, si han sido leídas, se podrá visualizar por completo el contenido del acto cuantas veces se precise. Una vez transcurrido ese plazo, sólo podrán consultarse en la sede electrónica de la AEAT mediante comparecencia electrónica⁶⁶.

4.4. Imposibilidad técnica o material de acceso

La regla del rechazo de la notificación electrónica constituye una auténtica presunción *iuris et de iure* que convierte la pasividad del obligado tributario (intencionada o no) en una manifestación tácita de su voluntad de rechazar la notificación⁶⁷. Sólo en un caso esa presunción *iuris et de iure* se transforma en una presunción *iuris tantum*: cuando de oficio o a instancia del interesado se compruebe “la imposibilidad técnica o material de acceso” al contenido del acto notificado por medios electrónicos (art. 28.3 LAECSP).

Esta expresión constituye un auténtico concepto jurídico indeterminado que debe ser completado para conocer en qué casos puede excepcionarse la regla del rechazo⁶⁸. Ante la inexistencia de pronunciamientos judiciales que ayude a aclarar su significado y alcance, la doctrina administrativista especializada ha elaborado distintas teorías que pueden clasificarse en dos posiciones. La primera de ellas defiende que “la expresión «imposibilidad técnica o material» no comprende toda situación en que haya sido *materialmente* imposible el acceso al buzón, sino que se contrae a las circunstancias en las que el acceso no ha podido tener lugar por razones *materiales*, esto es, imputables a circunstancias físicas estrictamente objetivas y específicamente relacionadas con el servidor de correo electrónico o con el prestador de servicios de

65 VALERO TORRIJOS, J., op. cit., 2ª edición, pp. 158-159. Opinión compartida plenamente por GAMERO CASADO, E., op. cit., pp. 222-223.

66 Art. Tercero.3.d) de la Resolución de 28 de diciembre de 2009, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, BOE, nº 313, de 29 de diciembre de 2009.

67 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., op. cit., p. 110.

68 Cfr. MARTÍN GUTIERREZ, R., op. cit., p. 556.

certificación que interviene en el proceso de notificación⁶⁹. Frente a esta primera posición restrictiva, una segunda teoría más flexible y atenta a las garantías de los administrados, que entendemos más acertada, sostiene que la excepción a la regla del rechazo abarca, además de las circunstancias defendidas por la tesis restrictiva, otro tipo de eventualidades situadas en el ámbito propio del destinatario. Entre ellas se incluirían determinados impedimentos de carácter objetivo y de suficiente entidad como para considerar que el acceso a la DEH ha sido imposible –por ejemplo, si la imposibilidad de acceso deriva de un problema en uno de los nodos principales de acceso a Internet o afecta a toda la población de la localidad–, así como imposibilidades en el acceso de carácter subjetivo y de tal entidad que, ni siquiera habiendo mostrado una actitud especialmente diligente, han podido salvarse por parte del interesado⁷⁰.

La concurrencia de esta excepción a la regla de rechazo puede apreciarse tanto de oficio como a instancia de parte.

Lo normal es que cuando la imposibilidad de acceso derive de problemas técnicos relacionados con el prestador del servicio de notificación electrónica sea apreciada de oficio por el órgano administrativo notificador, puesto que el sistema de notificación en DEH exige al prestador del servicio que remita al órgano actuante por cada notificación “certificación electrónica de cualquier incidencia que se produzca en la práctica” [art. 10.2.e) Orden PRE/878/2010]. En tal circunstancia, la Agencia Tributaria deberá comprobar si el mensaje ha llegado a estar disponible en el buzón de la DEH del destinatario durante al menos diez días naturales o si, pese a haberlo estado, se han producido problemas técnicos o materiales en el servidor que han impedido temporalmente el acceso al contenido del acto notificado por parte del interesado. En el primer caso (si la notificación no ha llegado a estar disponible en la DEH), la Administración deberá proceder a un nuevo intento de notificación una vez solventados los problemas técnicos: depositado el mensaje en el buzón electrónico del destinatario, deberá respetarse el plazo legal establecido en el artículo 28.3 de la LAECSP. En el segundo caso (si el mensaje electrónico está disponible pero en el transcurso de los diez días naturales se producen problemas técnicos que impiden temporalmente el acceso), no deberán computarse dentro del referido plazo aquellos días en los que el servicio ha permanecido indisponible para el interesado, debiéndose ampliar el plazo el número de días que falten para cumplir los diez días naturales⁷¹.

Cabe preguntarse si en caso de prolongarse las circunstancias impeditivas del acceso la Administración podría cambiar de medio de notificación. Entendemos que sólo procedería prescindir de la notificación electrónica y utilizar los medios de notificación tradicionales si se prevé que las circunstancias impeditivas

69 Postura defendida por GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 223-224. Esta teoría se fundamenta en el carácter voluntario del empleo de la notificación electrónica: “siendo requisito sine qua non para el empleo de este medio de notificación el previo consentimiento del destinatario, parece justo que recaiga sobre él toda incidencia relativa a su esfera personal y no al mal funcionamiento del servidor, porque de otro modo la eficacia del acto queda excesivamente condicionada por avatares que no le son imputables a la Administración en modo alguno”.

