



ESCUELA DE PRÁCTICA JURÍDICA
SALAMANCA

TRABAJO FIN DE TÍTULO

MÁSTER EN ACCESO A LA ABOGACÍA

Curso 2016/2018

LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Andrés López Iglesias

Tutor: Aurelio Álvarez Salamanca

Enero 2018

**TRABAJO FIN DE TÍTULO
MÁSTER EN ACCESO A LA ABOGACÍA**

**LAS NOTIFICACIONES
ELECTRÓNICAS EN EL ÁMBITO
DEL DERECHO TRIBUTARIO**

**ELECTRONIC NOTIFICATIONS IN
THE SCOPE OF TAX LAW**

**Andrés López Iglesias
andreslopez1@gmail.com**

Tutor: Aurelio Álvarez Salamanca

RESUMEN (15 líneas)

Las notificaciones administrativas, cuyo objetivo es poner en conocimiento del interesado aquel acto administrativo que afecte a sus derechos o intereses, se pueden realizar de diferentes maneras, aunque actualmente se ha establecido una preferencia por las notificaciones electrónicas y, de hecho, una obligatoriedad para un determinado grupo de interesados.

Se trata de un deseo del legislador, el avanzar hacia la administración electrónica.

A día de hoy, las normas tributarias remiten a las normas administrativas generales para la práctica de las notificaciones electrónicas.

Por lo tanto, en este trabajo se estudia desde el acto administrativo, que es el que provoca que se tengan que efectuar las notificaciones, hasta la práctica de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, que se realizará conforme a lo dispuesto en las normas administrativas generales. Además, se desarrolla cómo se pueden practicar las notificaciones, además de electrónicamente, así como la sucesión de normas que han regulado esta materia. Finalmente, se incluye un apartado de casuística con jurisprudencia y doctrina administrativa sobre las notificaciones.

PALABRAS CLAVE: notificaciones, notificaciones electrónicas, Derecho tributario, Derecho administrativo

ABSTRACT

Electronic notifications, which objective is making the citizen know those acts dictated by de Administration that affect his rights or interests, can be made in different ways, although currently it has been established a preference for electronic notifications and, in fact, an obligation for a certain group of natural and legal people.

It is legislator's desire to advance towards electronic administration.

Nowadays, tax rules refer to general administrative rules for the practice of electronic notifications.

Therefore, this brief studies from the administrative act, which is the one that triggers the making of notifications, until the practice of electronic notifications in the scope of Tax Law, which will be made following what the general administrative rules mandate. Furthermore, it will be explained how notifications can be made, besides of electronically, as well as the succession of rules that have regulated this subject. Finally, this brief includes a chapter of casuistry with jurisprudence and administrative doctrine about notifications.

KEYWORDS: notification, electronic notification, Tax Law, Administrative Law

*“If a lot of people love each other,
the world would be a better place to live.”*

Tommy Wiseau

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	6
EL ACTO ADMINISTRATIVO	7
LA NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS	8
La evolución hacia las notificaciones electrónicas	11
Las notificaciones en papel.....	17
Notificación por comparecencia	21
Notificaciones en otros Estados.....	23
NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS. Desarrollo legislativo hasta la actualidad	25
Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.....	26
Orden Ministerial EHA/3408/2009, BOE 19 - 12 - 09.....	28
Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 28 de diciembre de 2009, publicada en el BOE el 29-12-2009.....	29
Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Inspección y Gestión Tributaria.....	29
Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre	31
Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.....	34
ARTÍCULO 43 LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	40
Comparecencia en sede electrónica.....	41
Dirección Electrónica Habilitada.....	43
CASUÍSTICA	45
CONCLUSIONES	51
BIBLIOGRAFÍA	54

INTRODUCCIÓN

El objeto específico de estudio de este trabajo es el sistema de notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, lo cual no es óbice para que contenga una relación detallada de los sistemas de notificación vigentes en la actualidad y también de la evolución legislativa que ha conducido a la normativa vigente.

Las notificaciones electrónicas, actualmente, se regulan en el artículo 43 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, pues las normas tributarias remiten a las normas administrativas generales.

Esta Ley 39/2015, en su preámbulo, menciona las notificaciones electrónicas, que serán preferentes ya que la tramitación electrónica de las actuaciones y procedimientos administrativos debe constituir la actuación habitual de las Administraciones. Esto no solo sirve mejor a los principios de eficacia y eficiencia sino que también refuerza las garantías de los interesados.

El trabajo desarrolla desde el origen de las notificaciones administrativas, el acto administrativo, hasta la regulación actual de las notificaciones electrónicas en materia tributaria, que es el mismo que el contenido en la normativa administrativa general, pasando por los distintos medios a través de los cuales se pueden practicar las notificaciones, así como el entramado legislativo que se ha ido sucediendo acerca de las notificaciones electrónicas, y finalizando con un apartado de casuística donde se recoge doctrina administrativa y jurisprudencia relevante sobre este tema.

Respecto a la metodología empleada para realizar este trabajo, se ha recurrido a la consulta de bibliografía sobre derecho administrativo, además de la jurisprudencia y doctrina administrativa. Pero el grueso de este trabajo consiste en una exégesis, realizada por el autor del mismo, de las normas que regulan las notificaciones.

Finalmente, reseñar la oportunidad de este trabajo: la última modificación del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Inspección y Gestión Tributaria en la que se remitía a las normas administrativas generales para la práctica de notificaciones electrónicas se publicó en el BOE el 1 de enero de este año 2018; y la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas entró en vigor hace apenas un año y dos meses.

EL ACTO ADMINISTRATIVO

Antes de proceder, a través de este trabajo, a analizar las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, hemos de profundizar hasta la raíz misma del acto administrativo, pues la notificación no es sino un requisito para la eficacia de los mismos. La notificación no constituye una condición de validez ni de existencia del acto administrativo, sino únicamente de eficacia.

En un sentido amplio, acto administrativo es todo acto jurídico dictado por la Administración y sometido al Derecho Administrativo. Según el Diccionario del Español Jurídico de la RAE y el CGPJ, el acto administrativo es la *“decisión atribuible a una administración pública ya sea resolutoria o de trámite, declarativa, ejecutiva, consultiva, certificante, presunta, o de cualquier otra clase, cuando ha sido adoptada en ejercicio de una potestad administrativa”*. Por su parte, los profesores García de Enterría y Ramón Fernández enuncian que: *“Acto administrativo sería así la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.”*¹ Por lo tanto, subjetivamente el acto administrativo ha de proceder de una Administración pública y dictarse por un órgano competente y una persona legitimada para emitirlo, resultando indiferente si el procedimiento que desembocó en el acto administrativo se inició de oficio o a instancias del interesado; y objetivamente, un presupuesto de hecho, un fin, una causa y un motivo que se materializan en una declaración con contenido y objeto: el acto administrativo. Esta declaración ha de ser cursada a través de un procedimiento, que es el cauce que desemboca en el acto administrativo, que ha de tener una determinada forma y contener una motivación.

Dejando de lado las distintas clasificaciones doctrinales sobre los tipos de actos administrativos, centrémonos en qué tipo de actos administrativos pueden ser objeto de notificación, y es la propia Ley 39/2015 la que nos indica que serán objeto de notificación aquellas resoluciones y actos administrativos que afecten derechos e intereses de los interesados.

Actualmente los actos administrativos se encuentran regulados en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, concretamente en su Título III. El Capítulo II de este título regula la eficacia de los actos administrativos y, como hemos dicho anteriormente, la notificación constituye un requisito para la eficacia de los mismos. El artículo 39 de esta ley enuncia, en sus dos primeros puntos, lo siguiente:

¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., RAMÓN FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo Tomo I*, Civitas - Revista de Occidente, Madrid, 1974, p. 369.

Artículo 39²

LA NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Según el Diccionario del Español Jurídico de la RAE y el CGPJ, la notificación, a los efectos que aquí nos interesan, es decir, los derivados del Derecho Administrativo, es una *“comunicación o puesta en conocimiento de una decisión administrativa que afecta a los derechos o intereses de cualquier persona física o jurídica.”*

Es, además de pertinente, necesario referirnos a la notificación de los actos administrativos, articulada en los artículos 40 y siguientes de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común. Y lo es porque el artículo 109 de la Ley General Tributaria así nos lo indica: *“El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.”* Por lo tanto, es la propia Ley General Tributaria la que nos remite a la ley 39/2015 y a su estudio antes de adentrarnos en las notificaciones propiamente tributarias.

El artículo 40 de la Ley 39/2015³ del Procedimiento Administrativo Común lleva por título “Notificación”, y de su exégesis se puede inferir lo siguiente:

² Artículo 39 Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

2. La **eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación**, publicación o aprobación superior.

³ Artículo 40 Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

1. El órgano que dicte las resoluciones y actos administrativos los notificará a los interesados cuyos derechos e intereses sean afectados por aquéllos, en los términos previstos en los artículos siguientes.

2. Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la

a) En cuanto a qué tipo de actos administrativos han de ser objeto de notificación, el primer punto de este artículo nos señala que serán notificados a los interesados aquéllos que afecten a sus derechos e intereses. El artículo 4 de la ley 39/2015 contiene el concepto de interesado.⁴ Los profesores Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández enuncian lo siguiente con respecto al concepto de interesado: “... la condición de interesado se sustenta por sí sola en la titularidad del derecho subjetivo, que por ser tal y existir con anterioridad a la iniciación misma del procedimiento de que se trate, comporta una correlativa obligación (de respeto al menos) por parte de la Administración, que hace

resolución, con indicación de si pone fin o no a la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, en su caso, en vía administrativa y judicial, el órgano ante el que hubieran de presentarse y el plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.

3. Las notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior, surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, o interponga cualquier recurso que proceda.

4. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga, cuando menos, el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado.

5. Las Administraciones Públicas podrán adoptar las medidas que consideren necesarias para la protección de los datos personales que consten en las resoluciones y actos administrativos, cuando éstos tengan por destinatarios a más de un interesado.

