



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2022 / 2023**

**LA EVOLUCIÓN DE LAS
NOTIFICACIONES Y SU RÉGIMEN
EN LA AEAT**

**THE EVOLUTION OF NOTIFICATIONS
AND THEIR REGIME ON THE AEAT**

GRADO EN DERECHO

AUTORA: DOÑA MARTA ORONOS BUENO

TUTORA: DOÑA MARÍA TERESA MATA SIERRA

INDICE

ABREVIATURAS	1
RESUMEN	2
PALABRAS CLAVE	2
ABSTRACT	3
KEYWORDS	3
OBJETO DEL TRABAJO	4
METODOLOGÍA	5
CAPÍTULO I	7
LAS NOTIFICACIONES EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	7
1. CONCEPTO DE NOTIFICACIÓN	7
2. TIPOS DE NOTIFICACIÓN	11
A. Las notificaciones en papel	12
B. Las notificaciones edictales	14
C. Las notificaciones electrónicas	16
CAPÍTULO II	19
REGULACIÓN DEL SISTEMA DE NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA	19
1. RÉGIMEN JURÍDICO DEL SISTEMA DE NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS	19
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS	20
A. Ámbito objetivo	20
B. Ámbito subjetivo	23
3. REQUISITOS DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA	27
4. EFECTOS DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA Y SU PROBLEMÁTICA	31
CONCLUSIONES	45
BIBLIOGRAFÍA	48
WEBGRAFÍA	51
ANEXOS	52

ABREVIATURAS

- AEAT.: Agencia Estatal de Agencia Tributaria.
- Art.: Artículo.
- Arts.: Artículos.
- BOE.: Boletín Oficial del Estado.
- CE: Constitución Española
- Cfr.: Confróntese.
- CSV.: Código Seguro de Verificación.
- DEH.: Dirección Electrónica Habilitada.
- DEHú.: Dirección Electrónica habilitada Única.
- DNIe.: Documento Nacional de Identidad electrónico.
- LGT.: Ley General Tributaria.
- LPAC.: Ley de Procedimiento Administrativo Común.
- NIF.: Número de Identificación Fiscal.
- Ob. Cit.: Obra Citada.
- OBSAE.: Observatorio de la Administración Electrónica.
- Pág.: Página.
- RD.: Real Decreto.
- RGAPGIT.: Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.
- RJ.: Repertorio de Jurisprudencia del Tribunal Supremo Aranzadi.
- RTC.: Sentencia del Tribunal Constitucional.
- TC.: Tribunal Constitucional.
- TEAC.: Tribunal Económico-Administrativo Central.
- TIC.: Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.
- TS.: Tribunal Supremo.
- Vid ut supra.: Ver más delante.
- Vol.: Volumen.

RESUMEN

Las notificaciones que realiza la Administración han sufrido un gran cambio con los avances de la tecnología, de tal forma que se ha venido sustituyendo la forma habitual de comunicación entre Administración y los ciudadanos hasta el punto de que resulta habitual y generalizado el uso de las notificaciones electrónicas. Por supuesto, el ámbito del Derecho Tributario no ha sido menos adhiriéndose a dicho sistema. Por ello, resulta necesario abordar temas como su regulación, requisitos, las garantías que tiene el obligado tributario, la eficacia y por supuesto, los posibles problemas que puede acarrear.

PALABRAS CLAVE

Notificación, tutela judicial efectiva, comunicación, Dirección Electrónica
Habilitada única, TIC.

ABSTRACT

The notifications issued by the Administration have experienced a significant change due to the latest technological developments, to the extent that the traditional means of communication between the Administration and citizens have been replaced to the point that the standard and generalized use of electronic notifications has become commonplace. Of course, the field of Tax Law has been equally adhering to this system. Therefore, it is necessary to address issues such as its regulation, requirements, safeguards for the taxpayer, effectiveness and, of course, the potential problems that may arise.

KEYWORDS

Notification, effective judicial protection, communication, single electronic address, ICT.

OBJETO DEL TRABAJO

El objetivo general del Trabajo Fin de Grado se centra principalmente en la realización de un estudio jurídico-tributario sobre la evolución de las notificaciones y su régimen jurídico, todo ello relacionado con el avance de las nuevas tecnologías que ha permitido que se deje de lado el uso tradicional de la notificación en papel, siendo actualmente la notificación electrónica la más utilizada.

Para poder llegar al objetivo general, se han desarrollado una serie de objetivos específicos:

1. Poder entender de forma correcta el concepto de notificación, cosa que ha conllevado a diferenciar dicho concepto del de comunicación. Además de delimitar la función u objeto principal de la notificación.
2. Analizar la evolución y los diferentes tipos de notificación que existen, recabando los puntos fuertes y débiles, además de llegar a comprender para que se utiliza cada una de ellas.
3. Dar a conocer el sistema de regulación que se lleva utilizando para el concreto caso de las notificaciones electrónicas tributarios.
4. Conocer el ámbito objetivo y subjetivo de las notificaciones electrónicas tributarias. Además de investigar sobre los requisitos para que se den.
5. Analizar los efectos que deriva del uso de las notificaciones electrónicas, así como la problemática que puede derivar del uso de las mismas en relación con el obligado tributario, bien por negligencia del sujeto o bien por problemas técnicos derivados del uso de medios tecnológicos.

METODOLOGÍA

La metodología desarrollada en este TFG se trata básicamente en aquella seguida para la investigación jurídica. Es así como se ha analizado en gran parte las disposiciones legislativas que hay a nuestra disposición en materia tributaria, legislación administrativa y por supuesto, la jurisprudencia.

En primer lugar, en relación con la elección del tema, se optó por analizar la evolución de las notificaciones electrónicas porque se considera que el avance de las tecnologías tiene como consecuencia principal el abandono de la notificación en papel y todos los contribuyentes, en algún momento de sus vidas y en referencia a algún trámite tributario, van a recibir este tipo de notificaciones, pues me pareció interesante investigar sobre el tema y cómo se va adaptando la Administración a las tecnologías.

En segundo lugar, en cuanto a la búsqueda de información se ha centrado en artículos, revistas, algún fragmento de manuales y páginas web principales, como pudiera ser la de la Agencia Tributaria, como es sabido muy actualizada y comprensiva de toda la información que afecta a los procedimientos tributarios. Otra de las herramientas ha sido principalmente las plataformas que tenemos a nuestra disposición, entre ellas, la más utilizada ha sido Dialnet y subsidiariamente Google Scholar, así como Aranzadi Instituciones, vLex,... y aquellas otras disponibles en la biblioteca de la Universidad de León . Por otro lado, otras de las fuentes más utilizadas fue la propia legislación. Todo ello, sin olvidar que en algún caso se ha consultado algunos trabajos de investigación de otros alumnos de diferentes Universidades a través de los respectivos repositorios.

En cuanto a la jurisprudencia, toda ella ha sido sacada desde la plataforma digital Aranzadi Instituciones y la base de datos de los Tribunales Económico-Administrativos utilizando también la página de la AEAT que recopila consultas y jurisprudencia de los TEA.

Tras haber leído bastante material, independientemente que mientras se realizaba el trabajo iba apareciendo más fuentes interesantes, desarrollé el índice provisional, que posteriormente de manera generalizada se convirtió en el definitivo. Este consta de dos capítulos principales. El primero de ellos habla de manera generalizada del concepto de la notificación y la evolución que ha tenido hasta la actualidad. Por el contrario, el segundo de los capítulos se centra más en el ámbito tributario de las propias notificaciones electrónicas, analizando el ámbito objetivo y subjetivo, los requisitos y efectos de éstas.

El desarrollo del trabajo consistió en enviar cada capítulo realizado a mi tutora quien me lo corregía y me aconsejaba como seguir con él, además de que siempre que necesitaba más información o aclaraciones sobre alguna cuestión siempre me lo resolvía en la mayor brevedad posible.

Una vez que se ha terminado la redacción del trabajo, se ha realizado en último lugar el resumen y las conclusiones obtenidas tras la investigación realizada.

CAPÍTULO I

LAS NOTIFICACIONES EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

1. CONCEPTO DE NOTIFICACIÓN

La notificación, en sentido estricto, tomando como referencia la definición que ofrece la Real Academia de la Lengua Española, hace referencia a la acción y efecto de notificar¹; sin embargo, son muchas más las definiciones que podemos encontrar en relación con este término, siendo para nosotros de mayor interés aquellas relacionadas con el ámbito del derecho.

Y en este sentido, la primera fuente normativa que podemos encontrar en la que se refiere indirectamente el concepto de notificación la encontramos en la Constitución Española (en adelante, CE) en su artículo (en adelante, art.) 24.1 cuando el constituyente hace referencia a garantizar la tutela judicial efectiva², siendo éste, como es sabido, como uno de los principales efectos de esta³ en los que incide el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) que establece que *“el derecho a la tutela judicial efectiva garantiza a todos los que puedan resultar afectados por la decisión que se dicte en un proceso judicial el derecho a conocer su existencia, a fin de que tengan la posibilidad de intervenir en él, ser oídos y ejercer la defensa de sus derechos e intereses legítimos, y en este sentido es*

¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.5 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [Consultado el 1 de noviembre de 2022].

² De forma muy sucinta, este derecho a la tutela judicial efectiva se estructura, en primer lugar, a través del derecho de libre acceso a los Jueces y Tribunales tal y como lo diseña el Tribunal Constitucional en su Sentencia 223/2001 afirmando que *“desde la STC 37/1995, de 7 de febrero, este Tribunal ha venido reiterando que el núcleo del derecho fundamental a la tutela judicial proclamado por el artículo 24.1 CE consiste en el acceso a la jurisdicción”*. Ello implica tres cuestiones; primera, dirigirse al órgano judicial competente; segunda, la admisión de cualquier tipo de pretensión -independiente es evidentemente que prospere o no-; tercera y última, el costo de los procesos no puede ser un obstáculo (el artículo 119 de la Constitución consagra la justicia gratuita). En segundo lugar, está el derecho a obtener una sentencia que ponga fin al litigio suscitado en la instancia adecuada (SSTC 144/2003, 290/2006, 24/2010). Por último, en tercer término, se sitúa el derecho al cumplimiento de la sentencia (artículos 117.3 y 118 CE y SSTC 224/2004, 282/2006, 20/2010). Por último, en cuarto lugar, el derecho a entablar los recursos legales (SSTC 37/1993, 111/2000, 21/2002, 59/2003). En todo ese proceso la notificación juega el papel señalado en el texto. Para un mayor análisis de este tema puede verse ALONSO GARCÍA, E.: *El artículo 24.1 de la Constitución en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, problemas generales y acceso a los tribunales en Estudios sobre la Constitución española: homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Cívitas, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 973-1026.

³ Señala este precepto que *“Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”*

reiterada la doctrina constitucional sobre la importancia de los actos de comunicación para la efectividad del derecho a la tutela judicial”⁴

Por su parte, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas⁵, define la notificación como la comunicación o puesta en conocimiento de una decisión administrativa que afecta a los derechos o intereses de cualquier persona física o jurídica⁶. En definitiva, las notificaciones se conciben por el legislador como actos administrativos de naturaleza procedimental que se hallan en función de otros, con la doble finalidad de dar conocimiento de éstos al interesado para que puedan cumplirlos o ejercer sus derechos a la defensa. Se trata en todo caso de actos de comunicación que, por un lado, se presentan como requisito imprescindible o *condictio iuris* para la eficacia del acto concreto al que se refieren si bien no para su validez, y por otro lado se vinculan, como ya hemos dicho, al derecho fundamental a la defensa del administrado como garantía del principio de contradicción en los procedimientos administrativos y de una posible impugnación que abra paso a la tutela judicial efectiva. Implican, pues, tanto el interés de la Administración como el del administrado⁷.

También la doctrina incide en la delimitación del concepto legal de notificación puntualizando las aportaciones legales y jurisprudenciales antes señaladas. En esta línea, y sin ánimo de exhaustividad cabe mencionar que GAMERO CASADO⁸ ha definido a la notificación como *“un trámite meramente formal que prestan soporte a un derecho material, el de no padecer indefensión”*. De esta aportación doctrinal se puede deducir entonces, que dos derechos que protege la notificación son el de la tutela judicial efectiva y el de no padecer indefensión.