70 Planteamiento defendido por VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, pp. 177-180; y MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 111.

71 Por ejemplo, si el problema técnico se produce en el tercer día y dura hasta el séptimo, lo normal sería que a partir del día siguiente en que se solucione la incidencia (el octavo) se computen el resto de días naturales que falten para completar diez días naturales; es decir, siete días naturales más a partir del octavo día. Tomo el ejemplo de MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *op. cit.*, p. 559.

del acceso no van a poder superarse en un plazo razonable⁷². Además, habida cuenta del carácter obligatorio de las notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT, debería ofrecerse al interesado una explicación adecuada de las razones por las que no ha sido posible practicar la notificación en dirección electrónica.

En las demás situaciones la demostración de la imposibilidad técnica o material recaerá sobre el obligado tributario, lo que probablemente se efectuará en vía de recurso, pues la notificación ya se habrá considerado tácitamente rechazada, continuando con el procedimiento al entenderse practicada la notificación.

Por otra parte, ni la LAECSP ni su Reglamento de desarrollo precisan qué consecuencias jurídicas derivan de la imposibilidad de acceder al contenido de la notificación en su momento debido a la concurrencia de una imposibilidad técnica o material. MARTÍN DELGADO ha sugerido que habría que tener en cuenta si el acto es favorable o desfavorable al interesado. De ser favorable, el único perjuicio para el administrado será que no ha podido disfrutar de la ventaja que le concede el acto hasta el momento en que finalmente logra conocerlo; de modo que podrá reclamar, si concurren las circunstancias legales y fácticas para ello, responsabilidad patrimonial⁷³. De ser desfavorable, el perjuicio consistirá en que puede haber transcurrido el plazo para recurrirlo, por lo que deberá permitirse la impugnación del acto (incluso si es extemporánea en relación con el plazo comenzado a correr desde que la notificación se dio por rechazada), al entender que la imposibilidad material o técnica de acceso ha causado indefensión al interesado al haber impedido conocer en su momento el acto o resolución objeto de notificación y actuar en consecuencia.

En otras palabras, la solución al problema planteado consiste en considerar que “la prueba o apreciación de la imposibilidad de acceso convierte la presunta notificación rechazada en notificación practicada con efectos a partir del momento en que realmente se accede al contenido del mensaje, una vez solucionados los problemas técnicos o materiales de acceso, de tal manera que el administrado podrá actuar cuando conozca el contenido del mensaje de la misma manera en que lo hubiera hecho de haberlo conocido en su momento”⁷⁴. Esta parece ser la solución más garantista para el obligado tributario y que no perjudica la eficacia de la actuación administrativa.

5. Conclusiones

El análisis efectuado en estas líneas del Real Decreto 1363/2010 sobre notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT ha permitido poner de manifiesto algunas debilidades de este texto normativo desde la perspectiva de una adecuada protección de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Las mayores objeciones que, desde nuestro punto de vista, pueden efectuarse a este Real Decreto se refieren a su ámbito objetivo y subjetivo de aplicación.

72 REJO BLANCO, M. D., “Registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas”, en GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (Coord.), *La Ley de Administración Electrónica*, op. cit., p. 435.

73 No obstante, tiene razón REJO BLANCO, M. D., op. cit., p. 435, cuando advierte que mejor aún sería “intentar evitar la producción de tales efectos a través del reconocimiento de efectos retroactivos a la notificación que finalmente se practique (en aplicación analógica del art. 57.3 LRJPAC)”.

74 MARTÍN DELGADO, I., op. cit., pp. 113-114.

Por lo que se refiere a su ámbito objetivo, si se ha creado un sistema de DEH de aplicación obligatoria para determinados obligados tributarios, no debería quedar en manos de la Agencia Tributaria la posibilidad de acudir a un medio de notificación diferente, sin concretar en modo alguno los presupuestos habilitantes para ello. El hecho de no haber introducido requisitos adicionales destinados a limitar la discrecionalidad administrativa introduce una indeseable dosis de inseguridad jurídica para los obligados tributarios.

En relación con el ámbito subjetivo de aplicación de la norma, el aspecto más llamativo es su amplitud, al imponer la utilización obligatoria de medios electrónicos para la práctica de comunicaciones y notificaciones a todas las sociedades anónimas y a todas las sociedades de responsabilidad limitada, sin introducir excepción alguna por razón de capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados. Sin embargo, no puede descartarse que, especialmente cuando se trata de pequeñas y medianas empresas constituidas en forma societaria, puedan surgir casos en que por alguna o algunas de las razones apuntadas no se encuentre garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos. Hubiera sido más ajustado a los principios que animan la LAECSP en materia de comunicaciones y notificaciones electrónicas la introducción de ciertas cautelas que permitieran garantizar la adecuada recepción por los obligados tributarios afectados de las comunicaciones y notificaciones que les afecten.