4 Artículo 4 Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

1. Se consideran interesados en el procedimiento administrativo:

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

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

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

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

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

innecesaria la adopción por el particular de iniciativa alguna a estos efectos. La adquisición de la condición de interesado no depende, pues, en este supuesto, ni de la promoción del procedimiento por el titular del derecho, ni de su comparecencia motu proprio en un procedimiento ya iniciado. Tienen esa condición per se en todo caso.”⁵

b) El segundo apartado del artículo 40 establece la obligación de cursar la notificación en el plazo de 10 días desde la fecha en la que el acto haya sido dictado. Ahora bien, el incumplimiento de este requisito no conlleva la nulidad de la notificación, sino que se trata únicamente de “*una regularidad no invalidante, ya que, como señala la Sentencia de esta Sala de 27 de mayo de 1992 (RJ 1992/5341), dicha exigencia es un mandato que constituye la obligación para la oficina administrativa pero su incumplimiento no invalida la notificación al interesado, salvo prueba en contrario que evidencie cualquier clase de daño por el retraso entre la fecha del acto y la de su notificación, ya que es a partir de esta última - y sólo a partir de ella - cuando surgen derechos y obligaciones para el administrado derivados del primero.*”⁶

c) En cuanto al contenido de la notificación, el apartado segundo del artículo nos indica qué deberá incluir la misma:

- El texto íntegro de la Resolución, indicando si pone fin o no a la vía administrativa.
- Una relación de los recursos que puedan interponerse, en vía administrativa o judicial, contra el acto notificado, si es que cabe recurso contra dicho acto.
- El órgano ante el que deban presentarse dichos recursos.
- El plazo para su interposición.

d) El apartado tercero del artículo 40 de la Ley 39/2015 tiene relación con el apartado anterior, disponiendo que si la notificación contuviese el texto íntegro del acto pero omitiese alguno de los requisitos previstos en el apartado dos del mismo artículo, resultará eficaz a partir del momento en que el interesado realizase actuaciones o presentase recursos que permitan constatar su conocimiento del contenido y alcance del acto administrativo que es objeto de esa notificación. De esta manera, la omisión de cualquiera de los requisitos enunciados en el apartado segundo quedará subsanada por la acción del interesado que permita inferir su conocimiento del acto administrativo objeto de sanción. De alguna manera, es el interesado el que está convalidando la notificación

⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., RAMÓN FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo. II*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, p. 498.

⁶ STS de 25 de abril de 1994 (RJ 1994/3003)

defectuosa. Al fin y al cabo, y como hemos dicho anteriormente, la notificación es un requisito de eficacia del acto administrativo, por lo que, si el interesado conoce el contenido y el alcance del acto en cuestión, es lógico que se tenga como válidamente efectuada la notificación, pues su finalidad se ha cumplido: el interesado conoce el acto administrativo dictado que afecta a sus derechos o intereses.

Merecen especial consideración las últimas palabras contenidas en este apartado: *"cualquier recurso que proceda."* A tenor de estas palabras, la notificación únicamente quedará convalidada cuando el interesado interponga el recurso *procedente*. Sin embargo, si el interesado presenta cualquier otro recurso no quedará convalidada la notificación, y por lo tanto el acto administrativo no adquirirá eficacia hasta la correcta notificación del mismo.

e) Del cuarto apartado del artículo en cuestión podemos extraer que, únicamente a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de los plazos máximos establecidos por los procedimientos, bastará con que la notificación contenga, al menos, el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado.

f) Finalmente, el último apartado de este artículo 40 dispone que las Administraciones Públicas podrán adoptar las medidas que consideren necesarias para la protección de los datos personales que consten en las resoluciones y actos administrativos, cuando estos tengan por destinatarios a más de un interesado.

La evolución hacia las notificaciones electrónicas

El artículo 41.1 de la Ley 39/2015⁷ dispone una obligación general que, aunque es matizada posteriormente en el mismo artículo y en los

⁷ Artículo 41. Condiciones generales para la práctica de las notificaciones.

1. Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

No obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.

b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

Los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.

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

Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones.

2. En ningún caso se efectuarán por medios electrónicos las siguientes notificaciones:

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

b) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

3. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará por el medio señalado al efecto por aquel. Esta notificación será electrónica en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.

Cuando no fuera posible realizar la notificación de acuerdo con lo señalado en la solicitud, se practicará en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

4. En los procedimientos iniciados de oficio, a los solos efectos de su iniciación, las Administraciones Públicas podrán recabar, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado recogidos en el Padrón Municipal, remitidos por las Entidades Locales en aplicación de lo previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

5. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento.

6. Con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de

sucesivos, ha de considerarse un deseo del legislador y un fin a conseguir: avanzar hacia la Administración electrónica eliminando progresivamente el papel en sus relaciones. Por eso dice el artículo que las notificaciones se practicarán *preferentemente* por medios electrónicos, lo cual no es óbice para que, en determinados casos, que vienen desarrollados por ésta y otras leyes y reglamentos, las notificaciones sigan siendo practicadas en papel. Este artículo 41 requiere también que nos detengamos para su estudio.

Aunque en un primer momento, como acabamos de decir, el artículo en cuestión establece una indicación general y preferente de practicar las notificaciones *vía electrónica*, ya en el primer punto del citado artículo se establece la posibilidad (es por ello que el legislador utiliza el verbo poder: “*las Administraciones podrán*”), para la Administración pertinente, de practicar las notificaciones por medios no electrónicos cuando el interesado o su representante comparezcan espontáneamente en las oficinas de la Administración oportuna y soliciten que le sea entregada en ese momento la notificación o comunicación o, cuando, para asegurar la eficacia de la actuación administrativa, resulte necesario que la notificación se practique mediante la entrega directa de la misma por un empleado de la Administración notificante.

Pero, antes de proseguir, hay que destacar las últimas palabras del primer párrafo de este artículo 41: “*y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía (electrónica).*” ¿Quiénes son, por tanto, los interesados obligados a recibir las notificaciones a través de medios electrónicos? Es el artículo 14 de la misma Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el que nos da la respuesta a esta pregunta. Concretamente en su segundo punto, en el que enuncia que estarán obligados a relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos, sea cual sea el trámite del procedimiento que se realice, los siguientes sujetos (al menos):

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

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

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

Por lo tanto, estos interesados están obligados a recibir notificaciones a través de medios electrónicos en todo caso, salvo en los dos supuestos mencionados anteriormente (comparecencia espontánea y entrega directa de la notificación por empleado público).

Posteriormente, se indica que las notificaciones adquirirán validez y producirán, por lo tanto, eficacia, con independencia del medio a través del cual se cursen, a partir del momento en el que se constaten ciertas circunstancias, a saber: su envío o puesta a disposición, su recepción o acceso por el interesado o su representante, fechas y horas, contenido íntegro, identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma.

Una vez se ha efectuado la notificación válidamente, ésta se incorporará al expediente.

Por su parte, los interesados que no se hallen dentro de los obligados a relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos, contemplados en el artículo 14 de la ley 39/2015, podrán comunicar a la misma su decisión de que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse electrónicamente. El interesado podrá realizar esta comunicación a través de los modelos normalizados que se establezcan al efecto, tal y como dispone la ley.

Este artículo también dispone que reglamentariamente se podrán establecer otros procedimientos en los que determinados interesados (que reúnan una serie de capacidades económicas, técnicas o de otro tipo) estarán obligados a su vez a recibir notificaciones de manera electrónica.

Actualmente, además de los mencionados anteriormente, existen también otras personas físicas y jurídicas y entidades obligadas por la normativa tributaria a recibir notificaciones a través de medios electrónicos. Posteriormente, cuando entremos de lleno en las notificaciones tributarias, desglosaremos quiénes más están obligados.

El último párrafo de este primer punto dispone que el interesado podrá identificar un dispositivo o indicar una dirección de correo electrónico que servirá para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones. Esta disposición es la plasmación en un artículo de lo ya enunciado en la Exposición de Motivos de la Ley 39/2015: *“Asimismo, se incrementa la seguridad jurídica de los interesados estableciendo nuevas medidas que garanticen el conocimiento de la puesta a disposición de las notificaciones como: el*

envío de avisos de notificación, siempre que esto sea posible, a los dispositivos electrónicos y/o a la dirección de correo electrónico que el interesado haya comunicado, así como el acceso a sus notificaciones a través del Punto de Acceso General Electrónico de la Administración que funcionará como un portal de entrada.” Este régimen de avisos es considerado por el legislador como una garantía dirigida a incrementar la seguridad jurídica de los interesados. El artículo especifica que el régimen de avisos no servirá para la práctica de notificaciones, lo cual, atendiendo también al artículo 41.6 de la misma ley, implica que *“la falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.”* Esto resulta de vital importancia en la práctica, pues podremos basar un recurso en la falta de práctica de la notificación al no tener constancia del aviso por no haberse efectuado, cuando en realidad la notificación efectuada con arreglo a las disposiciones legales ha adquirido completa validez, por mucho que no se haya enviado el aviso, con lo cual habríamos cimentado el recurso sobre arenas movedizas.

El **segundo punto** de este artículo 41 impone un mandato directo a la Administración, y es que determinadas notificaciones nunca se realicen a través de medios electrónicos, a saber: las que incluyan elementos a notificar imposibles de convertir a formato electrónico y las que incluyan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

El **tercer punto** del artículo que estamos examinando dispone que será el interesado, en los procedimientos iniciados a solicitud del mismo, el que determine a través de qué medio quiere que le sean practicadas las comunicaciones, realizándose siempre de forma electrónica cuando se trate de uno de los supuestos en los que exista obligación de relacionarse así con la Administración.

Este punto contiene también la indicación de que si, por cualquier causa, la notificación no pudiese practicarse de la manera indicada por el interesado en su solicitud, ésta se practicara en cualquier lugar adecuado para su fin (el conocimiento por parte del interesado de la decisión administrativa oportuna) y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

En cuanto a los medios de notificación más habituales utilizados en estos casos podemos encontrar la entrega personal en mano mediante agente notificador, el envío por correo certificado con acuse de recibo o el telegrama (siempre que permita constatar el cumplimiento de los objetivos referidos anteriormente). Tal y como dice el artículo 41.3, lo importante no es tanto el medio utilizado sino que dicho medio permita tener constancia de los elementos mencionados, no causándose indefensión cuando los posibles defectos de una notificación carezcan de relevancia. Se refleja claramente en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 25 de enero de 1999: *“No puede llegarse a una*

*sacralización de las formas, elevando al rango de vicio determinante de anulabilidad aquellas meras irregularidades que sin embargo, en el conjunto del procedimiento, no hayan causado indefensión ni generen una duda razonable del cumplimiento de los requisitos del acto para alcanzar su fin“.*⁸

Respecto al **cuarto punto** del artículo que estamos analizando, en él se hace referencia a que la Administración pertinente, dentro de los procedimientos iniciados de oficio, podrá recabar datos sobre el domicilio del interesado, a efectos de conocer el lugar en el que efectuar las notificaciones, del Padrón Municipal a través de la consulta en las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística.