Por su parte, FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y DEL CASTILLO VÁZQUEZ afirman que *“la notificación es una comunicación jurídica e individualizada, cuyos medios de transmisión se hallan delimitados por los requisitos formalmente exigidos por las normas de procedimiento administrativo. La notificación es una técnica especial de*

⁴ STC 180/2015, de 7 de septiembre de 2015, pág. 4

⁵ Con anterioridad a esta norma puede verse la regulación de la notificación en el artículo 57.2 de la LRJ-PAC.

⁶ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1998 [RJ 1998, 5040]

⁸ Cfr. GAMERO CASADO, E.: “Comunicaciones y notificaciones electrónicas”. *Cuadernos de Derecho Local*, Núm. 22, 2010, págs. 96- 124.

*comunicación, basada en la entrega al interesado, y sujeta a determinados requisitos formales, que se halla en función, además de unos determinados efectos jurídicos”*⁹

Por otro lado, MANTECA VALDELANDE¹⁰, establece que para que el acto administrativo tenga un efecto u otro, un requisito esencial será la notificación del mismo, sobre todo cuando se trate del cómputo de los plazos de caducidad del acto que se notifica.

Por último, y ya centrándonos en el ámbito del Derecho financiero y tributario que es el que más interesa a nuestra investigación debemos señalar que la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre¹¹ (en adelante, LGT)¹² atiende, de manera sistemáticamente diferenciada a las notificaciones tributarias en la Sección tercera del Capítulo II del Título III, en concreto los artículos 109 y siguientes, sin perjuicio de otros preceptos dedicados a casos específicos. Asimismo, dicha norma se remite, en su defecto, a las normas administrativas generales, que serán de aplicación supletoria a la regulación fiscal, en concreto la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC) en la que se establece el contenido de las notificaciones administrativas (arts. 40 a 46).

De acuerdo con la opinión de GONZÁLEZ APARICIO¹³, la notificación en el ámbito del Derecho tributario tiene una gran importancia, pues a través de ésta se informa a los obligados tributarios del inicio del procedimiento, y por ende de las actuaciones que se deben realizar, así como su finalización. Además, también va a tener múltiples efectos que suponen rebasar la barrera del simple conocimiento del acto por el obligado, pues entre otras cosas informan del inicio del plazo para recurrir el acto notificado y el plazo de prescripción del derecho afectado por el acto. Todo ello en condición de eficacia de

⁹ Cfr. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.J y DEL CASTILLO VÁZQUEZ, I.C.: *Manual de las notificaciones administrativas*, Ed. Thomson/Civitas, Madrid, 2004, pág. 62.

¹⁰ Cfr. MANTECA VALDELANDE, V.:” La notificación administrativa y sus modalidades”, *Actualidad Administrativa* Núm. 17, 2008, Sección Práctica Profesional, Quincena del 1 al 15.

¹¹ BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

¹² La LGT/1963 no contenía regulación de las notificaciones tributarias, salvo en las referidas a la liquidación (art. 124, hoy 102) y lo establecido al efecto por las normas reglamentarias; con lo que eran de aplicación a esta materia los preceptos del derecho administrativo general. Sin embargo, los problemas suscitados por la práctica de estas notificaciones llevaron a que la Ley 66/1997 introdujera en el art. 105 de esta Ley, previa a la actual, tres apartados (4 a 7) para atender ellas, introduciendo además un régimen novedoso de citación edictal y comparecencia del interesado o de su representante.

¹³ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Las notificaciones tributarias en el marco de los procedimientos de gestión e inspección”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* Núm. 288, 2022, pág.1.

los actos administrativos y de las resoluciones que afectan a la esfera jurídica del interesado.

La notificación se concibe, así como un “*instrumento capital*” del derecho de defensa de éste último, tal y como evidencia la Sentencia del Tribunal Constitucional de 24 de marzo de 2003¹⁴, de manera que la práctica irregular de aquella puede tener trascendencia constitucional si propicia la indefensión del interesado.

MORENO FERNÁNDEZ, aclara la diferencia entre comunicación y notificación señalando que “*si las comunicaciones hacen referencia a la forma de instrumentalizarse la conexión entre la Administración y los administrados y por tanto la manera de intercambiar información y documentación la uno con los otros, articulando una colaboración social de los obligados tributarios en la aplicación de los tributos como su eventual relación por medios electrónicos (art 43 del LPAC y los arts. 92.4 y 96.1 LGT), las notificaciones exclusivamente en una concreta clase de comunicación de la Administración a los administrados*”¹⁵. Queda claro, pues, que la notificación es un tipo de comunicación que se desarrolla unidireccionalmente de la Administración Pública hacia el ciudadano, que debe respetar si cabe aún más los requisitos formales, puesto que suele afectar a la defensa de sus intereses y en concreto a su esfera patrimonial, de ahí la necesidad de garantizar el conocimiento de aquella por el interesado.

Y es que la Administración utiliza el método de la notificación cuando el interesado se identifica con una o varias personas que resultan perfectamente determinadas, si bien no es el único mecanismo que existe ya que cuando los interesados resultan ser una pluralidad de administrados indeterminados la Administración utilizará la vía de la comparecencia o lo que es igual de la publicación (artículo 112 de la LGT).

Con la evolución que han supuesto las nuevas tecnologías han cambiado muchos aspectos de nuestro día a día y en el ámbito del Derecho tributario no iba a ser menos. Así en las notificaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), la tónica general hace unos años era que se realizaran en soporte físico papel a través del servicio postal, dando lugar a las notificaciones postales o de agente tributario¹⁶.

¹⁴ STC 55/2003, de 24 de marzo, Fundamento Jurídico Segundo.

¹⁵ Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria”, *Revista Impuestos*, núm. 5, 2013, pág. 8.

¹⁶ Cfr. FUENTES GIMÉNEZ, J.A.: “Requisitos para la plena eficacia jurídica de las notificaciones de la AEAT efectuadas por medios electrónicos”, *Diario la Ley* Núm. 8317, 2014, pág. 1.

Así pues, las nuevas tecnologías han hecho que en algunos casos resulte obligatorio que la notificación se realice a través de medios electrónicos, lo cual conlleva una serie de ventajas, pero a su vez arrastrará unos inconvenientes.

La tecnología no ha influido solamente en la notificación dirigida a una persona en particular, como se comentó anteriormente, sino que, también existen otros tipos de medios para que los administrados hagan valer sus derechos, especialmente cuando es un conjunto indeterminado. De acuerdo con LOZANO CUTANDA¹⁷, la notificación edictal en la sede electrónica del Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE) va a facilitar el conocimiento a los ciudadanos y empresas de los edictos que les sea de su interés.

2. TIPOS DE NOTIFICACIÓN

Las notificaciones tributarias se pueden clasificar atendiendo a distintos criterios, aunque la mayor parte de la doctrina distingue entre notificaciones individualizadas, y las notificaciones no realizadas personalmente¹⁸.

Respecto a las notificaciones individuales serían aquellas que se realizan atendiendo a diferentes aspectos, subjetivos, de contenido, el lugar donde se practica la notificación y medios utilizados tradicionales como el correo ordinario o electrónicos como la de la Dirección Electrónica Habilitada única (en adelante, DEHú).

Por el contrario, las notificaciones que, se realizan de forma no personalizada son las notificaciones colectivas de las que encontramos la siguiente tipología: publicaciones con efecto de notificación, notificaciones edictales y notificaciones colectivas aplicables a los tributos locales de cobro periódico

Dado el objeto de estudio de este TFG a continuación, se van a abordar los diferentes tipos de notificación que utiliza la Administración para que el interesado resulte conocedor del acto para que se pueda garantizar, como antes señalamos, la tutela judicial efectiva y no se produzca indefensión del administrado teniendo en cuenta los diferentes medios que utiliza la Administración para realizar válidamente la correspondiente

¹⁷ Cfr. LOZANO, B.: "El BOE como tablón edictal único y otras medidas de simplificación administrativa". *Diario La Ley*, Núm. 8398, 2015, pág.3.

¹⁸ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: *Las notificaciones tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 31. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 30ed., 2019 372 y ss. y CALVO ORTEGA, R., "La protección de los obligados tributarios "desde dentro" de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente", *Revista Impuestos*, núm. 7, 2009, págs. 13 a 24, entre otros.

notificación, de forma que, en la práctica y por lo que aquí nos interesa , vamos a encontrar las notificaciones en papel, la notificación electrónica y, por último, las notificaciones edictales.

Es importante aclarar *a priori* que la jurisprudencia afirma que, independientemente del medio que se utilice, lo que resulta indispensable es que la notificación permita ratificar que el interesado o su representante son conocedores de ésta. Ejemplo de ello lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de 11 de abril de 2019¹⁹ cuando afirma que “*La función principal de la notificación es precisamente dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses*”

A. Las notificaciones en papel

Hasta hace unos años, el medio habitual de las comunicaciones de la Administración era la notificación en papel o notificación postal, sobre todo cuando el notificado es una persona física. Sin embargo, con el avance de las nuevas tecnologías se ha convertido en un método subsidiario que analizaremos a continuación.

Para referirnos a la notificación en papel, debemos tener en cuenta principalmente el art.41 y el art.42 de la LPAC, ya mencionados con anterioridad.

En cuanto al art.41 LPAC, establece las condiciones generales para la práctica de las notificaciones. En su apartado primero destaca la preferencia hacia los medios electrónicos, pero a su vez establece dos supuestos en los que la Administración podrá realizar las notificaciones por medios no electrónicos, los cuales son²⁰:

- Cuando el interesado o su representante comparezcan de manera espontánea en las oficinas de asistencia en materia de registro y se solicite que notificación personal en ese momento.
- Para asegurar la eficacia de la actuación administrativa, siendo necesario que el empleado público de la Administración entregue directamente la notificación al interesado.

¹⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 1270/2019, de 11 de abril de 2019, pág. 5. [RJ 2019, 1712]

²⁰ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

De esta manera, vemos dos circunstancias que están acotadas y poseen un carácter amplio. Resultan ser dos situaciones unidas a aquellas en las que no se permite la notificación por medios electrónicos, por lo que resulta un recurso no extraordinario de la Administración tributaria a esta posibilidad²¹.

Para hablar de la práctica de las notificaciones en papel, tendremos que acudir al art. 42 LPAC. La forma en la que se realizan será a través de una carta certificada, que será enviada por el operador al que se le ha encomendado la prestación del servicio postal universal, como establece el art.114.2 del 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 adelante, RGAPGIT).

Actualmente, quien tiene la condición de operador habilitado para la prestación del servicio postal universal es la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, Sociedad Anónima.²²

No solo existe la posibilidad de que la notificación en papel se realice a través de los servicios postales, ya que como se vio antes, el art. 41 LPAC establece que puede ser el propio empleado público de la Administración el que la entregue directamente al interesado en aras de eficacia.

Otra de las manifestaciones por las que se puede deducir el carácter supletorio de la notificación en papel, se aprecia en el art.42.1 LPAC cuando establece que *“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”*²³

Por último, la notificación despliega todos sus efectos cuando el contribuyente adquiera conocimiento del acto notificado. Por tanto, si el interesado accede a la notificación electrónica antes de recibir la notificación en papel, se entenderá que ya tuvo

²¹ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Las notificaciones tributarias en el marco de los procedimientos de gestión e inspección” ...ob., cit., pág. 7.

²² Art.58.2 párrafo segundo de la Ley 14/200, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

²³ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

conocimiento del mismo y desplegará todos sus efectos en el momento que sea conocido por el medio electrónico²⁴

Para concluir debemos señalar que la práctica de notificaciones en papel defectuosas o que presenten deficiencias notorias, sin ápice de duda alguna, conllevará que se reputen como infructuosas, provocando al interesado una patente indefensión al no haber podido ser parte, incluso, del procedimiento; ello supone que la Administración Pública ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido lo que conllevaría la consecuencia de la nulidad o, subsidiariamente anulabilidad de la totalidad de las notificaciones administrativas y por consecuencia, de los actos que ellas contienen por vulneración de los Derechos Fundamentales (indefensión, art. 24 CE) o por haber prescindido de la totalidad del procedimiento establecido (artículo 47.1 e) de la LPACAP)²⁵.

B. Las notificaciones edictales

Como comentamos anteriormente, existen un segundo tipo de notificaciones que son las edictales. Tienen la misma función que el resto de las notificaciones, es decir, dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses²⁶.

Sin embargo, encontramos su particularidad en relación con el resto de las notificaciones, en cuanto que deben realizarse cuando concurra alguna de estas dos circunstancias según dispone la LPAC²⁷:

- Cuando el interesado de la comunicación resulte ser desconocido, no se conozca el lugar de la notificación.
- Cuando la notificación se haya intentado, pero no se ha podido practicar.