En cualquier caso, para cumplir la obligación de recepción electrónica de notificaciones de la Agencia Tributaria, será habitual que muchos de los obligados tributarios comprendidos en el ámbito subjetivo de aplicación del Real Decreto opten por no acceder directamente a la notificación electrónica, sino por apoderar a un tercero colaborador a tal fin. Circunstancia que pone sobre la mesa la cuestión del alcance de la responsabilidad del asesor fiscal cuando actúa, no como mero asesor del obligado tributario, sino como representante del mismo.

Por otra parte, el Real Decreto 1363/2010 remite, en relación con los aspectos no tratados en él, a la normativa reguladora de las notificaciones electrónicas. Ahora bien, ni la LAECSP ni su normativa de desarrollo dan una respuesta clara y contundente a algunos de los riesgos e inconvenientes de la práctica de notificaciones por medios electrónicos, tales como los problemas que puede ocasionar la brevedad del plazo de diez días para acceder al contenido del acto notificado por medios electrónicos, el rechazo de la notificación y sus consecuencias, o la imposibilidad técnica o material de acceso al acto notificado. Aunque estos y otros problemas han recibido la atención de la doctrina especializada –especialmente de la doctrina administrativista–, apenas han generado pronunciamientos judiciales, posiblemente debido al carácter voluntario con que se concibe, en términos generales, la recepción de notificaciones por medios electrónicos. Quedamos a la espera de que, tras la entrada en vigor del Real Decreto 1363/2010, los tribunales de justicia ayuden a arrojar luz sobre alguna o algunas de las sombras proyectadas por el sistema de notificación electrónica obligatoria en el ámbito de la AEAT.

6. Bibliografía

- ÁLAMO GONZÁLEZ, N., “La utilización de las nuevas tecnologías en las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos (en particular, registros telemáticos y notificaciones telemáticas): hacia un cambio de modelo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 133, 2007.
- ANGULO CASCÁN, A., *La Administración fiscal electrónica*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004.
- BAUZÁ MARTORELL, F., *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares, Granada, 2002.
- BELLO PAREDES, S. A., “La Administración electrónica ya está aquí”, *Actualidad administrativa*, nº 1, 2011.
- CALVO VÉRGEZ, J., “La Administración tributaria electrónica”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 321, 2009.
- CAYÓN GALIARDO, A., “Entre la colaboración social con la Administración, y la representación y el asesoramiento de los contribuyentes”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, 2002.
- COTINO HUESO, L., “Derechos del ciudadano”, en GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (Coords.), *La Ley de Administración Electrónica*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2009.
- DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R., “Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva LGT”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, 2005.
- DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R. (Coords.), *Administración Electrónica Tributaria*, Bosch Editor, Barcelona, 2009.
- FABRA VALLS, M., “La reforma de la Administración electrónica y su incidencia en los procedimientos tributarios”, en FABRA VALLS, M. y BLASCO DÍAZ, J. L. (Eds.), *La Administración electrónica en España. Experiencias y perspectivas de futuro*, Universitat Jaume I, Castellón, 2007.
- GAMERO CASADO, E., *Notificaciones telemáticas*, Bosch, Barcelona, 2005.
- GARCÍA CALVENTE, Y., *Las notificaciones en el Derecho tributario*, Edersa, 2002.
- GARCÍA NOVOA, C., *Las Notificaciones Tributarias*, Aranzadi, Navarra, 2001.
- LINARES GIL, M. I., “La administración tributaria electrónica”, en MATEU DE ROS, R. y CENDOYA MÉNDEZ DE VIGO, J. M. (Coords.), *Derecho de Internet. Contratación Electrónica y Firma Digital*, Aranzadi, Navarra, 2000.
- MARTÍN DELGADO, I., *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.
- MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *Administración Pública Electrónica*, Thomson-Civitas, Madrid, 2009.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La nueva regulación de las notificaciones y comunicaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT”, *Tribuna Fiscal*, nº 243, 2011.
- ORÓN MORATAL, G. (“Nuevas tecnologías y gestión tributaria”, en FABRA VALLS, M. y BLASCO DÍAZ, J. L. (Eds.), *La Administración electrónica en España. Experiencias y perspectivas de futuro*, Universitat Jaume I, Castellón, 2007.
- REJO BLANCO, M. D., “Registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas”, en GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (Coord.), *La Ley de Administración Electrónica*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2009.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., “Algunas cuestiones polémicas o problemáticas en torno a los

procedimientos tributarios por medios electrónicos”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5, 2009.

- ROVIRA FERRER, I., “La Administración electrónica tributaria: implantación y respuesta ciudadana”, *Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías*, nº 17, 2008.
- VALERO TORRIJOS, J., *El régimen jurídico de la e-Administración*, 1ª y 2ª edición, Comares, Granada, 2004 y 2007.
- VIZCAINO CALDERÓN, M., “La Administración tributaria electrónica en la nueva Ley General Tributaria”, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004.