El **quinto punto** de este artículo 41 dispone lo mismo que el artículo 111.2 de la Ley General Tributaria, y es que el rechazo de la notificación efectuado por el interesado o su representante, implicará que ésta se tenga por efectuada. Por lo tanto si el rechazo lo produce cualquier otra persona (el portero, un vecino, un familiar...) no se tendrá por practicada la notificación. El artículo 41.5 establece que cuando se produzca el rechazo por el interesado o su representante, este rechazo habrá de hacerse constar en el expediente, especificando las circunstancias del intento de notificación y el medio.

El **sexto punto** ha de analizarse en consonancia con lo ya escrito sobre el último párrafo del primer punto de este artículo, que establecía la posibilidad para el interesado de designar un dispositivo o una dirección de correo electrónico para el envío de los avisos regulados en este artículo. Este sexto punto dispone que, con independencia de cómo se haya realizado la notificación (en papel o a través de medios electrónicos), la Administración oportuna emitirá un aviso al dispositivo o correo electrónico que haya comunicado el interesado en el que se le informará de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de dicha Administración o en la dirección electrónica habilitada única. Estos dos sistemas de puesta a disposición de las notificaciones serán comentados más adelante en este trabajo.

También recordar que la falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

Y, finalmente, el **último punto** del artículo 41 de la Ley 39/2015 establece que cuando la notificación se efectúe por distintos cauces, la fecha de notificación, a partir de la cual empiezan a correr los plazos oportunos, será la de aquella que se hubiera producido en primer lugar.

⁸ STSJ Andalucía de 25 de enero de 1999

Las notificaciones en papel

Aunque este trabajo está dedicado a las notificaciones electrónicas, haremos una breve reseña sobre este tipo de notificaciones, ya que el curso de la Ley 39/2015 nos hace pasar por su artículo 42 “Práctica de notificaciones en papel”⁹ y esta parada merece una breve visita. Este artículo ha de estudiarse conjuntamente a los artículos 110¹⁰ y 111¹¹ de

⁹ Artículo 42. Práctica de las notificaciones en papel.

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

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

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

¹⁰ Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.

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.*

¹¹ Artículo 111. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.

1. *Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.*

la Ley General Tributaria, pues estos contienen especialidades respecto a la Ley del Procedimiento Administrativo Común, y no deja de ser el objeto específico de estudio de este trabajo las notificaciones electrónicas en materia tributaria.

Como ya hemos dicho, el deseo del legislador es que el papel desaparezca de las actuaciones de la Administración, pero es un hecho que muchos interesados siguen recibiendo sus notificaciones en papel, por lo que este artículo también debe ser objeto de estudio.

Como apunte, recordar que la Ley General Tributaria fue publicada en el año 2003, por lo que el grueso de su regulación en materia de notificaciones no atañe a las notificaciones electrónicas. Esto no supone mayor problema en la actualidad pues, por una parte, la propia LGT remite a las normas administrativas generales y, por otra parte, se ha desarrollado la normativa acerca de las notificaciones electrónicas en ámbito tributario a través de otras disposiciones que no alcanzan el rango de ley.

El **primer punto** de este artículo 42 establece que todas las notificaciones practicadas en papel han de ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración pertinente para que éste pueda acceder al contenido de las mismas de manera voluntaria. Esto resulta, sin duda, de gran utilidad, al hacer posible para el interesado la consulta de la notificación en cualquier lugar y en cualquier momento. Si sucediese, como ya hemos dicho que es posible, que la notificación se cursase a través de distintos cauces, se tendrá como fecha de notificación aquella que se hubiese producido en primer lugar.

El **segundo punto** habla del modo de efectuar la notificación en papel. En primer lugar se menciona a las personas habilitadas para hacerse cargo de la notificación en caso de que no se halle presente el interesado: cualquier persona mayor de 14 años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Ateniéndonos al principio de especialidad, acudimos al artículo 110 de la LGT que nos indica primero que si el procedimiento lo ha iniciado el interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado por el mismo o su representante y, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro. Por su parte, si el procedimiento se inicia de oficio, la LGT nos ofrece distintos lugares en los cuales poder efectuar la notificación, a saber:

- En el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante.
- En el centro de trabajo.

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

- En el lugar en el que se desarrolle la actividad económica.
- En cualquier otro adecuado a tal fin.

En cuanto a las personas legitimadas para recibir las notificaciones, si bien la Ley 39/2015 únicamente menciona a cualquier persona mayor de 14 años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad, la Ley General Tributaria va más allá y señala que, siempre y cuando la notificación se practique en lugar señalado al efecto por el obligado tributario o su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Aquí sí existe una diferencia con respecto a la Ley 39/2015, que señala que debe tratarse de alguien mayor de 14 años, mientras que en la LGT no se hace ninguna referencia a ese límite de edad. Sí se dice, al igual que en la Ley 39/2015, que dicha persona debe hacer constar su identidad, por lo que podría darse la circunstancia de que una persona menor de 14 años que ya ha obtenido su DNI podría hacerse cargo de la notificación, si realizamos una interpretación literal del artículo y tenemos en cuenta la aplicación preferente de las leyes especiales sobre las generales (LGT sobre Ley 39/2015). Sin embargo, un menor de 14 años que carezca de DNI, ya que no tiene obligación de obtenerlo, no podría hacer constar su identidad, con lo que la notificación no podría efectuarse.

También dispone el artículo 111 de la LGT que podrán hacerse cargo de las notificaciones los empleados de la comunidad de vecinos o propietarios del lugar señalado por el obligado tributario o su representante, o los del domicilio fiscal de uno u otro. Se entiende también que éstos habrán de hacer constar su identidad. Esto es la plasmación articulada de lo ya recogido en sentencias como la del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2010.¹²

Es importante resaltar aquí la “discrepancia” existente entre los artículos 110 y 111 de la Ley General Tributaria, pues el primero establece unos lugares para poder practicar las notificaciones que, sin embargo, no albergan personas legitimadas para recibirlas. Mientras que en el lugar designado por el obligado tributario o su representante, o en su domicilio fiscal, sí que pueden hacerse cargo de las notificaciones personas distintas a ellos, no sucede así con las notificaciones practicadas “*en el centro de trabajo, el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.*” Aquí existe una importante matización, pues si el obligado tributario designa como lugar para la práctica de notificaciones su centro de trabajo, sí podría hacerse cargo de la misma cualquier persona que esté allí y haga constar su identidad; pero si el obligado tributario no lo ha designado expresamente, y es la Administración la que emite la notificación a ese lugar “de oficio”, esa notificación recibida por un compañero no se tendría como válidamente efectuada.

¹² STS de 8 de octubre de 2002.

Esto puede resultar vital en procedimientos en los que la notificación se entienda por efectuada si decide hacerse cargo de ella un compañero de trabajo, no habiéndose designado dicho lugar para la práctica de las mismas por el obligado tributario. El recurso, en estos casos, encontraría una sólida base sobre la que edificarse: la falta de validez de la notificación.

El **segundo punto** de este artículo 111 de la Ley General Tributaria dispone que cuando el interesado o su representante rechace la notificación, ésta se tendrá por válidamente efectuada. Esta disposición resulta meridianamente clara, con solo un apunte que realizar. Hemos de fijarnos en que el artículo dispone que la notificación únicamente se entenderá como realizada cuando el que la rechace sea el interesado o su representante. Por lo tanto, si el que rechaza la notificación es cualquier otra persona legitimada a recibir las notificaciones, de las que acabamos de hablar, entonces no se entenderá la notificación como realizada. Este es otro supuesto que puede darse en la práctica y que hay que tener en cuenta a la hora de construir un recurso, debiendo la Administración acreditar la identidad de la persona que efectuó el rechazo y que se trata de alguna de las que efectivamente provocan que la notificación se entienda por válidamente efectuada.

Por su parte, el apartado segundo del artículo 42 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas enuncia el procedimiento a seguir en el caso de que nadie se hiciese cargo de la notificación:

1. Se hará constar dicha circunstancia (la falta de entrega de la notificación) en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación.
2. Se repetirá el intento, una única vez, y en una hora distinta, dentro de los siguientes tres días. Este segundo intento ha de realizarse de la siguiente manera: si el primer intento de notificación se produjo antes de las 15 horas, el segundo habrá de realizarse después y viceversa, y separando ambos intentos por una diferencia de tres horas.
3. Si ninguno de los intentos resulta fructuoso, este artículo nos remite a la forma de notificación contenida en el artículo 44 de esta misma Ley. Pero en este caso, al existir un artículo en la Ley General Tributaria, el 112. Notificación por comparecencia, debemos aplicar este en función del principio de especialidad.

Finalmente, el **tercer punto** del artículo 42 de la Ley 39/2015 dispone que la Administración pertinente ofrecerá al administrado, cuando este acceda al contenido de la notificación a través de la sede electrónica, la

posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar a través de estos medios.

Notificación por comparecencia

Viene regulada en el artículo 112 de la Ley General Tributaria y en el 44 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Como ya hemos dicho antes, acogiéndonos al principio de especialidad y a lo contenido en el artículo 109 de la LGT, para las notificaciones tributarias nos atenderemos a lo contenido en el artículo 112 de esta Ley¹³.

Este artículo constituye una cláusula de cierre a los modos de realizar notificaciones al ser el último medio que utilizará la Administración antes de darla por efectuada.

¹³ Artículo 112. Notificación por comparecencia.

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

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

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

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

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

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

En un principio, este sistema está pensado únicamente para aquellos sujetos que no estén obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración.

Se recurrirá a este tipo de notificación cuando, por causas no imputables a la Administración, no sea posible efectuar la notificación al interesado, es decir:

- Cuando los interesados en el procedimiento sean desconocidos en el lugar o lugares que constan a efectos de notificación.
- Cuando se ignore el lugar de la notificación o el medio adecuado por el que pueda efectuarse.
- Cuando intentada la notificación no se hubiese podido practicar.¹⁴

Para acudir a la vía edictal se deberá haber intentado practicar la notificación al menos dos veces en el domicilio fiscal o en el designado por el interesado (si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo). En el caso de que el destinatario conste como desconocido en el domicilio o lugar en el que se intente practicar la notificación, será suficiente con un único intento. Hay que referirse aquí el artículo 22.4 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, de Servicio Postal Universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal, que instaura una *“presunción de veracidad y fehaciencia en la distribución, entrega y recepción o rehúse o imposibilidad de entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales, tanto las realizadas por medios físicos, como telemáticos.”* Esta presunción opera únicamente para la actuación del operador designado por dicha Ley para la prestación del servicio postal universal, que en nuestro país es Correos. En cambio, cuando la notificación la practique cualquier otro operador postal, regirán las normas del derecho común para determinar cuándo surten efecto las mismas.