Es el propio precepto el que establece que, en esos casos, se anunciará en el Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE).

²⁴ GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Las notificaciones tributarias en el marco de los procedimientos de gestión e inspección” ...ob.cit. pág7.

²⁵ Cfr. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 Nov. 2012, [RJ 2125/2011].

²⁶ Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de abril de 2019, [RJ 2019, 1712]

²⁷ Art. 44 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

En concreto, el art. 44 LPAC en su párrafo segundo el que establece que *“previamente y con carácter facultativo, las Administraciones podrán publicar un anuncio en el boletín oficial de la Comunidad Autónoma o de la Provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del Consulado o Sección Consular de la Embajada correspondiente”*.

Con todo ello, se puede observar cómo nuestro ordenamiento otorga diferentes posibilidades para que de una manera u otra el interesado pueda ejercer el derecho de defensa de sus intereses legítimos y asegurar la tutela judicial efectiva.

En cuanto a las características de las notificaciones edictales, encontramos principalmente dos, que sea de carácter extraordinario y que se realicen cuando los interesados sean desconocidos o se ignore su domicilio.²⁸

Encontramos manifestaciones de las características y efectos de las notificaciones edictales también en la jurisprudencia, tanto del TS como del TC. Así pues, la Sentencia del TC, de 24 de marzo del 2003²⁹ establece que *“los edictos, al constituir un remedio último para los actos de comunicación procesal, de carácter supletorio y excepcional, requiere el agotamiento previo de los medios de comunicación ordinarios, que ofrecen mayores garantías y seguridad de recepción para el destinatario”*.

Otro ejemplo, es la Sentencia del TS, de 16 diciembre del 2015³⁰, que dispone que *“la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser considerada como remedio último, siendo únicamente compatible con el artículo 24 de la Constitución, si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado [...], señalando, asimismo, que cuando los demandados están suficientemente identificados su derecho a la defensa no puede condicionarse al cumplimiento de la carga de leer a diario los Boletines Oficiales”*.

Nos sumamos a la opinión LOZANO CUTANDA³¹ cuando afirma que la unificación en un emplazamiento electrónico único de todas las notificaciones por edictos

²⁸ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Las notificaciones tributarias en el marco de los procedimientos de gestión e inspección” ...ob.cit. pág.7.

²⁹ STC 55/2013, de 24 de marzo de 2003, pág. 15. [RTC 2003/55]

Otras resoluciones de nuestro Alto Tribunal se pronuncian en este mismo sentido: SSTC 157/1987, de 15 de octubre [RTC 1987, 157] y 162/2002, de 16 de septiembre [RTC 2002, 162].

³⁰ STS 5385/2015, de 16 de noviembre de 2015, pág. 6. [RJ 2015,6322]

³¹ Cfr. LOZANO, B. “El BOE como tablón edictal único y otras medidas de simplificación administrativa” ...ob., cit., pág.3.

merece una valoración muy positiva, ya que *“facilitará el conocimiento por los ciudadanos y empresas de los edictos que les puedan afectar, con la ventaja de que podría ampliarse el sistema de “BOE a la carta” de tal forma que los ciudadanos y empresas interesados se pudieran dar de alta en el mismo para recibir las notificaciones edictales que les afecten”*.

Por último, para finalizar con las notificaciones edictales hay que especificar que no es lo mismo una notificación edictal que una notificación colectiva por edictos, la cual se regula en el artículo 102.3 de la LGT cuando señala que *“En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan”*.³²

Algunos autores como ANA MARÍA DELGADO GARCÍA,³³ piensan que es más correcto que las *notificaciones colectivas por edictos reciban el nombre de publicaciones de una relación de contribuyentes perfectamente individualizados y determinados, en tanto que cumplen con las mismas funciones que una notificación individual”*.

C. Las notificaciones electrónicas

En este apartado del trabajo nos referiremos someramente a las ventajas e inconvenientes que resultan de que las notificaciones electrónicas sean las más practicadas por la Administración, ya que el análisis del régimen jurídico y demás especificaciones de esta figura serán tratadas en el capítulo siguiente dado que son el objeto de estudio de nuestro trabajo.

Así pues, como hemos comentado anteriormente el avance de la tecnología ha influido también en el ámbito de las notificaciones emitidas por la Administración, esto ha derivado en que sean las notificaciones electrónicas las que posean una importancia muy destacada en la actualidad³⁴.

³² Art.102.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³³ Cfr. DELGADO GARCÍA, A. M.: *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, 1ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 66

³⁴ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Las notificaciones tributarias en el marco de los procedimientos de gestión e inspección” ...ob.cit. pág. 5.

Las notificaciones electrónicas son aquellas que se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante a través de la dirección electrónica habilitada única³⁵.

Por lo tanto, podemos determinar que actualmente para acceder a la notificación electrónica lo podemos hacer a través de dos vías. En primer lugar, a través de la comparecencia en la Sede Electrónica habilitada de cada Administración u Organismo y, en segundo lugar, a través de la Dirección Electrónica Habilitada única (en adelante, DEHú).

A consecuencia de la forma en la que se puede acceder a la notificación electrónica, se puede deducir que será más rápida que la notificación en papel, pues sólo con acceder a la Sede Electrónica o a la DEHú podremos disponer de la misma. Así pues, una de las ventajas que conceden es la rapidez respecto al resto de las notificaciones.

En relación con la rapidez que suponen las notificaciones electrónicas está la reducción de costes que conllevan. Los costes se verán reducidos pues se ha eliminado al personal que intervenía en el trámite de entregar la notificación, suprimiendo así los intermediarios. Dicho de otra forma, las notificaciones electrónicas suponen una relación directa entre Administración y administrado.³⁶

Sin embargo, el interesado en la notificación se puede ver obligado a acceder periódicamente a los sistemas electrónicos y que la responsabilidad de darse por enterado corra por su cuenta, remarcando así una de las principales desventajas de este tipo de notificaciones.

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante, TIC) no son perfectas y pueden acarrear fallos, es así que la LPAC en su art.32.4 lo considere exponiendo *que “cuando una incidencia técnica haya imposibilitado el funcionamiento ordinario del sistema o aplicación que corresponda, y hasta que se solucione el problema, la Administración podrá determinar una ampliación de los plazos no vencidos, debiendo publicar en la sede electrónica tanto la incidencia técnica acontecida como la ampliación concreta del plazo no vencido”*.

³⁵ Art. 43.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

³⁶ Cfr. ROVIRA FERRER, I.: “La información y la asistencia en la Administración tributaria electrónica: ventajas e inconvenientes de las TIC”, *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Núm.12, 2011, págs. 55-65.

Por último, una gran desventaja que tienen las notificaciones electrónicas es la brecha digital que suponen. La brecha digital es el problema derivado de la utilización de las tecnologías, haciendo diferencias entre quien tiene acceso a las TIC y aquellos que no lo tienen³⁷.

De esta forma, esta situación para algunos colectivos, como pueden ser las personas mayores, puede llegar a ser una limitación. Si bien, aunque las TIC proporcionan un desarrollo social, para los públicos más vulnerables (que serán aquellos que no tengan acceso a las TIC o bien conocimientos para poder utilizarlas) puede ser un reto importante en el día a día y, concretamente en lo respecto al ejercicio de sus derechos como ciudadanos, impidiendo que se consagre en el ámbito del derecho tributario, el principio de la tutela judicial efectiva³⁸.

³⁷ Cfr. MARTÍNEZ MARTÍNEZ, E.: *La Brecha Digital: Mitos y Realidades*, 2ª ed., UABC-FOECA-ICBC, 2008, pág. 175.

³⁸ Cfr. VIÑARÁS-ABAD, M., ABAD-ALCALÁ, L, LLORENTE-BARROSO C., SÁNCHEZ-VALLE, M., y PRETEL-JIMÉNEZ., M.: “Administración electrónica y e-inclusión de las personas mayores”. *Revista Latina de Comunicación Social*, 72, 2017, pág. 199.

CAPÍTULO II

REGULACIÓN DEL SISTEMA DE NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA

1. RÉGIMEN JURÍDICO DEL SISTEMA DE NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS

Nuestra LGT regula de manera general, las notificaciones en materia tributaria, sin especificar dentro de qué tipología de notificación, nos encontramos en cada caso. Dicha norma reserva dentro de la Sección 3 del Capítulo II del Título III los art. 109 a 112 a la regulación de las notificaciones tributarias, y en concreto aspectos como el lugar de práctica de éstas, las personas legitimadas para recibir tales notificaciones y en último término, la notificación por comparecencia. Los artículos citados con anterioridad se desarrollan por los art.114, 115 y 115 bis del RGAPGIT³⁹, preceptos que fijan los requisitos que deben cumplir una notificación tributaria para que sea efectivamente practicada.

Centrándonos en el tema principal del capítulo, el régimen jurídico de la notificación electrónica en materia tributaria, nuestra LGT no recoge ninguna particularidad en cuanto a la forma de este tipo de notificaciones asumiendo la necesidad de ajustarse a una normativa general de Derecho administrativo a la que, además, deberá acudir de manera supletoria⁴⁰. Esto, como han señalado MARTÍN QUERALT et Alii, está “*en coherencia con el reiterado propósito del legislador de aproximar las normas tributarias a las normas generales del Derecho administrativo*”⁴¹, en este caso concreto a la Ley 39/2015, ya citada, que regula las notificaciones por medios electrónicos en sus art.41 y 43.

En el apartado primero del art.41 LPAC⁴² se establece en primer lugar, la preferencia de la práctica de las notificaciones electrónicas por la Administración y, en segundo lugar, la obligatoriedad de éstas, siempre que el interesado esté obligado a recibirlas por esta vía. En materia tributaria, comentamos anteriormente que los artículos

³⁹ BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007

⁴⁰ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Las notificaciones tributarias en el marco de los procedimientos de gestión e inspección” ...ob., cit. pág. 5.

⁴¹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob., cit., pág. 374.

⁴² Art.41.1 LPAC: “*Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía*”

a los que se refiere la LGT específicamente a las notificaciones, son desarrollados por el RGAPGIT, y en particular, por el art.115 bis)⁴³, que se refiere a la materia tributaria, remitiendo dicha norma a la normativa administrativa.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS

A. Ámbito objetivo

No todo tipo de notificaciones van a ser susceptibles de ser realizadas de manera electrónica, por lo que tendremos que atenernos a los casos a los que el legislador ha considerado que las notificaciones deben ser practicadas por este medio.

Haciendo referencia a la notificación electrónica en general, tendremos que remitirnos a la LPAC que, en concreto en su art. 41.2, establece una lista con carácter excluyente de aquellas notificaciones que en ningún caso se efectuarán por medios electrónicos, a saber:

- Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
- Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

Puede verse fácilmente cómo el legislador ha establecido una lista cerrada de las notificaciones que nunca se podrán realizar por medios electrónicos, acto seguido del apartado primero del mismo artículo donde se contienen dos supuestos en que la Administración podrá realizar la notificación por medios no electrónicos⁴⁴:

- 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.

⁴³ Art.115 bis RGAPGIT: “1. El régimen para la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente. 2. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos”.

⁴⁴ De la redacción del art.41.1 en sus apartados a) y b) se puede deducir que, aunque se trate de los dos supuestos que se exponen, se podrán realizar por medios electrónicos siempre que se haga 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 esta.

- 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.

Por último, en relación con la notificación en general, como se comentó anteriormente, es el art.41.1 el que establece la preferencia de la práctica de las notificaciones por medios electrónicos. En base a ello, también serán susceptibles de notificación electrónica las resoluciones y actos administrativos que afecten a los derechos e intereses de los interesados⁴⁵ en la medida en que no encontramos estas situaciones dentro de la lista excluyente que establece el legislador en el art.41.2 LPAC.

Centrándonos en el ámbito tributario, tendremos que remitirnos al Real Decreto (en adelante, RD) 1363/2010⁴⁶, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT⁴⁷. Así, el ámbito objetivo de las notificaciones tributarias electrónicas se encuentra recogido en el art.3 del mencionado RD 1363/2010.

En primer lugar, hace referencia a las personas y entidades que están obligados a recibir la notificación por medios electrónicos⁴⁸ las comunicaciones y notificaciones que efectúe la AEAT en sus actuaciones y procedimientos tributarios.