El modo en que se ha practicado la notificación edictal ha ido cambiando a lo largo del tiempo, evolucionando hasta la forma en que se realiza a día de hoy, que viene recogida en el artículo objeto de estudio en este instante, y que ha sido objeto de diversas modificaciones.

A tenor de lo contenido en el artículo, la Administración únicamente tiene la obligación de publicar un anuncio para cada interesado en el Boletín Oficial del Estado. Dicha publicación se realizará los lunes, miércoles y viernes de cada semana y contendrá la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en el que el destinatario de dichas notificaciones deba comparecer para ser notificado.

¹⁴ “Concepto, naturaleza y régimen legal de las notificaciones”, España, CISSFISCAL, www.cissfiscal.es

Esta comparecencia habrá de producirse en los 15 días siguientes a la publicación del anuncio, contados a partir del día siguiente de la publicación del mismo, y si el interesado efectivamente comparece, cosa que se da con poca frecuencia en la práctica, se le notifica personalmente en ese momento. En caso de que no comparezca, la notificación se entenderá practicada el día siguiente al que finalice el mentado plazo de 15 días.

Si concurre esta circunstancia (que no comparezca el interesado y se tenga por efectuada la notificación) en el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, manteniéndose su derecho a comparecer en cualquier momento. En cambio, las liquidaciones dictadas y los acuerdos de enajenación de bienes embargados sí que deberán notificarse de nuevo siguiendo el procedimiento pertinente para ello, de acuerdo a las normas generales estudiadas en este trabajo.

La AEAT, como hemos dicho, está únicamente obligada a realizar la publicación en el BOE, pero también podrá publicar anuncios en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido y, si dicho lugar fuese alguno en el extranjero, se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente. El legislador opta por el verbo poder, con lo que esta publicación no constituye una obligación para la Administración.

Finalmente, recordar que todas las notificaciones que se practiquen en papel habrán de ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante, por lo que el interesado también tendrá siempre la posibilidad de acceder a las mismas a través de estos sistemas.

Notificaciones en otros Estados

Como último apunte antes de sumergirnos de lleno en las notificaciones electrónicas, haremos una breve reseña sobre las notificaciones que han de practicarse en otros Estados.

Son los artículos 177 sexies y 177 septies de la Ley General Tributaria¹⁵ los que regulan la asistencia en la notificación y los medios de

¹⁵ **Artículo 177 sexies. Asistencia en la notificación.**

1. En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado.

comunicación dentro del marco de la asistencia mutua. En el primero de ello se regula cómo han de realizarse las notificaciones tanto cuando es la Administración española la que pretende notificar en el extranjero, como cuando es una Administración de otro Estado la que pretende notificar en España. El segundo de los artículos habla acerca de los medios de comunicación que se emplearan entre ambos Estados para efectuar las notificaciones pertinentes.

Las notificaciones practicadas en otros Estados surtirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la legislación española, con el único requisito de que la autoridad requerida comunique que se ha efectuado la notificación pretendida.

Tales notificaciones producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada.

En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 de esta Ley.

Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.

2. Cuando, en el marco de la asistencia mutua, la Administración tributaria reciba una petición de notificación de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado o de entidades internacionales o supranacionales, será aplicable el régimen de notificación regulado en la sección 3.ª del capítulo II de este título.

La notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los lugares establecidos en el artículo 110 de esta Ley, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera.

En los supuestos en los que no sea posible la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o bien en el lugar señalado a estos efectos por la autoridad extranjera, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 112 de esta Ley.

Los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Artículo 177 septies. Medios de comunicación.

Las comunicaciones que la Administración tributaria entable con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua, se llevarán a cabo a través de los medios establecidos en la normativa que regule la asistencia en cada caso.

En defecto de regulación específica, para las comunicaciones se utilizarán preferentemente medios electrónicos, informáticos y telemáticos, en los términos establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo.

Si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud no se ha podido realizar la notificación o no se ha obtenido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia estudiada en el anterior apartado de este trabajo. En el caso de que se produjese una doble notificación del acto administrativo en particular, como ya hemos dicho anteriormente, se tendrá en cuenta la fecha de la notificación que se produjo en primer lugar.

Cuando sea la Administración española la encargada de notificar, podrá hacerlo, además de en los lugares habilitados por la Ley General Tributaria en su artículo 110 y, en defecto de estos, recurrir a la notificación por comparecencia, en aquellos que señale la normativa del Estado extranjero. Los documentos contenidos en la notificación serán entregados en la lengua en la que son recibidos por la Administración requirente, salvo que la normativa sobre asistencia mutua regule otra cosa.

Finalmente, mencionar que las comunicaciones que la Administración española entable con otros Estados se realizarán a través de los medios contemplados en la normativa que regule la asistencia en cada caso y, a falta de regulación específica, se utilizarán preferentemente electrónicos, informáticos y telemáticos, en los términos establecidos en la LGT y la normativa que la desarrolla.

NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS. Desarrollo legislativo hasta la actualidad

Las notificaciones electrónicas constituyen el último tramo del largo camino recorrido por la Administración, a lo largo de su historia, para comunicar a los interesados aquellas decisiones que afectan a sus derechos o intereses. Se trata de, como ya hemos mencionado, un deseo del legislador: avanzar hacia la Administración electrónica, con el objetivo aparejado de acabar con el uso del papel, por motivos económicos, medioambientales, de gestión, etc.

La Ley General Tributaria, del año 2003, no contemplaba el régimen de notificaciones electrónicas, aunque en su artículo 96 contiene una previsión de promoción de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias. Este artículo reflejaba el aún tímido deseo del legislador de que se utilicen medios electrónicos en la actividad de la Administración, no como ahora, que constituye una preferencia y, de hecho, una obligación para determinados sujetos. Se puede considerar, por tanto, a este artículo 96, como aquel que abre la puerta a la utilización de medios electrónicos por parte de la Administración tributaria, y también el que incorpora el deber de promoverlos.

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en su artículo 115 bis, nos remite a las normas administrativas generales en lo que al régimen para la práctica de notificaciones a través de medios electrónicos se refiere, con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente. El segundo punto de este artículo establece que, dentro del ámbito de competencias del Estado, este podrá, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública, regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos. Hay que destacar que este artículo ha sido modificado muy recientemente, a través del Real Decreto 1070/2017, por el que se modifica el RGIAT, publicado el 30 de diciembre de 2017. El artículo 1.25 de este Real Decreto modifica el artículo 115 bis del citado Reglamento, mientras que el artículo 1.26 directamente suprime el artículo 115 ter del mismo, dedicado a las notificaciones voluntarias en sede electrónica.

Antes de detenernos a estudiar el artículo 43 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, vamos a ir desenmarañando todo el entramado legislativo que se ha ido sucediendo hasta la actualidad en torno a las notificaciones electrónicas, el cual ha desembocado en dicho artículo 43.

Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos

La Ley 39/2015, en su disposición derogatoria única 2.b), abolió la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. Esta ley tenía por objeto reconocer el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos, además de regular los aspectos básicos de la utilización de las tecnologías de la información en la actividad administrativa, en las relaciones entre las Administraciones Públicas, así como en las relaciones de los ciudadanos con estas últimas. A través de esta Ley se consagra, pues, el derecho de los ciudadanos a relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos, y también el correlativo deber de esta última de utilizar dichos medios.

La Ley 11/2007, en su artículo 28 “Práctica de la notificación por medios electrónicos”, disponía que, para que las notificaciones se produjesen a través de medios electrónicos, se requerirá que previamente el interesado hubiese designado dicho medio para la práctica de las mismas. Ello sin perjuicio, dice el artículo, de que reglamentariamente las Administraciones Públicas puedan establecer la obligatoriedad de utilizar estos métodos a ciertos interesados que tengan una determinada capacidad técnica o económica, dedicación profesional u otros motivos que indiquen la posibilidad de relacionarse electrónicamente con la Administración. Actualmente, como bien sabemos, no sólo se establece la

posibilidad de relacionarse electrónicamente con la Administración a los interesados, sino que se establece como obligatoria para un determinado grupo de ellos mediante norma de rango legal: el artículo 14 de la Ley 39/2015. Ello sin perjuicio de aquellos otros interesados que han sido obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración a través de otras normas que no alcanzan el rango de ley.

El segundo apartado de este artículo 28 establecía una serie de condiciones para la práctica de notificaciones electrónicas, tales como que el sistema que las ejerciera debía permitir acreditar la fecha y hora en que se pusieron a disposición del interesado, así como que se había accedido a su contenido, momento en que se entendía practicada la notificación. El hecho de permitir acreditar fehacientemente la fecha y la hora en las que se había producido el acceso resulta de vital importancia, tal y como sabemos, para el cómputo de los plazos, y es por ello que el sistema que rigiese (y rija) la práctica de este tipo de notificaciones había (y ha) de dejar constancia de ello.

Por su parte, el tercer apartado del artículo estudiado ya establecía una previsión que se ha mantenido en la actual regulación de las notificaciones electrónicas, y es que si pasan diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido, se tendrá la misma por rechazada, con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la ya derogada Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (actualmente esto se recoge en el artículo 41.5 de la Ley 39/2015). Es decir, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación, y se tendrá el trámite por efectuado, siguiéndose con el procedimiento. Este plazo de 10 días naturales desde la puesta a disposición sin que se acceda a su contenido para entender que la notificación ha sido rechazada se ha mantenido en el artículo 43.2 de la Ley 39/2015. Hay que hacer una puntualización aquí, pues no se entenderá que la notificación ha sido rechazada si se demuestra la imposibilidad técnica o material de acceso a la notificación.

Lo expuesto en el párrafo anterior supone que las notificaciones electrónicas comienzan a surtir efectos en dos momentos alternativos: o bien cuando el interesado accede a su contenido, o cuando pasan los diez días naturales sin que lo haga.

El cuarto apartado del artículo 28 de la Ley 11/2007 disponía que, en el curso del procedimiento, los interesados que no estuviesen obligados a relacionarse con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos, podían requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practicasen a través de medios electrónicos, sino en cualquier otro de los previstos en el artículo 59 de la Ley 30/1992. Esta previsión se mantiene en la actualidad, quedando recogida en el artículo 41.1 de la Ley 39/2015, disponiendo que los interesados que no estén obligados a recibir las notificaciones a través de estos medios podrán decidir y comunicar a la Administración Pública en cualquier momento, a través de los modelos normalizados el efecto, que

las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse a través de medios electrónicos, siempre que no se trate de sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración.

Finalmente, el quinto punto del artículo que estamos estudiando disponía que el acceso electrónico por parte de los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quedase constancia de dicho acceso, produciría los efectos propios de la notificación por comparecencia. Mientras que este artículo asimilaba los efectos de la notificación por comparecencia al acceso electrónico al contenido de la actuación administrativa por parte de los interesados, la actual regulación contenida en el artículo 43.1 de la Ley 39/2015 ya plasma la comparecencia en sede electrónica como uno de los métodos de notificación electrónica.

Como último apunte a esta Ley, mencionar el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. A los efectos que aquí nos interesan, este Real Decreto desarrolló estos dos aspectos:

- Por un lado, los derechos de los ciudadanos a relacionarse con las administraciones públicas por medios electrónicos.
- Por otro lado, en sus artículos 3 y siguientes, establece que *“los órganos de la Administración General del Estado y los organismos públicos vinculados o dependientes de la misma crearán sus sedes electrónicas, de acuerdo con los requisitos establecidos en el presente real decreto.”*

Orden Ministerial EHA/3408/2009, BOE 19-12-09

Es esta Orden Ministerial la que recoge el mandato del artículo 3 del Real Decreto 1671/2009. En su artículo 1 se determina el objeto y ámbito de aplicación, que es la creación de las sedes electrónicas correspondientes a los órganos del Ministerio de Economía y Hacienda.

A través de esta Orden Ministerial se crean las siguientes sedes electrónicas (artículo 2):

- Sede Electrónica Central del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Sede Electrónica de la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas.
- Sede Electrónica de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.
- Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro.
- Sede Electrónica de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
- Sede Electrónica de la Dirección General de Fondos Comunitarios.

Como hemos dicho, es esta Orden la primera que recoge el mandato del Real Decreto 1671/2009, pero ha habido otras que han ido modificando las sedes electrónicas a medida que se reestructuraban los departamentos ministeriales, como por ejemplo la Orden EHA 940/2011, de 13 de abril, y la Orden TAP/1956/2011, de 5 de julio, por la que se crea la Sede Electrónica del Ministerio de Política Territorial y Administración Pública; y la Orden HAP/548/2013, de 2 de abril, por la que se crean y regulan sedes electrónicas en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a consecuencia del Real Decreto 1823/2011, de 21 de diciembre, por el que se creó el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En cuanto a las notificaciones por comparecencia en sede electrónica practicadas por parte de la Agencia Tributaria, éstas se realizarán en la sede electrónica de la misma, regulada por la Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la AEAT.

Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 28 de diciembre de 2009, publicada en el BOE el 29-12-2009

A través de esta Resolución se crea la sede electrónica de la AEAT y se regula su Registro Electrónico y el Registro electrónico en materia de personal. Siendo la comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante una de las formas de notificación electrónica recogidas en el artículo 43 de la Ley 39/2015, la estudiaremos más adelante.

Únicamente resaltar que esta sede electrónica abarca la totalidad de los órganos de la Agencia Tributaria, a la cual corresponde su titularidad, y extiende su ámbito de aplicación a todas las actuaciones y procedimientos de su competencia y, además, estará disponible de forma gratuita y permanente para todos los ciudadanos.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Inspección y Gestión Tributaria

Hasta hace bien poco, la práctica de las notificaciones tributarias venía regulada por lo dispuesto en este Real Decreto 1065/2007, pues la última modificación de este Reglamento, publicada el 30 de diciembre del año 2017, suprime el artículo 115 ter (Notificaciones voluntarias en sede electrónica) y modifica sustancialmente el 115 bis (Notificaciones en

dirección electrónica), estableciéndose en este último una remisión a las normas administrativas generales.

En la actualidad el artículo 43.1 de la Ley 39/2015 recoge los dos mismos sistemas de notificación electrónica: la comparecencia en la sede electrónica de la Administración y la dirección electrónica habilitada.

El artículo 115 bis se encargaba de regular las notificaciones en dirección electrónica en su modificación publicada el 19 de enero de 2010. Establecía que cada Administración podría asignar una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios (los que hemos visto anteriormente: personas jurídicas, personas con determinadas capacidades técnicas...). Dicha dirección electrónica debía cumplir una serie de requisitos para que las notificaciones se practicasen con validez y eficacia.

Una vez que se publicaba el acuerdo de asignación y previa comunicación personal al obligado tributario, se podía comenzar, una vez transcurrido el plazo de un mes, a practicar las notificaciones en la dirección electrónica asignada.

Ello no era óbice para que los interesados pudiesen acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas, con lo que se estaría produciendo la notificación por comparecencia.

Sería a través de Orden del Ministro de Economía y Hacienda como se regularía el régimen de asignación de dirección electrónica por la AEAT así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal. En todo caso, aquellos obligados a recibir las notificaciones a través de medios telemáticos podrán comunicar que se considere como dirección electrónica cualquier otra que ya haya sido establecida por la Administración del Estado para recibir las notificaciones a través de este medio.

También se establecía que cualquier Administración tributaria, previo el correspondiente acuerdo de colaboración, podría utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria.

Finalmente, el artículo se cerraba señalando que fuera de los supuestos establecidos dentro del propio artículo, para que la notificación se produjese a través de algún medio electrónico, se requeriría que el interesado hubiese señalado dicho medio como preferente o hubiese consentido su utilización.

Por su parte, el artículo 115 ter, en su versión publicada el 7 de junio de 2014, regulaba las notificaciones voluntarias en sede electrónica, o lo que es lo mismo, la notificación por comparecencia en sede electrónica.

Este artículo establecía que las Administraciones tributarias podrán habilitar en su sede electrónica la posibilidad de que, de forma voluntaria, los interesados puedan acceder al contenido de las notificaciones. Dicha habilitación debía cumplir los siguientes requisitos:

- Acreditación de la identificación del contribuyente que accede a la notificación.
- Informar que el acceso al contenido por parte del interesado tendrá el carácter de notificación a los efectos legales oportunos.
- Dejar constancia del acceso por parte del interesado con identificación de la fecha y hora en que se produjo.

El segundo punto del artículo, por su parte, disponía que la práctica de notificaciones conforme a lo dispuesto en este artículo no resultaría incompatible con las realizadas conforme al artículo anterior, es decir, a través de las realizadas en la dirección electrónica. Si se produjesen ambas, se tendría por fecha a partir de la cual surtirán los efectos jurídicos oportunos aquella realizada en primer lugar. De igual manera, si se efectuase la notificación a través de la sede electrónica y por medios no electrónicos, surtiría efecto la primera que se practicase.

Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre

Esta Orden tiene por objeto establecer el régimen de un sistema de notificación mediante dirección electrónica habilitada, a disposición de los órganos y organismos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto en los casos de notificación voluntaria como cuando tenga carácter obligatorio.

Su artículo 2 dispone que la responsabilidad de la dirección electrónica corresponde al Ministerio de la Presidencia, tanto en lo concerniente a la titularidad de la dirección electrónica a partir de la cual se construyan las direcciones electrónicas habilitadas de los interesados, como en la prestación del servicio.

El tercer punto de este artículo dispone lo que deberá recoger el directorio del servicio de dirección electrónica habilitada: nombre y apellidos o la razón o denominación social del interesado, el número de identificación fiscal y la dirección electrónica habilitada.

La dirección electrónica se asignará, o bien cuando el interesado solicite su apertura, o bien, de oficio, cuando se reciba de un órgano u organismo

de la Administración General del Estado el aviso para la práctica de una notificación conforme al sistema establecido en la presente Orden.

La vigencia de la dirección electrónica será indefinida, excepto en una serie de supuestos contemplados en el artículo 4 de esta Orden:

- Cuando se solicite su revocación por el titular.
- Por el fallecimiento de la persona física o extinción de la persona jurídica.
- Porque una resolución judicial así lo ordene.
- Por el transcurso de tres años sin que se utilice la dirección electrónica para la práctica de notificaciones. En este caso se inhabilitará la dirección electrónica, situación que se comunicará al interesado.

El segundo punto de este artículo 4 dispone que en ningún caso se inhabilitará la dirección electrónica cuando el interesado sea uno de los obligados a recibir comunicaciones a través de esta vía, situación que habrá de ser confirmada por los órganos u organismos afectados al prestador del servicio de dirección electrónica.

La autenticación de los obligados tributarios se hará a través de certificados electrónicos admitidos por la normativa vigente.

En cuanto a la confidencialidad, el sistema de notificación electrónica contendrá mecanismos de cifrado para proteger la confidencialidad de los datos en las transmisiones. También se adoptarán las medidas necesarias para que el prestador del servicio no pueda acceder al contenido de los actos y actuaciones administrativas que se notifiquen. Respecto a la seguridad, se establecerán en todo caso, además de las necesarias para salvaguardar la confidencialidad del contenido de las notificaciones, las siguientes medidas:

- Medidas de seguridad física.
- Control de los accesos a los dispositivos y aplicaciones de registro y notificación, en especial los que lleguen a través de las redes de comunicaciones.
- Protección de los soportes de información y copias de respaldo.
- Cifrado de las notificaciones, cuando así se establezca por la legislación sobre protección de los datos de carácter personal o lo estime necesario el órgano u organismo notificador.

Además, el prestador del servicio de dirección electrónica única designará a un responsable de la seguridad, que se encargará de la realización y actualización del análisis y gestión de riesgos, del registro de incidencias de seguridad, de la correcta implementación de las salvaguardas de seguridad técnicas, organizativas, y de cuantas otras actuaciones en materia de seguridad sean necesarias para la protección de los sistemas a su cargo.

Otro aspecto fundamental recogido en esta Orden es la referencia temporal, dictando la misma que el sistema de notificación electrónica acreditará las fechas y horas en que se produzca 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 propio documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica.

De igual manera, el sistema acreditará el acceso del destinatario al contenido del documento notificado, así como cualquier causa técnica que imposibilite alguna de las circunstancias de este artículo.

En lo referente a la disponibilidad, El sistema de dirección electrónica habilitada posibilitará el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica correspondiente, tanto para solicitar la asignación de una dirección electrónica habilitada como para acceder al contenido de las notificaciones puestas a su disposición.