Del mismo modo que la LPAC, el RD 1362/2010 en el art.3.2 establece una lista de aquellas notificaciones que la AEAT podrá realizar por medios no electrónicos, dejando abierta la posibilidad de elección, a saber:

- 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.

⁴⁵ Art.40.1 LPAC: “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”.

⁴⁶ BOE núm. 277, de 16 de noviembre de 2010.

⁴⁷ La Administración tributaria tiene la posibilidad de establecer sistemas electrónicos de notificación propios, sin embargo, se ha considerado que resulta más oportuno que la AEAT se adhiera al sistema de dirección electrónica habilitada que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración del Estado, previsto en el art.83.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, disposición que actualmente está derogada.

⁴⁸ Vid ut infra (pág. XX)

- Cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia⁴⁹.
- 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.

Siguiendo la misma estructura que la LPAC, el RD 1363/2010, ya mencionado, también establece en su art. 3.4 una lista excluyente de todas aquellas notificaciones que no se podrán realizar en ningún caso por medios electrónicos:

- Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
- Las que, 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.
- Las que realice la AEAT referentes a las reclamaciones económico-administrativas⁵⁰.
- Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- 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.
- 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.

⁴⁹ En la Exposición de Motivos del RD 1363/2010 establece que, resulta interesante destacar que se encuentra relacionado con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada. La principal consecuencia se encuentra en aquellos casos que la Administración tributaria tenga que realizar la comunicación a través de medios electrónicos, de actuaciones que tengan carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con el transcurso de los diez días para la práctica de la notificación. Esto tiene como resultado la imposibilidad de realizar en el momento debido las actuaciones requeridas por la Administración tributaria pudiendo llegar a eliminar la eficacia del acto. Así, es como se ha permitido a la Administración la posibilidad de elección por la notificación no electrónica en todas aquellas situaciones en la que la notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

⁵⁰ Conforme a lo dispuesto en la Exposición de motivos del RD 1363/2010, estas reclamaciones tendrán que ajustarse a la regulación contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, quedando fuera del ámbito del Real Decreto 1363/2010.

- 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.
- 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.

Llegados a este punto cabe señalar que el ámbito objetivo de las notificaciones tributarias electrónicas será todas aquellas notificaciones que no se refieran al art.3.2 del RD 1363/2010, siempre que se asegure su eficacia y aquellas que no se encuentren dentro de la lista del art. 3.4 de dicho RD, que prohíbe la práctica de las mismas.

B. Ámbito subjetivo

Cuando hablamos del ámbito subjetivo, nos estamos refiriendo a qué personas son las que van a recibir la notificación para cumplir con su derecho a la tutela judicial efectiva. Será entonces, la LPAC la que establecerá la obligatoriedad de la práctica de las notificaciones electrónicas a determinados sujetos⁵¹.

Para determinar que sujetos son los obligados a recibir las notificaciones electrónicas hay que acudir al art.14 de la LPAC, que establece el derecho y la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administraciones Públicas. Dicho artículo, en su apartado segundo, establece una lista de aquellos sujetos obligados a recibir este tipo de notificaciones; sin embargo, de la redacción de este precepto se puede deducir que no se trata de una lista de *numerus clausus*⁵², porque el legislador utiliza la expresión “*al menos*” lo que impide acotar absolutamente los posibles casos.

Los sujetos obligados a recibir la notificación por medios electrónicos según el art.14.2 LPAC, como mínimo, serán los siguientes: a) Las personas físicas, b) Las

⁵¹ Sin embargo, la obligación de determinados sujetos a relacionarse con la Administración a través de notificaciones electrónicas, ya estaba establecida para determinados tipos de declaraciones aduaneras, tales como la de exportación y de tránsito, por el Reglamento (CE) n.º 1875/2006 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2006, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 2454/93, y que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario. Cfr. GARCÍA DELGADO, A.M.: “Las notificaciones electrónicas tributarias: Estatuto jurídico y su problemática”, *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 118, 2017, págs.1-2.

⁵²La expresión *numerus clausus* es una locución latina que significa literalmente “número cerrado”. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.5 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [Consultado el 4 de diciembre de 2022].

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 profesional⁵³, d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración y e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público.

El sistema de notificación electrónica resulta opcional para todos aquellos sujetos que no resulten obligados. Así, el art.3.2 del RD 203/2021⁵⁴ introduce una novedad de que las notificaciones producirán efectos a partir del quinto día hábil siguiente a aquel en que el órgano competente haya tenido constancia de la misma. Esto, como ha señalado, PITA GRANDAL⁵⁵, se trataría de un dato objetivo que ayudaría a resolver aquellas situaciones controvertidas que pudieran surgir entre la notificación practicada y en curso, cuando, además, se recibe una comunicación de opción a notificación electrónica.

Centrándonos en el ámbito tributario, para resolver la cuestión de quiénes son los sujetos que deben recibir la notificación electrónica, tendremos que acudir de nuevo al RD 1363/2010, concretamente a su art. 4 que regula las personas y las entidades obligadas a ello. El mencionado precepto expone en su apartado primero que están sometidos al sistema de notificaciones electrónicas obligatorias los siguientes sujetos:

- Las entidades que tengan la forma jurídica de Sociedad Anónima. Se trata de entidades con número de identificación fiscal (en adelante, NIF) que empiecen por la letra A.
- Sociedades de Responsabilidad Limitada, cuyo NIF empiece por la letra B.

⁵³ En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

⁵⁴ Como reza el propio precepto en su apartado segundo, *“Las personas físicas no obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas podrán ejercitar su derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración Pública de que se trate al inicio del procedimiento y, a tal efecto, lo comunicarán al órgano competente para la tramitación del mismo de forma que este pueda tener constancia de dicha decisión. La voluntad de relacionarse electrónicamente o, en su caso, de dejar de hacerlo cuando ya se había optado anteriormente por ello, podrá realizarse en una fase posterior del procedimiento, si bien deberá comunicarse a dicho órgano de forma que quede constancia de la misma. En ambos casos, los efectos de la comunicación se producirán a partir del quinto día hábil siguiente a aquel en que el órgano competente para tramitar el procedimiento haya tenido constancia de la misma”*

⁵⁵ Cfr. PITA GRANDAL, A.M: “Notificación electrónica y derechos y garantías de los contribuyentes”, en, PITA GRANDAL, A.M, MALVÁREZ PASCUAL, L.A y RUIZ HIDALGO, C. (Dirs.): *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, 1ª ed., Aranzadi S.A.U, Pamplona, 2023.

- Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carecen de nacionalidad española, cuyo NIF empiece por la letra N.
- Los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, cuyo NIF empiece por la letra W.
- Las uniones temporales de empresas, cuyo NIF empiece por la letra U.
- Las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se correspondan con algunos 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.

En el apartado segundo del anterior precepto dispone que, independientemente de la personalidad o forma jurídica, también están obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que les practique la AEAT las personas o entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que estén inscritas en el Registro de Grandes Empresas.
- Que hayan optado por la tributación en régimen de consolidación fiscal⁵⁶
- Que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades⁵⁷
- Que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual⁵⁸
- Aquellas que tengan la condición de representantes aduaneros⁵⁹

Además, es el propio art.4.3⁶⁰ del RD 1363/2010, el que regula la exclusión del obligado del sistema de dirección electrónica cuando deje de concurrir las circunstancias que le hicieron que fuera considerado como tal, o cuando lo solicite él de manera expresa.

Antes de la entrada en vigor de la Ley 39/2005 había que remitirse al art.5.1 del RD 1363/2010, que expone lo siguiente: *“La Agencia Estatal de Administración*

⁵⁶ Regulado por el capítulo VII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

⁵⁷ Regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁵⁸ Regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁵⁹ Según lo dispuesto en el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero, o presenten declaraciones aduaneras por vía electrónica.

⁶⁰ Art. 4.3 RD 1363/2010: *“El obligado será excluido del sistema de dirección electrónica habilitada cuando dejaren de concurrir en él las circunstancias que determinaron su inclusión en el mismo, siempre que así lo solicite expresamente, por medio de solicitud específica presentada por medios electrónicos en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”*

Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada". Es así como la notificación electrónica en materia tributaria se supeditaba a la necesidad de la previa notificación que se debía de hacer al contribuyente de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (en adelante, NEO), sin que de otra manera fuera posible la práctica de la misma⁶¹.

El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) en su Resolución de 22 de enero de 2021⁶² afirma que *"Desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, no puede depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO). Quiere ello decir que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre"*. Se puede afirmar entonces, que a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2005, no resultará necesario la previa notificación a aquellos sujetos a los que se refiere el ar.14.2 LPAC.

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

Como se comentó anteriormente, la lista contenida en el art. 41.2 LPAC no se trataba de un *numerus clausus*, aunque cuando se trate de sujetos que estén fuera de la misma, si resultará necesario la previa notificación al contribuyente de la inclusión en el sistema de notificación electrónica.

⁶¹ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "Notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) en materia tributaria", *Crónica Tributaria*. Núm. 149, 2013, págs. 33-66.

⁶² Resolución del TEAC de 22 de enero de 2021, RJ [04868-2020]. Se produce una unificación de criterio que es reiterado en RG 00/05818/2020 (25-01-2021). En idéntico sentido se ha pronunciado el STSJ de Murcia núm. 592/2021 de 11 de noviembre de 2021 (Rec. 253/2020) y que puede recuperarse en <https://www.poderjudicial.es/search/documento/AN/9796525/proteccion%20de%20datos%20de%20caracter%20personal/20220105> y el TSJ de la Comunidad Valenciana núm. 1928/2020 de 4 noviembre, que hemos consultado en JT 2022\28.

En definitiva, se puede concluir que debido al gran número de sujetos que resulta obligatorio que se le practiquen las notificaciones por medios electrónicos, tiene como resultado que un gran porcentaje de las mismas se realicen por ese medio. Todo ello, tiene una serie de ventajas, entre las que destaca el ahorro en costes, pero también una desventaja principalmente, que radica en que no todos los sujetos tienen los medios para poder acceder a las comunicaciones de este tipo, poniendo en peligro la defensa de su derecho a la tutela judicial efectiva⁶³

3. REQUISITOS DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA

Este apartado versa sobre los requisitos de la notificación electrónica, tanto para la validez como para la práctica de ésta. La práctica de las mencionadas notificaciones debe contar con una serie de medidas que garanticen su conocimiento de la misma al interesado, tratando de asegurar que no se produzca una indefensión de sus derechos.

En cuanto a los requisitos formales, anteriormente se exigía el rango de ley para establecer la obligación de relacionarse de manera electrónica con la Administración⁶⁴. Sin embargo, para autores como LORENZO COTINO HUESO⁶⁵ no resulta necesario el rango de ley para imponer la obligación. Afirmación que descansa en que el art.27.6º de la Ley 11/2007⁶⁶ consideró suficiente que se tratara de una norma reglamentaria la que estableciera tal relación, sin todavía llegar a ser cuestionada por los Tribunales.

⁶³ Cfr. DELGADO GARCÍA, A. M.: “Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 118, 2017, págs. 35-53.

⁶⁴ El RD 772/1999 por el que se regulaba la presentación de comunicaciones ante la Administración General del Estado, exigía en su art. 16. 1º la necesidad de una ley para la relación electrónica con la Administración. Sin embargo, fue derogado por la Disposición adicional 18ª de la Ley del Régimen Jurídico de la Administración Pública de 2021, tomando la postura contraria a tal imposición. A favor de la necesidad de una ley que permita relacionarse de manera electrónica, se encuentran diferentes autores entre los que destacamos a VALERO TORRIJOS. Cfr. VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, 2ªed., Comares, Granada, 2007, págs. 51-52.

⁶⁵ Cfr. COTINO HUESO, L.: “La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración y sus escasas garantías”, *Revista de internet, derecho y política*. Núm.26, 2018, pág.7.

⁶⁶ Art.27.6º: “Reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos...”

El art.14.3º LPAC⁶⁷, dispone que, reglamentariamente⁶⁸ las Administraciones pueden establecer que para ciertos procedimientos y para ciertos grupos de colectivos, la obligatoriedad de relacionarse electrónicamente, llegando a convertirse este carácter reglamentario en un requisito formal y no una mera apreciación de personalidades expertas en la materia.