El servicio de dirección electrónica deberá estar disponible 7 días a la semana y 24 horas al día.

En cuanto al acceso a la sede electrónica, se producirá a través del Punto de Acceso General de la Administración General del Estado, así como de las sedes electrónicas del Ministerio de la Presidencia y de los órganos u organismos adheridos al sistema o, en su caso, del prestador del servicio de dirección electrónica.

Finalmente, el artículo 10 de esta Orden establece una serie de condiciones que ha de cumplir la prestación del servicio de dirección electrónica habilitada.¹⁶

¹⁶ **Artículo 10. Condiciones de prestación del servicio.**

1. El órgano, organismo o entidad al que, en su caso, corresponda la prestación del sistema de dirección electrónica habilitada, llevará a cabo las siguientes funciones:

a) Crear y mantener el directorio de direcciones electrónica habilitadas con la información proporcionada por los interesados.

b) Almacenar y custodiar los avisos de puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada.

c) Gestionar los acuses de recibo de los interesados y de los órganos u organismos notificadores.

d) Mantener el registro de eventos de las notificaciones, el cual contendrá, al menos, la dirección electrónica, la traza de la fecha y la hora de la recepción de la puesta a disposición en la dirección electrónica y del acceso del interesado a la notificación y la descripción del contenido de la notificación.

Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El objeto de este Real Decreto no es otro que el de establecer los supuestos en que personas y entidades recogidas en su articulado se encuentran obligadas a recibir a través de medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que les realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de sus competencias.

e) Impedir el acceso al contenido de las notificaciones que se entienden rechazadas por el transcurso de diez días desde su puesta a disposición.

f) Establecer las medidas organizativas y técnicas para que la disponibilidad del servicio sea de siete días a la semana y veinticuatro horas al día.

g) Potestativamente, otras funciones de mejora del servicio y complementarias de las expresadas, como es el caso de aviso de puesta a disposición de los interesados de las notificaciones mediante mensajería o de cualquier otro modo.

2. El prestador del servicio de dirección electrónica habilitada deberá remitir al órgano u organismo actuante por cada notificación electrónica:

a) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que recibe el aviso de puesta a disposición enviada por el órgano u organismo notificador.

b) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que se produce la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio acto o actuación notificada o, al menos, su sello electrónico.

c) Certificación electrónica en la que conste la fecha y hora en la que se produce el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

d) Certificación electrónica del 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.

e) Certificación electrónica de cualquier incidencia que se produzca en la práctica de lo dispuesto en los apartados anteriores.

3. En el caso de cese de actividad o cambio del prestador del servicio de dirección electrónica, las bases de datos, los programas informáticos asociados, el registro de eventos y el dominio de direcciones electrónicas con las notificaciones que existan en ese momento y la documentación técnica, deberán entregarse al Ministerio de la Presidencia, o a la entidad que éste designe debidamente actualizadas.

4. Los programas necesarios para el correcto funcionamiento del sistema de notificación serán suministrados a los órganos y organismos notificadores por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada.

El artículo segundo recoge que la AEAT practicará notificaciones electrónicas a las personas y entidades comprendidas en este Real Decreto mediante la adhesión al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, estudiado en el apartado anterior. Ello sin perjuicio de que también ponga dichas notificaciones a disposición del obligado en la sede electrónica.

En cuanto a su ámbito de aplicación, regulado en el artículo 3, se recibirán a través de medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus 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.

Continúa el artículo catalogando una serie de supuestos en los que la AEAT podrá practicar notificaciones a través de medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley General Tributaria, que ya hemos estudiado. Dichos supuestos son los siguientes:

- a) Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. Esta opción no corresponderá al obligado cuando concurren las circunstancias previstas en la letra b) siguiente.
- 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 Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Si la notificación llegase a producirse mediante medios electrónicos y no electrónicos, los efectos comenzarían a producirse desde el momento en que se practicó correctamente la primera de ellas.

El cuarto apartado de este artículo enumera otra serie de supuestos, en este caso se trata de aquellos en los que en ningún caso se efectuarán notificaciones y comunicaciones en la dirección electrónica habilitada:

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

- b) Las que, con arreglo a su normativa específica, deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado o en otro lugar señalado al efecto por la normativa o en cualquier otra forma no electrónica.
- c) Las que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.
- d) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- e) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios electrónicos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- f) Las dirigidas a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el desarrollo del servicio de colaboración.
- g) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.
- h) Las que deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El último apartado de este tercer artículo dispone que, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, si éste o su representante han señalado un lugar para la práctica de notificaciones distinto a la dirección electrónica, éstas habrán de practicarse en dicho lugar. Si tras dos intentos de practicar la notificación no se hubiese podido efectuar por causas no imputables a la Administración, la AEAT podrá realizar la notificación en la dirección electrónica habilitada del interesado o su representante.

El artículo 4 de este Real Decreto 1363/2010 dispone qué personas y entidades estarán obligadas a recibir las comunicaciones y notificaciones a través de medios electrónicos:

- Entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal -NIF- que empiece por la letra A).

- Sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B).
- Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N).
- Establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W).
- Uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U).
- Entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones, Fondo de capital riesgo, Fondo de inversiones, Fondo de titulización de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulización hipotecaria o Fondo de garantía de inversiones.

De igual manera, estarán obligados a recibir notificaciones y comunicaciones a través de medios electrónicos las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por el artículo 3.5 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.
- Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual del Reglamento del IVA.
- Aquellas que tengan la condición de representantes aduaneros según lo dispuesto en el Real Decreto 335/2010.

El tercer apartado de este artículo 4 regula lo que sucede cuando dejan de concurrir las circunstancias que propiciaron la inclusión del interesado en el sistema de dirección electrónica. En ese caso, si el interesado quiere dejar de recibir las notificaciones a través de estos medios, deberá solicitarlo expresamente a través de una solicitud específica presentada

por medios electrónicos en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Cuando así lo haga, la AEAT dispondrá del plazo de un mes para resolver, siendo posibles tres desenlaces diferentes:

1. En el caso de que el acuerdo sea estimatorio, 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 hubiere dictado la resolución.
2. En el caso de que el acuerdo sea denegatorio, por entenderse que no han dejado de cumplirse las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada, habrá de notificarse en el lugar señalado al efecto 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.
3. En el caso de que en el plazo de un mes no se haya resuelto expresamente la solicitud de exclusión, se entenderá que, a partir del vencimiento de dicho plazo, el obligado deja de estar incluido en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Esta exclusión por la falta de resolución en plazo tendrá la misma eficacia que si se hubiera dictado resolución estimatoria en plazo. Lo anterior no será obstáculo para que, si siguen concurriendo las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria pueda notificar al obligado su nueva inclusión en dicho sistema.

El artículo 5, referente a la comunicación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, resulta un aspecto a tener en cuenta pues su ausencia conlleva la invalidez de la notificación electrónica. La Administración deberá cuidarse bien de notificar la inclusión conforme a lo convenido en presente Real Decreto y hacerlo de forma correcta y efectiva, pues le corresponde a ella la carga de la prueba de que el interesado tuvo conocimiento de su inclusión.

Esta comunicación de inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada se efectuará por medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley General Tributaria. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su sede electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>) a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica.

Por su parte, cuando se trate de supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios, la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada se podrá realizar junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.

Finalmente, el tercer apartado de este artículo contiene una cláusula de cierre que ya aparece en varios artículos de los estudiados en este trabajo: cuando se practique la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

El artículo 6 determina que el acceso a las notificaciones practicadas en la dirección electrónica habilitada se efectuará, por parte de los obligados a ello, de la forma que se establece en la Orden PRE/878/2010, analizada en el apartado anterior de este trabajo, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado.

El acceso al sistema se podrá hacer mediante el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad oportuna, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En los casos de otorgamiento de poder, el acceso podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica.

El último punto de este artículo dispone que, para poder acreditar de manera fehaciente que la notificación se ha producido, la AEAT certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada. Esta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

Otro aspecto importante es el contemplado en la Disposición Adicional Tercera, añadida a raíz de la publicación del Real Decreto 1615/2011 el 26 de noviembre del año 2011. Esta disposición permite a los obligados tributarios incluidos en el sistema de dirección electrónica habilitada señalar en los términos que por Orden Ministerial se disponga, un

máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada. Si se retrasa la notificación por producirse ésta uno de los días que ha designado el obligado tributario, la dilación no podrá considerarse imputable a la Administración.

Por último, cuando la actuación administrativa requiera inmediatez o celeridad para asegurar su eficacia, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 3.2.b) de este Real Decreto, pudiéndose practicar las notificaciones por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley General Tributaria.

ARTÍCULO 43 LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS¹⁷

Este artículo contiene disposiciones que ya han sido estudiadas en este trabajo, tales como los modos a través de los cuales se practicarán las notificaciones electrónicas o el momento en el que se entenderán practicadas o rechazadas.

¹⁷ Artículo 43. Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

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

A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

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

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

3. Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el artículo 40.4 con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

4. Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso.

Esta Ley 39/2015 derogó la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, pasándose a regular la práctica de notificaciones a través de medios electrónicos del artículo 28 de esta última Ley al artículo objeto de estudio en esta sección, habiéndose regulado durante un tiempo a través de lo contenido en los artículos 115 bis y ter del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Inspección y Gestión Tributaria

El primer punto de este artículo dispone que las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo, entendiéndose por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

A continuación, analizaremos los dos sistemas que establece la legislación vigente para la práctica de notificaciones electrónicas.

Comparecencia en sede electrónica

Como ya hemos estudiado qué se entiende por comparecencia en sede electrónica (artículo 155 ter del RGIAT), pasemos a examinar cómo se practican este tipo de notificaciones electrónicas en el ámbito tributario.

Mediante la Resolución de 28 de diciembre de 2009 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se crea la sede electrónica de la AEAT. También se ocupa esta Resolución de regular los registros electrónicos de la Agencia Tributaria.

La AEAT dispone, de esta manera, de una sede electrónica principal accesible directamente a través de

<https://www.agenciatributaria.gob.es>

también se podrá acceder a través del portal de la AEAT

<http://www.agenciatributaria.es>

Esta sede electrónica abarca la totalidad de los órganos de la Agencia Tributaria, a la cual corresponde su titularidad, y extiende su ámbito de aplicación a todas las actuaciones y procedimientos de su competencia.

Dispone la Resolución que la sede electrónica estará disponible para todos los ciudadanos de forma gratuita y permanente. Además, se podrá acceder a la misma a través del Punto de Acceso General (PAG) de la

Administración General del Estado. Este PAG está regulado por la Orden HAP/1949/2014, de 13 de octubre, y se puede acceder a él a través de las siguientes direcciones

www.administracion.es

www.administracion.gob.es

El último punto del artículo 43 Ley 29/2015 también contiene la previsión de que se podrá acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso.

La fecha y hora de esta sede electrónica corresponde a la de la España peninsular.

Para acceder a los trámites de la sede electrónica, actualmente se puede realizar a través de tres sistemas de identificación:

- Certificado o DNI electrónico: el certificado electrónico es una firma digital que se instala en el navegador para garantizar su identidad y le permite realizar gestiones desde su propio ordenador; por su parte, la firma digital que incluye el DNI electrónico le permitirá realizar los mismos trámites que otro tipo de certificados electrónicos, siempre que el certificado no haya caducado.
- Cl@ve PIN: se trata de un sistema de identificación para personas físicas basado en el uso de una clave elegida por el usuario y un PIN comunicado mediante SMS y que requiere un registro previo.
- Número de referencia: esta opción de identificación está habilitada para los servicios de Renta de cada campaña. La referencia se envía a los contribuyentes a través de un SMS y permite a los contribuyentes realizar a través de internet distintos trámites de Renta.

Como apunte, existen otros trámites concretos a los que se podrá acceder a través de otros sistemas, como por ejemplo la descarga de ficheros mediante Código de Seguro de Verificación (CSV).

En la disposición 3.3.d) se establece que la sede electrónica de la AEAT dispondrá del servicio de acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas con los efectos propios de la notificación por comparecencia; y según el artículo 43.1 de la Ley 39/2015, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.





Dirección Electrónica Habilitada

Es el otro sistema de notificación a través de medios electrónicos previsto en el artículo 43.1 de la Ley 39/2015.

A través de la Dirección Electrónica Habilitada (DEH), que es un servicio de carácter gratuito, cualquier persona física o jurídica dispondrá de una dirección electrónica para la recepción de las notificaciones administrativas que por vía telemática pueda practicar las distintas Administraciones Públicas.

El titular de la DEH dispondrá de un buzón electrónico en el que recibirá las notificaciones electrónicas correspondientes.

Dentro de ese buzón, la notificación podrá encontrarse en los siguientes estados:

- Puesta a Disposición : cuando el destinatario ha recibido la notificación en su buzón y está disponible para su aceptación y lectura, o rechazo.
- Leído : si el destinatario ha accedido a la notificación y ha procedido a su descifrado y lectura correctamente.
- Rechazado : si el usuario ha decidido no leer esa notificación de forma expresa.
- Rechazado de forma automática : si ha transcurrido el plazo de 10 días naturales de validez de las notificaciones administrativas que establece la ley, sin que el ciudadano haya leído o rechazado la notificación.

Para poder acceder al sistema de Dirección Electrónica Habilitada es necesario contar un certificado electrónico o un DNI electrónico instalado en el navegador. La dirección a través de la que se accede a la DEH es la siguiente:

<https://notificaciones.060.es>

También se podrá acceder, al igual que en el sistema de comparecencia electrónica, a través del Punto de Acceso General de la Administración General del Estado:

www.administracion.gob.es

Si el interesado lo desea, podrá recibir el aviso de que se ha producido una notificación en el sistema DEH, a través de un email remitido al correo electrónico designado por él, o mediante un SMS a su teléfono móvil. Es importante recalcar que estos avisos no son obligatorios, por lo que su ausencia no conlleva la invalidez de la notificación.

Las personas físicas y jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica pueden suscribirse a este servicio de avisos de las notificaciones a través de la web de la AEAT¹⁸.

El texto contenido en el aviso será el siguiente: “La Agencia Tributaria ha emitido una notificación dirigida al NIF XXX.” Por motivos de seguridad, sólo se mostraran algunos dígitos del NIF.

Las personas físicas deberán disponer, para acceder a este servicio, de Cl@ve PIN, certificado electrónico o DNI electrónico, o de su número de referencia (obtenido a través del Servicio RENØ). Por su parte, las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica deberán disponer de certificado electrónico de representante.

A través de la DEH se practicarán las notificaciones para aquellos obligados a recibirlas a través de medios electrónicos como para los que voluntariamente lo hayan solicitado.

Continúa el artículo 43 de la Ley 39/2015 disponiendo que las notificaciones electrónicas se entenderán practicadas cuando se produzca el acceso a su contenido. Este acceso quedará certificado por la AEAT. Esta certificación, que ya vimos en el estudio del artículo 6.5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

Este plazo para considerar rechazada la notificación viene contemplado en este artículo 43, y será de diez días desde la puesta a disposición de la misma sin que se acceda a su contenido.

Como ya sabemos, cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento, tal y como dispone el artículo 41.5 de la misma Ley 39/2015.

El tercer punto de este artículo dispone que se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el artículo 40.4, la obligación de notificar dentro del plazo de duración de los procedimientos, con la puesta a

¹⁸ <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/FZ04.shtml>

disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

Finalmente, el cuarto punto de este artículo dispone, como ya hemos mencionado anteriormente, que los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso.

CASUÍSTICA

La jurisprudencia y doctrina administrativa de las notificaciones gira en torno al **antiformalismo**, pues las notificaciones no constituyen sino un requisito para la eficacia de los actos administrativos, y su fin es el de que el interesado conozca aquella decisión administrativa que afecte sus derechos o intereses. En cuanto a esta condición de validez se ha pronunciado esta sentencia del Tribunal Supremo:

*“... la notificación del acto administrativo no es condición de validez, ni menos de existencia del mismo, **sino simplemente de eficacia** frente al interesado, por lo que conocido finalmente por éste, aquél despliega todos sus efectos.”* (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de septiembre de 1990).¹⁹

De igual manera, las deficiencias formales que pueda acarrear una notificación y que determinen su invalidez no hacen nulo el acto administrativo del que traiga causa, sino la propia notificación:

*“También se alegan otros defectos formales, por carecer la notificación de información sobre recursos ejercitables, por el transcurso del plazo señalado en la Ley para resolver o por falta de motivación del acto. La primera es evidente que **no haría nulo el acto sino en todo caso la notificación.**”* (Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1992).²⁰

Es doctrina del Tribunal Supremo que una notificación tributaria puede ser formalmente correcta y no producir efectos si por las circunstancias de ese caso el administrado no ha podido conocer el contenido de la misma y viceversa, que la notificación no contenga todos los requisitos legales y sí que produzca efecto, si el interesado en ese caso ha podido conocer el contenido de la notificación. Por lo tanto, este antiformalismo opera tanto en beneficio de la Administración como del administrado.

¹⁹ STS de 7 de septiembre de 1990

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1992

Se configura, por tanto, el **casuismo** como uno de los criterios utilizados para evaluar la validez de la notificación:

*“Con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la **eficacia de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso**, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.”* (STS de 17 de febrero de 2014).²¹

Dado que la finalidad de las notificaciones es, como acabamos de decir, que el interesado conozca el contenido de la misma (el acto administrativo), el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional se han pronunciado de esta manera:

*“No parece razonable asumir que la incorrección formal de las notificaciones sea irrelevante cuando el Tribunal llega al convencimiento de que el sujeto pasivo la ha recibido y no otorgar el mismo valor a la convicción del Tribunal cuando opera en sentido opuesto, es decir, cuando la **notificación se ha efectuado de modo formalmente correcto, pero en virtud de las circunstancias concurrentes, apreciadas libremente por el tribunal, se llega a la convicción de que la notificación no ha llegado a conocimiento del interesado.**”* (STS de 13 de mayo de 2015).²²

*“Y a la vista de las anteriores circunstancias, parece evidente que, en efecto, **las notificaciones en debate no llegaron en la realidad a conocimiento del hoy actor, no obstante considerarse inicialmente válidas** a tenor de lo expuesto en el Fundamento que antecede, debido al cambio de domicilio propiciado por la separación conyugal, (...). En virtud de todo ello, la Sala considera procedente, en aplicación del principio pro actione y el de tutela judicial efectiva que se invocan, ante la indefensión que pudiera producirse en otro caso, anular la resolución recurrida en cuanto a la extemporaneidad de la reclamación que se declara, retrotrayendo las actuaciones para que el TEAR de Madrid admita dicha reclamación y entre a valorar y resolver sobre el fondo de la misma, estimando por tanto el presente recurso en tal sentido, conforme a la petición subsidiaria que se efectúa.”* (Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de marzo de 2015).²³

En cuanto a las notificaciones electrónicas, existe una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central muy relevante en cuanto a la

²¹ STS de 27 de febrero de 2014

²² STS de 13 de mayo de 2015

²³ SAN de 16 de marzo de 2015

invalidez de las notificaciones realizadas antes de haberse notificado el acuerdo de inclusión en este sistema:

“Todo ello conduce a este Tribunal a concluir que la notificación del acuerdo sancionador, que se produjo en fecha 4 de julio de 2011, por acceso de la interesada a buzón electrónico no debe tenerse por válida y eficaz.