En cuanto a los requisitos materiales hay que destacar en primer lugar, el límite que debe cumplir la notificación electrónica para asegurar la tutela judicial efectiva del interesado. Ello queda expresado en el art.14.3º LPAC cuando expone “*que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizando el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos*”.

Además, con carácter general y también en materia tributaria⁶⁹, en cuanto a los requisitos para la validez de la notificación electrónica tendremos que acudir al art.40.2 y 3 LPAC. Por lo tanto, en relación con dichos artículos, los requisitos para la validez de la notificación electrónica son⁷⁰:

- El plazo para que sea cursada la notificación será de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado.
- La notificación deberá contar con el texto íntegro de la resolución indicando si se pone fin o no a la vía administrativa, es decir, si es o no definitivo.

⁶⁷ Art. 14. 3º LPAC: “*Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos 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*”.

En esta misma línea también se encuentran referencias en la LPAC en su art.16.5º y en el art.41. 1º. Respecto al primero de los artículos reitera la necesidad de este tipo de regulación de la obligación de presentación de los documentos y, en relación con el segundo artículo, hace referencia a la obligación de ser notificado electrónicamente.

⁶⁸ Es importante puntualizar que el carácter reglamentario de una norma viene dado a través de la naturaleza del contenido y del procedimiento de su aprobación según la legislación correspondiente, y no de la forma a través de la cual se adopta (como puede ser un Decreto). Como consecuencia las convocatorias de subvenciones, contrataciones o concursos no serán reglamentos que se puedan imponer de manera electrónica. *Cfr.* COTINO HUESO, L.: “La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración y sus escasas garantías” ...ob., cit. pág.7.

⁶⁹ Conviene recordar el carácter supletorio de la LPAC, en relación con la regulación de la notificación en materia tributaria que establece la Ley 58/2003.

⁷⁰ Art. 40.2 LPAC

- En relación con los recursos, será la propia notificación la que manifieste si procede alguno y si el mismo se debe realizar por vía administrativa o judicial⁷¹, el órgano al que se debe presentar y el plazo para interponerlos.

Hay que señalar que en el supuesto en el que se trate de una resolución con el contenido del texto íntegro del acto, pero se omitiese alguno de los tres requisitos anteriores, éstas podrán surtir efectos a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución que es objeto de la notificación o si interpone algún recurso que proceda⁷².

En cuanto a los requisitos para la validez de la práctica de la notificación electrónica, tanto de aquella con carácter general como la que se refiere concretamente a la materia tributaria, tendremos que sujetarnos de igual manera que para los requisitos para la validez, a la LPAC, concretamente a su art. 41.1. Así, se establece la necesidad de que la notificación electrónica permita⁷³:

- Tener constancia de su envío o puesta a disposición.
- La recepción o acceso por el interesado o en su caso, su representante.
- Que se pueda acceder a las fechas y horas concretas.
- El contenido íntegro de la notificación.
- la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la notificación.

Por otro lado, hay autores que han analizado los requisitos que nuestro más Alto Tribunal⁷⁴ ha establecido para imponer la notificación electrónica a las personas jurídicas. En esta línea GARCÍA BERMÚDEZ⁷⁵, concluye lo siguiente⁷⁶:

⁷¹ La anterior regulación no precisaba que los recursos que procedan contra el acto pudieran ser tanto en la vía administrativa como por la vía judicial. *Cfr.* GARCÍA DELGADO, A.M.: “Las notificaciones electrónicas tributarias: Estatuto jurídico y su problemática” ...ob., cit. pág.37.

⁷² Art.40.3 LPAC

⁷³ La diferencia principal con la anterior regulación en este aspecto la podemos encontrar en que no era necesario tener constancia del envío o puesta a disposición de la notificación electrónica, ya que valía con que el medio donde se practicara permitiera tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado. *Cfr.* GARCÍA DELGADO, A.M.: “Las notificaciones electrónicas tributarias: Estatuto jurídico y su problemática” ...ob., cit. pág.37.

⁷⁴ La STC 111/2006, de 5 de abril de 2006, [RTC 2006\111], impone que la notificación debe ser necesaria, razonable y proporcionada.

⁷⁵ *Cfr.* GARCÍA BERMÚDEZ, B.: “Análisis en la aplicación del Art. 203 de la LGT e incidencia de las notificaciones electrónicas.” (n.d.). 2010, TIRANT ONLINE recuperado de <https://www.tirantonline.com/tol/documento/show/6748923> [consultado el 28 de diciembre de 2022].

⁷⁶ GARCÍA BERMUDEZ viene a analizar los requisitos a partir de la mencionada Sentencia, sin embargo, es que nuestra jurisprudencia viene a decir lo mismo; véase, en concreto a tal efecto la STSJ Madrid de 25 de septiembre de /2014 J

- En cuanto a la necesidad, para garantizar una mayor eficacia del actuar de la Administración, en especial en el ámbito tributario y por tanto del interés general, si que resulta idóneo el uso de este medio para el fin buscado.
- En cuanto a si resulta razonable el uso de esta herramienta establece que se presume que las personas jurídicas, por su propia naturaleza, disponen de medios tecnológicos a su disposición o *“incluso apoderar a un tercero al efecto, al igual que sucede con el cumplimiento del resto de sus obligaciones tributarias”*.
- Por último, en cuanto a la proporcionalidad establece que *“es un sistema de garantías dirigido a acreditar al interesado la puesta a disposición del acto objeto de notificación y acceso al contenido de este, con lo que se cumple la finalidad, esencial a toda notificación, de garantizar que llega a su destinatario de manera exacta”*.

Finalmente, para acabar con la explicación de los requisitos de las notificaciones electrónicas habrá que profundizar sobre los medios y herramientas que son utilizados por la Administración para poder llevarlas a cabo. De tal forma que, se produce un cambio tras la derogación de la Ley 11/2007 en relación con ello. En un principio y tal y como estaba regulado en la Ley 11/2007 se podía tratar de tres sistemas diferentes⁷⁷, siendo estos, la DEHú, el correo electrónico y por comparecencia electrónica en la sede de la Administración actuante.

Actualmente, los medios para la práctica de las notificaciones electrónicas vienen regulados en el art. 43.1 LPAC. Dicho artículo menciona los siguientes; la comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante⁷⁸, la DEHú y, por último, se podrá realizar por ambos sistemas según disponga cada Administración u Organismo.

Que uno de los medios de la práctica de las notificaciones sea la comparecencia en la sede electrónica de la Administración en cuestión, obliga a señalar cual es el momento en el que se considera efectuada la notificación. Es el apartado segundo del art.43 el que da respuesta a tal cuestión cuando establece que *“Las notificaciones por*

⁷⁷ Cfr. GARCÍA DELGADO, A.M.: “Las notificaciones electrónicas tributarias: Estatuto jurídico y su problemática” ...ob., .cit. pág.37.

⁷⁸ Es el propio precepto el que establece una aclaración en cuanto a que se entiende por la comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, refiriéndose entonces, al acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

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”

Es así como se da paso al siguiente apartado del trabajo, los efectos de las notificaciones electrónicas, ya que estos surgen en el momento en el que el interesado acceda al contenido de la misma.

4. EFECTOS DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA Y SU PROBLEMÁTICA

El último apartado del trabajo versará sobre los efectos de la notificación tributaria electrónica que surgirán a partir del conocimiento de ésta por el interesado y su problemática actual. Como consecuencia, permite identificar una doble dimensión en el acto de la notificación, por una parte, dotando de eficacia al acto administrativo en cuestión; y por otra, como instrumento de garantía de los administrados en relación con la efectividad del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva⁷⁹.

Todo ello deriva de la transformación fundamental de la institución de la notificación con la generalización del uso de las notificaciones electrónicas⁸⁰

De tal forma que la regla general por la cual la notificación electrónica surte sus efectos será a partir del momento en el que el sujeto acceda al contenido de la notificación, salvo que no acceda en diez días naturales desde la puesta a disposición, en cuyo caso sus efectos se generarán una vez finalizado este plazo. De este modo, resultará apropiado establecer la diferencia entre los efectos que devienen de la interrupción de la prescripción y los del inicio del cómputo del plazo para poder recurrir⁸¹. En este último caso, los

⁷⁹ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, págs. 267-274

⁸⁰ La utilidad de los medios electrónicos no plantea ninguna discusión en la actualidad pues, no se puede considerar una Administración Pública verdaderamente moderna sin la utilización de la tecnología. Sin embargo, esto no ha contribuido a que la comunicación entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos se desenvuelva de modo equilibrado. Cfr. NAVARRO EGEA. M.: “Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria”, *Crónica tributaria*. Núm 177, 2020, pág. 222.

⁸¹ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Las notificaciones tributarias en el marco de los procedimientos de gestión e inspección” ...ob., cit. pág.6.

efectos se producirán cuando el interesado acceda al contenido de la notificación y en su defecto, cuando transcurran diez días sin acceder, cuando se entienda cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos⁸².

Es así como el empleo de los medios electrónicos supone un gran avance para el control efectivo de las notificaciones tributarias, aligerando a su vez el nivel de burocracia y la carga de trabajo, mejorando de este modo el tiempo de respuesta. Obviamente, también existen puntos negativos, entre ellos y el más destacable es el acceso frecuente por el sujeto a su dirección electrónica, con el fin de comprobar si se ha producido alguna notificación⁸³, viéndose de esta manera obligados a revisar las direcciones electrónicas periódicamente.

Existen diferentes maneras para poder acceder a las notificaciones electrónicas tributarias. En primer lugar, será necesario disponer de un certificado digital, DNI electrónico (en adelante DNIe)⁸⁴ o Cl@ve⁸⁵ que, a su vez, puede tomar dos formas: Permanente o PIN.

Entrando en el primero de ellos el **certificado digital** es un documento electrónico que identifica a una persona con una clave pública que le va a permitir hacer trámites por internet. Este tipo de certificado es emitido y firmado por una entidad acreditada a la que se reconoce como autoridad de certificación, como sería el caso de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre que, considerada como un intermediario transparente al ciudadano tiene establecido un sistema de certificación de firma electrónica establecido de fácil uso, que ofrece alta disponibilidad y gran capacidad de acceso concurrente para los usuarios de la red. Los certificados emitidos por la FNMT-

⁸² La obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos viene regulada en el art.40.3 LPAC. Todo ello sin perjuicio de que según el art.43.3 LPAC, se producirán en el momento en que la notificación se ponga a disposición del interesado.

⁸³ Se puede ejemplificar de la siguiente manera. Por un lado, en el caso de un procedimiento tributario iniciado de oficio por la Administración (art.98 LGT y art.87 RD 1067/2007). Puede producirse en este caso que el administrado no este dado de alta en todas las plataformas habilitadas, es así como la Administración puede haber puesto una notificación en el buzón de notificaciones electrónicas del interesado sin que este lo sepa, derivando en un caso de indefensión o en una sanción. Por otro lado, en cuanto a un procedimiento iniciado a solicitud del interesado (art.98 LGT y art.88 RD 1067/2007). El interesado en este caso también puede sufrir indefensión, sobre todo si se relaciona con varios organismos y Administraciones y tiene que acceder a multitud de plataformas. *Cfr.* GARCÍA DELGADO, A.M.: “Las notificaciones electrónicas tributarias: Estatuto jurídico y su problemática” ...ob.,cit. pág.38.

⁸⁴ Documento Nacional de Identidad electrónico. Con él se podrá realizar diferentes gestiones online y firmas electrónicas con la misma validez jurídica que la firma física que se realiza de manera tradicional. https://www.dnielectronico.es/PortalDNIe/PRF1_Cons02.action?pag=REF_1001 [Consultado el 27 de diciembre de 2022]

⁸⁵. *Cfr.* https://clave.gob.es/clave_Home/clave/queEs.html [Consultado el 28 de diciembre de 2022]

RCM son de uso general y por lo tanto universales, es decir, cada ciudadano puede comunicarse con las diferentes Administraciones con un único certificado⁸⁶. Este certificado, también conocido como Certificado de Ciudadano o de Usuario, es un documento digital que contiene sus datos identificativos. Le permitirá identificarse en Internet e intercambiar información con otras personas y organismos con la garantía de que sólo el titular del mismo y su interlocutor pueden acceder a ella.

Cualquier ciudadano español o extranjero, mayor de edad o menor emancipado que esté en posesión de su DNI o NIE, podrá solicitarlo y obtenerlo de forma gratuita para firmar y acreditar su identidad de forma segura en Internet⁸⁷.

Por su parte, el **DNIe** es un documento emitido por la Dirección General de la Policía (Ministerio del Interior). Además de acreditar físicamente la identidad personal de su titular permite:

- Acreditar electrónicamente y de forma inequívoca su identidad.
- Firmar digitalmente documentos electrónicos, otorgándoles una validez jurídica equivalente a la que les proporciona la firma manuscrita.

El DNIe incorpora un pequeño circuito integrado (chip), que contiene los mismos datos que aparecen impresos en la tarjeta (datos personales, fotografía, firma digitalizada y huella dactilar digitalizada) junto con los certificados de Autenticación y de Firma Electrónica que permiten a la persona titular del mismo realizar múltiples gestiones online de forma segura con las Administraciones Públicas, con empresas públicas y privadas, y con otros ciudadanos⁸⁸.

La obtención del DNI 3.0 lleva asociada la correspondiente obtención de los certificados electrónicos de Autenticación y de Firma Electrónica.

Certificado de Autenticación: Tiene como finalidad garantizar electrónicamente la identidad del ciudadano al realizar una transacción telemática. El Certificado de Autenticación (Digital Signature) asegura que la comunicación electrónica se realiza con la persona que dice que es. El titular podrá a través de su certificado

⁸⁶ Cfr. FABRICA NACIONAL DE LA MONEDA Y TIMBRE. <https://www.fnmt.es/ceres> [Consultado el 27 de diciembre de 2022]

⁸⁷ Cfr. <https://www.sede.fnmt.gob.es/certificados/persona-fisica>[Consultado el 7 de enero de 2023]

⁸⁸ Cfr. <https://firmaelectronica.gob.es/Home/Ciudadanos/DNI-Electronico.html> [Consultado el 10 de enero de 2023]

acreditar su identidad frente a cualquiera ya que se encuentra en posesión del certificado de identidad y de la clave privada asociada al mismo.

Certificado de Firma: El propósito de este certificado es permitir al ciudadano firmar trámites o documentos. Este certificado permite sustituir la firma manuscrita por la electrónica en las relaciones del ciudadano con terceros.

Son certificados reconocidos que funcionan con un dispositivo seguro de creación de firma electrónica, de acuerdo con la Ley 6/2020, de 11 de noviembre⁸⁹, motivo por el cual garantizan la identidad del suscriptor y del poseedor de la clave privada de identificación y firma, y permiten la generación de la firma electrónica reconocida.

Por último, el sistema **CI@ve** es un sistema orientado a unificar y simplificar el acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos cuyo objetivo principal es que el ciudadano pueda identificarse ante la Administración mediante claves concertadas (usuario más contraseña), sin tener que recordar claves diferentes para acceder a los distintos servicios.

CI@ve complementa los actuales sistemas de acceso anteriormente mencionados, mediante DNI-e y certificado electrónico, y ofrece la posibilidad de realizar lo que se denomina firma en la nube con certificados personales custodiados en servidores remotos.

Se trata de una plataforma común para la identificación, autenticación y firma electrónica, un sistema interoperable y horizontal que evita a las Administraciones Públicas tener que implementar y gestionar sus propios sistemas de identificación y firma, y a los ciudadanos tener que utilizar métodos de identificación diferentes para relacionarse electrónicamente con la Administración.

Además de posibilitar el acceso a trámites electrónicos a quien no dispone de certificado electrónico, el sistema CI@ve aporta un uso sencillo, ya sea a través de una contraseña permanente o de un código temporal, y seguro. Es un sistema además que permite la tramitación electrónica en dispositivos móviles que no admitan la firma electrónica con certificados electrónicos.

Para usar el sistema, únicamente se necesita obtener previamente la credencial electrónica de identificación mediante alguno de los procedimientos previstos, bien de forma presencial, en alguna de las oficinas de registro adheridas al sistema, o bien por

⁸⁹ BOE núm. 298, de 12 de noviembre de 2020.

Internet, utilizando un certificado electrónico reconocido o, si no dispones de él, a través de videollamada o por carta de invitación⁹⁰.

Al registrarte, se proporcionan dos tipos de claves de acceso sistema Permanente o PIN, que son los dos métodos que pone a la disposición de los ciudadanos el Gobierno de España, para poder identificarnos para realizar trámites con la Administración y que se han convertido en herramientas alternativas a los certificados digitales

Por un lado, en el sistema **Cl@ve Permanente**, la persona física establecerá una contraseña y cada vez que desee acceder le llegará un SMS que deberá introducir como segundo paso en el proceso de identificación después de escribir la contraseña.

Por otro lado, el sistema **Cl@ve PIN**, es un sistema que está basado en un código de identificación que la persona física elige, pero a diferencia del Permanente, aquí existe un PIN que se entrega cada vez que se va a iniciar sesión y que será diferente cada vez. Es así como se puede deducir que el sistema Cl@ve Permanente, está dirigido para los usuarios que suelen utilizar los servicios de la administración de forma más habitual, mientras que la Cl@ve PIN va dirigida a usuarios que acceden de forma más esporádica⁹¹.

Una vez tenemos a nuestra disposición uno de los instrumentos anteriormente explicados, podremos acceder al servicio de consulta de notificaciones y comunicaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Una vez que hemos accedido, se mostrará el acceso a las gestiones más destacadas relacionadas con las notificaciones, estas son principalmente:

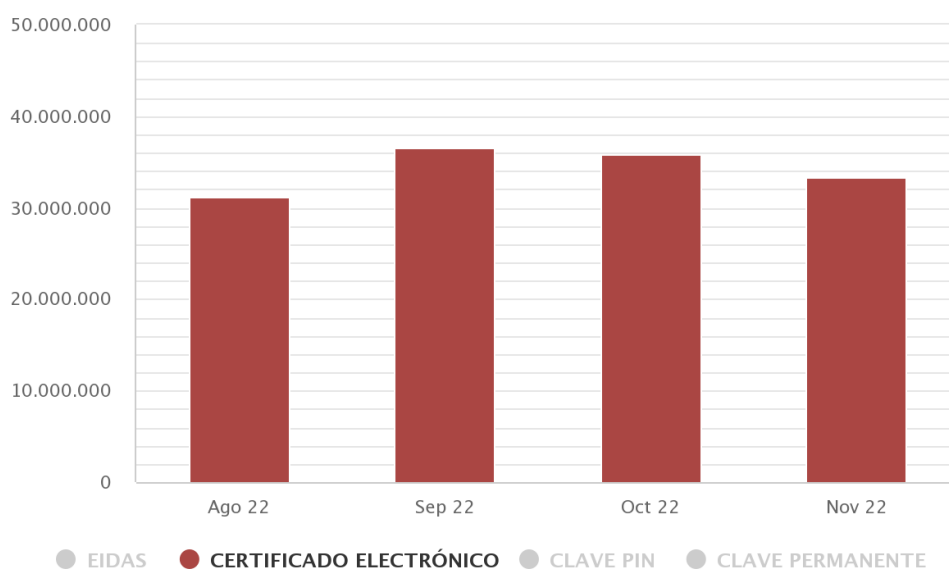
- Las notificaciones y comunicaciones pendientes.
- Las notificaciones y comunicaciones leídas, ya contestadas o rechazadas.
- El acceso a los buzones de notificaciones actualmente habilitados, DEH y DEHú⁹².

⁹⁰ Cfr. <https://clave.gob.es/clave/Home/clave/queEs.html> [Consultado el 7 de enero de 2023].

⁹¹ Cfr. FERNÁNDEZ, Y. (23/09/2022): Clave Permanente y Clave PIN: que son, en qué se diferencian y qué puedes hacer con ellas. *Xataka Basics*. <https://www.xataka.com/basics/clave-permanente-clave-pin-que-que-se-diferencian-que-puedes-hacer-ellas>. (Consultado el 27 de diciembre de /2022).

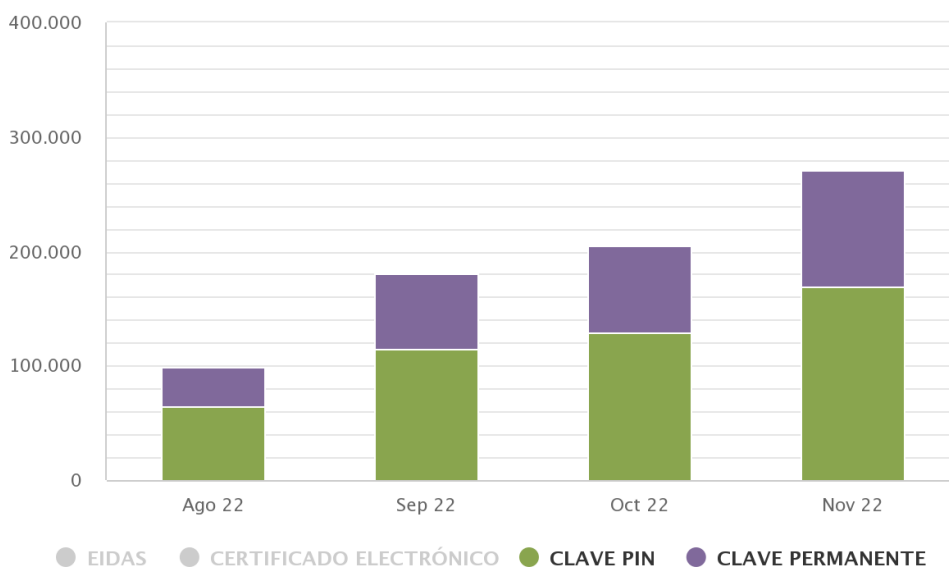
⁹² Tanto la DEH y la DEHú dirigen a los buzones y portales disponibles para el acceso y comparecencia a las notificaciones y comunicaciones emitidas por los diferentes Organismos Emisores de las Administraciones Públicas. Para el caso de la DEH hace falta suscribirse y se envían para la comparecencia de las notificaciones únicamente electrónicas, mientras que para la DEHú no hace falta suscripción y se envían todo tipo de notificaciones. Actualmente, estamos en un periodo transitorio en el que conviven ambos sistemas, pero, finalizado este periodo, la AEAT sólo enviará sus notificaciones a la DEHú. Cfr. WEB DE LA AGENCIA TRIUTARIA. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/otros-servicios-ayuda-tecnica/notificaciones.html> ([Consultado 28 de diciembre de 2022]).

Figura 4.1. N° de accesos al portal de DEHú por certificado electrónico



Fuente: Observatorio de la Administración Electrónica (OBSAE)

Figura 4.2. N° de accesos al portal DEHú por Cl@ve PIN y Cl@ve Permanente



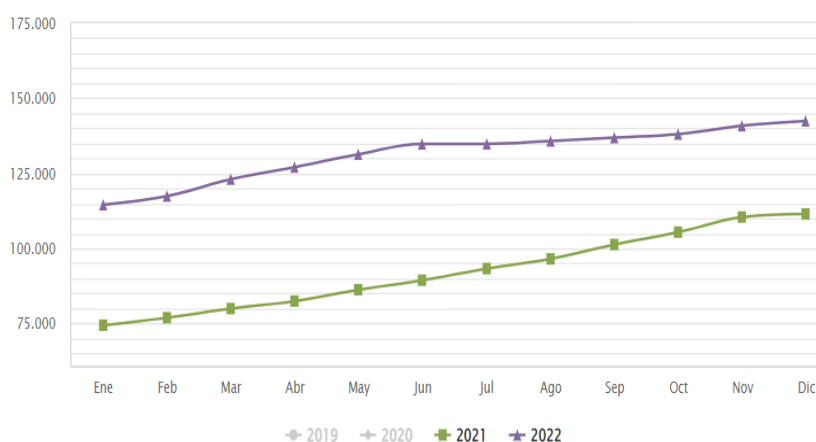
Fuente: Observatorio de la Administración Electrónica (OBSAE)

Como puede observarse en los gráficos, los interesados prefieren acceder a los buzones de sus notificaciones a través del certificado digital, aunque es verdad que, en noviembre del 2022, la diferencia entre el acceso por certificado digital y el acceso por Cl@ve resulta más similar.

Si nos fijamos en el acceso por el sistema CI@ve, se observa un gran crecimiento de su uso en muy pocos meses, pues en agosto del 2022 accedieron por este sistema apenas 100.000 personas mientras que, en noviembre del mismo año fueron casi 300.000 usuarios los que utilizaron esta herramienta para revisar sus notificaciones electrónicas. Además, como se deja ver en el gráfico los obligados prefieren acceder a través de la CI@ve PIN en lugar del Permanente. Esto puede suceder por la facilidad de uso que brinda el sistema de la CI@ve PIN, ya que no es necesario recordar ninguna contraseña y tiene una validez muy limitada en el tiempo, haciéndola de esta manera un sistema mucho más seguro⁹³.