Por tanto, notificada a la interesada el acto de inclusión obligatoria en el sistema de notificación electrónica en fecha 16 de agosto de 2011, e interpuesto el día 9 de septiembre el recurso de reposición, no podemos confirmar que éste tenga carácter extemporáneo, toda vez que la notificación del acuerdo sancionador practicada en fecha 4 de julio no puede reputarse válida.” (Resolución del TEAC de 2 de julio de 2015).²⁴

La sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014 cataloga una serie de **defectos que**, aún padeciéndolos las notificaciones, **no puede inferirse que lesionen el artículo 24.1 de la Constitución Española:**

- “a) La notificación que se entrega una vez transcurridos diez días desde que se dictó el acto (art. 58.2 de la LRJPAC).*
- b) Notificación que se entrega, no al portero (art. 111.1 LGT), sino a un vecino salvo cuando exista duda sobre la relación de vecindad.*
- c) Notificación de la Resolución del TEAC en un domicilio distinto del designado por el interesado (art. 234.3 LGT), pero sí en otro adecuado -v.gr. su domicilio fiscal o el de su representante.*
- d) Notificación a un tercero que se identifica con el nombre y un apellido, y hace constar su relación con el destinatario, pero no hace constar su D. N.I.; o a un tercero que, hallándose en el domicilio del destinatario, no señala su relación con éste, aunque se identifica; o notificación al empleado de una entidad que, pese a que se identifica sólo con un nombre y el N.I.F. de la entidad, está perfectamente identificado.*
- e) Notificación en el domicilio de una sociedad mercantil no constando que la recogiera un empleado; o no figurando la correcta identificación de la persona que la recibe, sino únicamente el sello de la entidad; o la notificación a un ente público en su propia sede recogida por persona que se identifica perfectamente, pero no expresa su relación con aquél ni el motivo de hallarse en el lugar de recepción; o notificación en el domicilio de otra entidad que tiene el mismo administrador; o*

²⁴ Resolución del TEAC de 2 de julio de 2015

notificación dirigida a una sociedad recibida por un empleado de una sociedad distinta de la destinataria (matriz), con domicilio coincidente y con la que comparte servicio general de recepción; o notificación al administrador único de la sociedad cuando se desconoce el domicilio de ésta.

f) Notificación del acto sin especificar si es o no definitivo en vía administrativa, pero indicando los recursos procedentes; o indicando que cabe recurso ante el "Tribunal Regional" en lugar de ante el "Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid", aunque era obvio que se refería a este último.

g) Notificación dirigida al domicilio del interesado, constando en el aviso de recibo de Correos el nombre de éste y el de su representante; o notificación dirigida al destinatario, identificado correctamente con nombre y apellidos, pero también a nombre de una sociedad mercantil de la que no es representante.

h) Notificación realizada en un domicilio que anteriormente tenía la entidad, y que sigue siendo de empresas del mismo grupo empresarial, habiéndose firmado por quien se identifica como empleado, consigna su D.N.I. y estampa el sello de la empresa; o incluso cuando, en idéntica situación, no se ha estampado el anagrama o logotipo de la empresa."

Y es que no puede llegarse a una **sacralización** de las formas en cuanto a la práctica de las notificaciones, tal y como expone la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 25 de enero de 1999:

"No puede llegarse a una sacralización de las formas, llevando al rango de vicio determinante de anulabilidad aquellas meras irregularidades que sin embargo, en el conjunto del procedimiento, no hayan causado indefensión ni generen una duda razonable del cumplimiento de los requisitos del acto para alcanzar su fin."²⁵

En cuanto al procedimiento de **notificación a través de edictos**, el Tribunal Constitucional considera que **constituye una ficción legal**, ya que casi nunca cumplen su cometido de poner en conocimiento del interesado que existe un acto administrativo que afecta a sus derechos o intereses, por lo que ha de recurrirse a ella como último recurso:

"La citación por edictos se convierte en una modalidad de carácter supletorio y excepcional. Aunque la misma no es contraria al ordenamiento vigente debe ser utilizada

²⁵ STSJ Andalucía de 25 de enero de 1999

*cuando no es posible recurrir a otros medios más efectivos. Es un procedimiento que sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación, lo que quiere decir que **previamente han de agotarse todas aquellas otras modalidades** que aseguren más eficazmente la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación y que, en consecuencia, garanticen en mayor medida el derecho de defensa.”* (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1999).²⁶

Acerca de la **notificación edictal** se ha pronunciado también el TEAC, en resoluciones como la de 25 de febrero de 2016, que considera que:

*“Los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio, respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación, debidamente acreditados, en el domicilio fiscal (un intento en el caso de desconocido), de acuerdo con lo señalado en el artículo 112.1 de la LGT, habiendo resultado tales intentos infructuosos con el resultado “dirección incorrecta”, pueden ser notificados mediante comparecencia al no ser posible la notificación personal por causas no imputables a la Administración, **siempre y cuando la Administración no tenga constancia de ningún otro domicilio en el cual podría llevarse a efecto la notificación**, en cuyo caso, habría que realizar otro intento en el mismo con el fin de cumplir los requisitos fijados por nuestra jurisprudencia antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia.”* (Resolución del TEAC, de 25 de febrero de 2016).²⁷

Y en concordancia con esta resolución se pronuncia el TEAC en otra resolución de misma fecha que la anterior:

“Este Tribunal Central no desconoce, evidentemente, que la literalidad del artículo 112.1 de la Ley General Tributaria establece la diferenciación entre procedimientos iniciados de oficio y procedimientos iniciados a instancia de parte, a efectos de determinar el lugar de notificación donde efectuarse los intentos para acudir a la notificación edictal. No obstante, vista nuestra jurisprudencia y en aplicación de la misma, debe concluirse que en los procedimientos iniciados a instancia de parte en los cuales el interesado ha señalado expresamente un lugar para la práctica de las notificaciones, una vez intentada la notificación dos veces en el mismo sin que haya podido

²⁶ STC 65/1999, de 26 de abril

²⁷ Resolución del TEAC, de 25 de febrero de 2016. Recurso 05833/2015.

*efectuarse (un único intento en caso de desconocido), **es necesario, antes de acudir a la notificación por comparecencia, agotar otras posibilidades por la Administración**, concretamente acudir al domicilio fiscal, cuando resulte sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, a ese domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las propias bases de datos de la Administración actuante.”* (Resolución del TEAC, de 25 de febrero de 2016.)²⁸

²⁸ Resolución del TEAC, de 25 de febrero de 2016. Recurso 07511/2015.

CONCLUSIONES

El hecho de que el legislador haya apostado en la Ley 39/2015 por los medios electrónicos como aquellos que deben utilizarse en la actuación habitual de las Administraciones supone un acierto, aunque no se podía esperar otra cosa dada la presencia que tienen las tecnologías de la información y comunicación en nuestra vida actualmente.

Las notificaciones, al igual que las actuaciones administrativas y nosotros mismos, han de adaptarse a los nuevos tiempos, y es un hecho patente que la comunicación a través de medios electrónicos es la habitual en estos tiempos; y la notificación, repetimos, es la comunicación de una decisión administrativa que afecta al interesado.

Han sido diversas normas de diferente rango legal las que han regulado las notificaciones electrónicas, realizándose según lo dispuesto en las específicas normas tributarias o, como ahora, a través de las normas administrativas generales. Parece sensato y necesario que la regulación actual se asiente durante un tiempo, ya que la Ley 39/2015, con su rango legal, dispone qué dos medios se utilizarán para practicar las notificaciones electrónicas (comparecencia en sede electrónica o dirección electrónica habilitada).

Como apunte, remarcar la paradoja que supone que el artículo 43.1 delimite estos dos métodos para practicar las notificaciones electrónicas cuando el artículo 41.1 de la misma Ley dispone que *“las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma.”* ¿Podría la Administración, en una interpretación literal de este precepto, efectuar la notificación a través de correo electrónico, o whatsapp, mientras reúna las condiciones mencionadas anteriormente? ¿Y acaso no sería una buena idea el que las notificaciones se practicasen también directamente, por ejemplo, al correo electrónico, dejando que los prestadores del servicio, al igual que se hace con las notificaciones practicadas por Correos, fuesen los que debieran acreditar que la notificación se ha producido conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2015?

En cuanto a la obligación de inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas a las personas jurídicas y aquellos otros que la Ley dispone, lo considero razonable. La adaptación a las nuevas tecnologías no ha de ser un deber exclusivo de la Administración, sino que debe haber un correlativo deber de “actualización” para los ciudadanos. No sólo porque los medios electrónicos incrementen la eficacia y agilicen los trámites administrativos, sino también por hacer un favor al planeta.

Lo dicho anteriormente no es óbice para remarcar la carga que se le ha impuesto al interesado que está obligado a recibir comunicaciones a

través de medios telemáticos. Y es que, según la regulación actual, se va a ver obligado a visitar con una frecuencia muy alta su Dirección Electrónica Habilitada o la sede electrónica. Lo que antes constituía una carga para la Administración ahora se traslada al administrado, obligado a visitar, como mínimo, cada 10 días su DEH. Podría decirse que la Administración se lava las manos con dejar la notificación en la DEH o sede electrónica, correspondiéndole al interesado acceder a esos servicios si no quiere caer en una situación de indefensión.

Sin duda esto constituye una disminución de las garantías de los interesados.

La Administración deberá cumplir escrupulosamente los requisitos formales de inclusión de los interesados en el sistema de notificación electrónica para no causarles indefensión y pérdida de derechos, además de ver los interesados mermado su derecho a la tutela judicial efectiva. La Administración, con este sistema de notificación electrónica, se sitúa como la parte fuerte de la relación, la que toma ventaja frente al interesado.

Podría aducir el legislador que se ha establecido un sistema de avisos a disposición de aquel interesado que quiera adherirse al mismo, pero la falta de dicho aviso no impedirá que la notificación se tenga por válidamente efectuada. La Administración, de este modo, queda cubierta

Y además la redacción del texto implica que este régimen de avisos no constituye una obligación, sino que deja al administrado la posibilidad (“el interesado *podrá* identificar...”) de designar un dispositivo electrónico o correo electrónico para que se le practiquen los avisos.

Si hubiese dos administrados, uno suscrito al régimen de avisos y otro no, habría más garantías para uno (suponiendo que siempre se practicasen los avisos) que para otro, por el mero hecho de haberse suscrito al régimen. Es el administrado el que, de esta manera, carga con la obligación y la responsabilidad de conocer que es objeto de una notificación, dejando a la Administración el trabajo fácil.

En definitiva, el régimen de notificaciones electrónicas supone una adaptación de estos sistemas a la realidad actual, marcada por las nuevas tecnologías, y la Administración y los interesados han de acomodarse a esta nueva forma de actuación administrativa. Los nuevos sistemas de notificación a través de medios electrónicos deben reunir los mismos requisitos y garantías que los que han acarreado las notificaciones a lo largo de su historia.

No parece correcto que la Administración desplace gran parte de la responsabilidad a los interesados, en cuanto a su obligación de estar permanentemente pendiente de las posibles notificaciones electrónicas que pueda practicarle la Administración. Quizá la implantación de la

notificación electrónica practicada al correo electrónico del interesado, con un sistema que permita acreditar que efectivamente se ha practicado la notificación con todos sus requisitos, pudiese ser una solución.

Por lo tanto, se ha de continuar este camino de administración electrónica pero devolviendo a los interesados las garantías que le han sido sustraídas con la actual regulación.

BIBLIOGRAFÍA

- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., RAMÓN FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo Tomo I*, Civitas - Revista de Occidente, Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., RAMÓN FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo. II*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- “Concepto, naturaleza y régimen legal de las notificaciones”, España, CISSFISCAL, www.cissfiscal.es