Otra forma de acceder al buzón de la DEHú y al contenido de las notificaciones electrónicas es mediante apoderamiento, es un mecanismo que ha acarreado un gran crecimiento, pues el número de apoderamientos existentes en el Registro Electrónico de Apoderamientos (en adelante, REA⁹⁴) ha aumentado exponencialmente entre los años 2021 y 2022, como se deja ver en la siguiente figura.

Figura 4.3. N° de apoderamiento existentes en REA.



Fuente: Observatorio de la Administración Electrónica (OBSAE)

⁹³ Cfr. FERNÁNDEZ, Y.: "Clave Permanente y Clave PIN: que son, en qué se diferencian y qué puedes hacer con ellas" (23/09/2022):. *Xataka Basics*. <https://www.xataka.com/basics/clave-permanente-clave-pin-que-que-se-diferencian-que-puedes-hacer-ellas>. (Consultado el 28/12/2022).

⁹⁴ El proyecto del Registro Electrónico de Apoderamientos REA consiste en la implementación de un registro electrónico de representación y apoderamientos, creado y regulado en el RD 1671/2009 (art. 15), para hacer constar y gestionar las representaciones que los interesados otorguen a terceros, con el fin de que éstos puedan actuar en su nombre de forma electrónica ante la Administración General del Estado y/o sus organismos públicos vinculados o dependientes. Cfr. https://dataobsae.administracionelectronica.gob.es/cmobsae3/dashboard/Dashboard.action;jsessionid=09F31B75359769A01FAA033540904199?selectedIndicator=REA_001&selectedScope=A1&selectedLevel=&selectedUnit=undefined&selectedTemporalScope=1&selectedTemporal=31/12/2022 [Consultado el 25 de enero de 2023]

De tal forma que los obligados a recibir electrónicamente las comunicaciones y notificaciones de la AEAT, siendo estas personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica, podrán otorgar el poder de recepción de notificaciones y comunicaciones a una o varias personas tanto físicas como jurídicas.

El apoderamiento que va a tener que registrarse va a ser el del trámite **GENERALNOT** o un apoderamiento específico para recepción de notificaciones. Actualmente, existen tres formas para otorgar el apoderamiento.

En primer lugar, aquel que se otorga mediante comparecencia personal del poderdante en las Delegaciones y Administraciones de AEAT, utilizando en su caso el formulario⁹⁵ disponible para ello. Pudiera tratarse que el poderdante resultara ser una persona física o una de las entidades que carece de personalidad jurídica, en ese caso el compareciente deberá acreditar que es el representante legal de la entidad o que ostenta poder suficiente para otorgar los apoderamientos.

Otro medio para otorgar el apoderamiento será aquel que resulta de un documento público o privado con firma notoriamente legitimada, en cuyo caso habrá que presentar ante la AEAT.

Por último, y que en este caso es que nos incumbe en relación con el trabajo, es aquel poder otorgado por Internet mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación y autenticación previstos para el acceso electrónico. Será necesario en este punto que tanto el poderdante como el apoderado dispongan de certificado electrónico o Cl@ve PIN para otorgar y confirmar el apoderamiento respectivamente.

Para que el apoderamiento quede registrado por Internet, el proceso deberá sintetizarse en dos pasos. El primer paso está relacionado directamente con el otorgamiento de este. Habrá entonces que indicar el NIF de la persona o entidad a que se va a otorgar el poder y seleccionar el trámite **GENERALNOT**. Se puede establecer un periodo de vigencia del mencionado poder, pues en caso de que la casilla de la fecha quede sin rellenar se entenderá como un apoderamiento indefinido⁹⁶. Una vez que se

⁹⁵ El nombre que recibe dicho formulario es el de "Otorgamiento de apoderamientos mediante comparecencia del poderdante para la realización de trámites y actuaciones por Internet". Cfr. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/notificaciones-electronicas-ayuda-tecnica/acceso-dehu-mediante-apoderamiento.html> [Consultado el 25 de enero de 2023].

⁹⁶ El apoderamiento indefinido perderá la vigencia en el caso de que el poderdante lo revoque o en su caso el apoderado lo rechace. Cfr. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas->

envíe el alta, en aras de seguridad se informará de los datos del poderdante, el apoderado, la relación de apoderamientos dados de alta y el Código Seguro de Verificación (en adelante, CSV)⁹⁷.

El segundo paso está relacionado con la recepción del poder, en que el apoderado debe acceder al apartado de “Consulta, confirmación y renuncia de apoderamientos recibidos”⁹⁸, para confirmar el apoderamiento recibido y finalizar de ese modo el alta en el registro de apoderamiento.

De este modo es como se finaliza y completa el proceso de alta en el registro de apoderamiento. Es a partir de ese momento, cuando el apoderado podrá consultar las notificaciones electrónicas del poderdante. Resultará necesario puntualizar que un tercero siempre podrá acceder a las notificaciones para las que esté autorizado en la Sede electrónica de la AEAT, en este caso será un requisito fundamental filtrar utilizando el campo “En nombre de” para encontrar los datos de la persona o entidad seleccionada⁹⁹.

Aunque son muchas las posibilidades que brinda la Administración para atender a las obligaciones tributarias, el problema principal del acceso periódico¹⁰⁰ a las notificaciones sigue existiendo, aumentando de esta manera las posibilidades de que el obligado tributario se vea inmerso en una situación de indefensión como se ha comentado en múltiples ocasiones.

Otro efecto negativo de las notificaciones electrónicas es la brecha digital de acceso y la brecha digital de uso. La primera de ellas hace referencia a las posibilidades que tienen los obligados tributarios para acceder a las TICs.

La brecha digital de acceso abarca la necesidad de tener a nuestra disposición un dispositivo electrónico y conexión a internet. Por otro lado, la brecha digital de uso hace referencia al conocimiento tecnológico para poder acceder a las notificaciones electrónicas. Aunque se puede llegar casi a afirmar que en España la brecha digital de uso

[informaticas/notificaciones-electronicas-ayuda-tecnica/acceso-dehu-mediante-apoderamiento.html](https://www.aeat.es/portal/informaticas/notificaciones-electronicas-ayuda-tecnica/acceso-dehu-mediante-apoderamiento.html)

[Consultado el 25 de enero de 2023]

⁹⁷ Estos datos estarán disponibles en el apartado “Cotejo de documentos mediante código de verificación”

⁹⁸ Para acceder al mencionado apartado se necesitará tener a disposición, como hemos comentado en múltiples ocasiones, el certificado electrónico o en su caso la Cl@ve PIN.

⁹⁹ Podrá ser el propio contribuyente, una entidad a la que se suceda o una persona o entidad apoderada por el contribuyente a acceder a sus notificaciones y comunicaciones.

¹⁰⁰ Vid ut supra (pág.23)

no afecta a todas las personas por igual, ya que estará influenciado por diferentes factores como la edad, el nivel de estudios o la experiencia laboral.

De esta forma, los jóvenes, las personas con rentas más altas y las personas con mayor nivel educativo tendrán unas competencias digitales más avanzadas, mientras que en el otro extremo se sitúa la población a partir de los 55 años, personas con un nivel de estudio inferior a la segunda etapa de secundaria y aquellas con unas rentas bajas¹⁰¹

Además, la LPAC no establece demasiadas garantías a la hora de conservar la tutela judicial efectiva y que no se produzca una indefensión del obligado tributario cuando este no conozca o no pueda acceder a la notificación electrónica. Esto se produce por dos motivos principalmente.

En primer lugar, porque según dispone el art.43.2 LPAC, *“se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido”*. De esta manera, la notificación surtirá efectos, sin que el interesado pueda llegar a ejercer su derecho de defensa o atenerse a las consecuencias que derivan de dicha notificación.

En segundo lugar, porque la Administración cuenta con una defensa a su favor, pues es la propia LPAC en el art.41.6 la que establece que la Administración deberá enviar un aviso¹⁰² informando al interesado de la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica. Sin embargo, el mismo precepto autoprotege a la Administración al afirmar que aún cuando no se haya realizado dicho aviso informativo, se entenderá la notificación plenamente válida¹⁰³ y por ende podrá surtir efectos.

¹⁰¹ Cfr. BARRABÉS ESCARTÍN, M., KISSOVÁ, M: “La evolución de la notificación en las Administraciones Públicas: el problema de la brecha digital”, Ph.D. Thesis, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, Spain, 2021 Disponible en [Google Scholar]

¹⁰² El aviso podrá consistir en un mensaje al dispositivo electrónico o a la dirección de correo electrónico del interesado, que le informará de que la notificación electrónica está disponible en la sede electrónica del Organismo correspondiente, así como en la DEHú. Se trata simplemente de un aviso, pues el contenido de la notificación no se comunica en ese acto. Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Las notificaciones tributarias en el marco de los procedimientos de gestión e inspección” ... ob., cit. pág.6.

¹⁰³ Como reza el propio precepto en su apartado sexto, *“Con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida”*.

En esta línea, el TEAC en la Resolución del 15 de noviembre de 2021¹⁰⁴, protege a la AEAT, estableciendo que la notificación de un acto a través de la DEHú constituye documento suficiente para acreditar válidamente las notificaciones practicadas por aquella. Es así como no se exige un documento adicional a la certificación que justifique que el prestador del servicio del servicio de DEH puso a disposición del interesado, en la bandeja de entrada del buzón asociado a su dirección electrónica, el aviso indicativo de notificar.

Sin embargo, recientemente el TC en su Sentencia de 29 de noviembre de 2022¹⁰⁵, afirma que el procedimiento sancionador en la medida de lo posible debe preservar los valores que se encuentran en el art.9¹⁰⁶ de nuestra Carta Magna. De esta forma, es el propio tribunal el que establece que la aplicación del mencionado precepto no se debe entender de forma literal, sino que debe ser compatible con la naturaleza del procedimiento en cuestión¹⁰⁷.

Así es como establece el TC que *“entre las garantías del art. 24 CE que son de aplicación al procedimiento administrativo sancionador están los derechos de defensa y a ser informado de la acusación, cuyo ejercicio presupone que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues solo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga”*¹⁰⁸

¹⁰⁴ Resolución del TEAC del 15 de noviembre de 2021 que puede encontrarse en la página de la AEAT <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunales%20economicos%20administrativos.aspx>

¹⁰⁵ Cfr. STC 147/2022 [JUR 2022/388491]

¹⁰⁶ Art.9 CE: *“1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.*

2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”

¹⁰⁷ Doctrina asentada por el TC (SSTC2/1987 y SSTC 29/1989), en aras de garantizar las garantías del art.24 y 9 de la CE, impidiendo de esta manera una traslación mimética de las garantías propias del procedimiento judicial al administrativo sancionador. Cfr. STC 147/2022, de 29 de noviembre de 2022, pág. 5 [JUR 2022/388491]

¹⁰⁸ Cfr. STC 147/2022, de 29 de noviembre de 2022, pág. 5 [JUR 2022/388491]

De esta forma, tomando como referencia la última pronunciación hasta la fecha de nuestro más alto tribunal, se puede afirmar, que las notificaciones electrónicas tributarias para que puedan surtir plenos efectos deberán ser puestas en conocimiento al obligado de manera evidente y correcta, pues no solo valdrá con dejarlas en el buzón correspondiente y dejar en manos de los ciudadanos el acceso periódico al mismo.

Entiende nuestro TC que sólo de esta manera se podrá proteger a nuestros obligados tributarios de sufrir una vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, pues sin el adecuado conocimiento de las notificaciones electrónicas estos no podrán utilizar todas las armas que tengan a su favor para contravenir los actos de la AEAT.

Otra de las cuestiones que hay que abordar es el caso de la imposibilidad técnica de recibir correctamente la notificación practicada, haciendo referencia al caso de que llegue la misma al buzón electrónico de la DEHú, pero se sufra una avería en el ordenador o dispositivo electrónico utilizado para su acceso y no se pueda visualizar el contenido de la misma.

En esta línea se pueden diferenciar dos corrientes jurisprudenciales que resultan contradictorias entre sí.

En primer lugar, tomamos como referencia la Sentencia del TSJ de Galicia de 20 de noviembre de 2015¹⁰⁹. La resolución estima que cualquier avería en el equipo informático por el cual el contribuyente pueda acceder al contenido de la notificación¹¹⁰, no resulta ser una causa justificativa de un posible incumplimiento de las obligaciones tributarias y por lo tanto transcurridos diez días está será válidamente efectuada desplegando así todas las consecuencias que devienen del incumplimiento.

Es así como el tribunal manifiesta que la solución a una posible avería del medio tecnológico utilizado debería realizarla el contribuyente, manifestando que en el periodo de tiempo que resulte inútil o inservible el dispositivo, comunique a la AEAT otra dirección en la cual se le pueda hacer llegar la notificación. De este modo expone, *“en virtud del carácter bidireccional del principio de confianza legítima, que el contribuyente se apreste a comunicar a la administración tributaria la contingencia de la avería*

¹⁰⁹ Sentencia núm. 541/2015 de 20 noviembre. [JUR 2015\305034]

¹¹⁰ Conviene recordar que para acceder al buzón del DEHú es necesario tener instalado en el dispositivo electrónico el certificado digital o bien estar en posesión de la CI@ve PIN o CI@ve Permanente.

informática, habilitando una nueva dirección vinculada a un equipo de funcionamiento correcto o bien solicitando que en tanto no se solucione la contingencia las notificaciones se realicen por correo ordinario u otro medio de igual constancia”¹¹¹.

En segundo lugar, y en una postura contraria, encontramos la Sentencia del TSJ de Cataluña de 5 de julio de 2018¹¹². En esta línea se aborda el tema de problemas en cuanto a la visualización de la notificación en sede electrónica. En este caso aborda diferentes cuestiones para determinar que no existe extemporaneidad alguna y que por lo tanto todas las consecuencias desplegadas por ello quedaran anuladas sufriendo una retroacción de las actuaciones.

En primer lugar, el tribunal analiza las instrucciones que la AEAT proporciona en caso de que se acceda a la notificación, pero a la hora de visualizarla se obtenga la pantalla en blanco. En este caso, estima el tribunal que se debe aplicar el principio *pro actione*¹¹³, para de esa manera sostener la postura del contribuyente para evitar su indefensión.

En segundo lugar, estima que no concurre mala fe del obligado tributario, pues este interpuso la reclamación en plazo desde la recepción de la notificación por correo certificado, aún cuando no pudo visualizar el contenido de la misma por esta encontrarse en blanco.

Así expone el tribunal, *“Lo que quiere decir que es posible la descarga y acceso -que es lo que la Administración certifica- pero ello no supone indefectiblemente la visualización, y sí a ello añadimos que el interesado sí interpuso la reclamación en plazo desde la recepción de la notificación por correo certificado, sin que haya de presumir mal fe, hay que concluir en que concurre la duda razonable que determina la aplicación del principio pro actione, lo que lleva a la estimación del recurso con el efecto”¹¹⁴.*

¹¹¹Justifica tal decisión el tribunal porque pudiera ocurrir que se prolongara el periodo de reparación de la avería *sine die*, quedando al arbitrio del contribuyente el cumplimiento de la obligación tributaria, además de resultar contrario a los principios que rigen el derecho de obligaciones. *Cfr.* Sentencia núm. 541/2015 de 20 noviembre. [JUR 2015\305034]. Pág. 9.

¹¹² Sentencia núm. 648/2018 de 5 de julio. [JUR 2018/305685].

¹¹³ Este principio exige que el órgano jurisdiccional a la hora de interpretar los requisitos procesales legalmente previstos, lo haga de la manera más favorable posible con el derecho constitucional en aras de protección de los derechos, negando aquellas tesis que pudieran resultar demasiado formalistas y puedan llegar a las personas de una tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos. *Cfr.* GRÜNSTEIN AGUIRREZABAL, M.: “Las facultades del juez en el control del procedimiento como garantía del principio *pro actione*”, *Revista Chilena de Derecho Privado*. Núm. 37, 2021, págs. 389-401.

¹¹⁴ Sentencia núm. 648/2018 de 5 de julio. [JUR 2018/305685]. Pág. 4.

De esta manera y uniéndonos a la decisión del TSJ catalán, resultará posible una declaración de nulidad por invalidez de lo actuado en el procedimiento tributario, todo ello relacionado con el principio de confianza legítima y la prohibición de indefensión¹¹⁵. Es así como si el obligado tributario tiene problemas técnicos tanto con el dispositivo electrónico utilizado para el acceso al buzón de la DEHú, como para la visualización del contenido de la notificación y este lo comunica al órgano tributario, tendrá motivos de peso para que en aras de los principios que antes se mencionaron el órgano enjuiciador considere que la notificación no sea válida, siempre que el obligado tributario haya obrado de buena fe.

¹¹⁵ Vid ut supra (pág.2)

CONCLUSIONES

PRIMERA- El avance de las tecnologías ha supuesto una gran transformación y en mi opinión, también una evolución, en relación con la forma de comunicarse la Administración con los ciudadanos y, por supuesto, la AEAT no iba a ser menos. La tecnología y el uso de internet que tenemos integrado las personas en nuestro día a día ha permitido que se pase de la notificación en papel a la notificación electrónica, con todas las consecuencias que ello acarrea. Sin embargo, la esencia y función principal de la notificación resulta idéntica independiente del medio que se utilice. Pues hay que recordar que esta consiste en dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses, garantizando en todo caso, el derecho a la tutela judicial efectiva, que, en alguna ocasión, como se ha visto a lo largo del trabajo, no ha sido del todo efectiva.

SEGUNDA- En cuanto a la regulación de las notificaciones electrónicas tributarias, consideramos que resulta demasiado abstracta y genérica en la LGT, tanto es así que es la propia norma la que establece que supletoriamente se acuda a la normativa administrativa, concretamente a la LPAC. Por otro lado, también encontramos el RGAPGIT, el cual se centra en la notificación electrónica en materia tributaria, sin embargo, sorprendentemente nos vuelve a remitir a la LPAC. Es la normativa administrativa la que establece la preferencia de la utilización de los medios electrónicos frente a los tradicionales y también fija la obligatoriedad de éstas en determinados casos.

Esto puede llegar a confundir al obligado tributario a la hora de saber a qué normativa adherirse y cuál debe utilizar en cada oportunidad. Lo propio debería ser que el régimen jurídico de la notificación electrónica tributaria se encontrara sintetizada en una norma específicamente de esa materia y no como se está haciendo en la actualidad, por mucho que se quiera aproximar las normas tributarias a las normas generales del Derecho administrativo.

TERCERA- Como hemos analizado a lo largo del trabajo, son muchas las opciones que nos brinda la AEAT para acceder al buzón de la DEHú y así conocer el contenido de la notificación. Hemos visto que de forma generalizada se trata de pasos sencillos a seguir, que ofrecen una confianza al obligado tributario en cuanto a la protección de datos, pues, por ejemplo, en el caso de Cl@ve PIN se trata de un pin nuevo cada vez que accedes e incluso como hemos comentado, se puede acceder a través de un apoderamiento. En definitiva, hay un sinfín de maneras de acceder, pero en mi opinión el

problema principal de las notificaciones electrónicas tributarias sigue existiendo, que es el famoso “periodo de cortesía” de 10 días, que parece exigir al obligado tributario a acceder de forma imperativa al buzón de la DEHú, en periodos de al menos 10 días.

CUARTA- Consecuencia de lo anterior, se puede llegar a entender que al fin y al cabo, el acceso periódico a una plataforma que te comunica de tus notificaciones cuando tienes una relación directa con la misma, puede llegar a ser necesario, no resultando descabellado y menos aun cuando de manera subsidiaria se va a enviar un correo 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. Es así, como nos parece razonable que el legislador haya optado como solución que surta los plenos efectos de la notificación una vez pasen los 10 días de manera automática.

Sin embargo, en nuestra opinión, el problema no deriva tanto del acceso periódico, sino que el obligado haya actuado de buena fe, cumpliendo con la obligación de acceder periódicamente al buzón y que, por problemas con el dispositivo tecnológico utilizado para ello, no haya podido acceder o bien que haya accedido y el contenido de la notificación sea un documento en blanco.

Es en este punto es donde creo que el legislador no ha conseguido salvaguardar la función y esencia principal de la notificación que como hemos comentado en múltiples ocasiones es la de garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva. Creemos que en cierta manera la AEAT se “lava las manos” al no proponer una solución que no sea otra que dejar en manos del obligado a comunicar tal avería, no estableciendo otro resultado que una vez que pasen los 10 días la notificación surta efectos, aun cuando el sujeto ha cumplido con todas sus obligaciones.

QUINTA- Por último, como hemos comentado a lo largo del trabajo, existe una brecha digital actualmente. Ésta la podemos dividir en brecha digital de acceso y de uso, siendo la segunda de ellas la que en nuestra opinión toma más relevancia a la hora de salvaguardar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos en relación con la AEAT, sobre todo la de nuestros mayores. Es así, como la Administración debe evolucionar con los tiempos, y no solo a la hora de comunicarse, sino en todas las actuaciones que tengan que ver con los ciudadanos. Sin embargo, no se debe olvidar que nuestros mayores se pueden ver afectados por la brecha digital de uso, y puede que de esta manera no tengan las

mismas oportunidades y estén más expuestos a una posible indefensión de sus derechos que el resto de la ciudadanía.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GARCÍA, E.: El artículo 24.1 de la Constitución en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, problemas generales y acceso a los tribunales en *Estudios sobre la Constitución española: homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Cívitas, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 973-1026.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*. Núm. 149, 2013, págs. 33-66.

BARRABÉS ESCARTÍN, M., KISSOVÁ, M: “La evolución de la notificación en las Administraciones Públicas: el problema de la brecha digital”, Ph.D. Thesis, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, Spain, 2021. [[Google Scholar](#)]

CALVO ORTEGA, R., “La protección de los obligados tributarios "desde dentro" de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente”, *Revista Impuestos*, núm. 7, 2009.

COTINO HUESO, L.: “La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración y sus escasas garantías”, *Revista de internet, derecho y política*. Núm.26, 2018, pág.7.

DELGADO GARCÍA, A. M.: «Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 118, 2017, págs. 35-53.

DELGADO GARCÍA, A. M.: *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, 1ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 66

FERNÁNDEZ, Y. (23/09/2022): Clave Permanente y Clave PIN: que son, en qué se diferencian y qué puedes hacer con ellas. *Xataka Basics*.
<https://www.xataka.com/basics/clave-permanente-clave-pin-que-que-se-diferencian-que-puedes-hacer-ellas>. (Consultado el 27/12/2022).

FUENTES GIMÉNEZ, J.A.: “Requisitos para la plena eficacia jurídica de las notificaciones de la AEAT efectuadas por medios electrónicos”, *Diario la Ley* Núm. 8317, 2014, pág. 1.

GARCÍA BERMÚDEZ, B.: “Análisis en la aplicación del Art. 203 de la LGT e incidencia de las notificaciones electrónicas.” (n.d.). 2010, TIRANT ONLINE recuperado de <https://www.tirantonline.com/tol/documento/show/6748923> [consultado el 28 de diciembre de 2022].

GARCÍA DELGADO, A.M.: “Las notificaciones electrónicas tributarias: Estatuto jurídico y su problemática”, *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 118, 2017, págs.35-53

GARCÍA NOVOA, C.: *Las notificaciones tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 31.

GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Las notificaciones tributarias en el marco de los procedimientos de gestión e inspección”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* Núm. 288, 2022.

GRÜNSTEIN AGUIRREZABAL, M.: “Las facultades del juez en el control del procedimiento como garantía del principio *pro actione*”, *Revista Chilena de Derecho Privado*. Núm. 37, 2021, págs. 389-401.

LOZANO, B. El BOE como tablón edictal único y otras medidas de simplificación administrativa. *Diario La Ley*, Núm. 8398, 2015.

MANTECA VALDELANDE, V.:” La notificación administrativa y sus modalidades”, *Actualidad Administrativa* Núm. 17, 2008, Sección Práctica Profesional, Quincena del 1 al 15.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 30ed., 2019.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, E.: *La Brecha Digital: Mitos y Realidades*, 2ª ed., UABC-FOECA-ICBC, 2008.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, págs. 267-274

MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria”, *Revista Impuestos*, núm. 5, 2013, pág. 8.

NAVARRO EGEA. M.: “Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria”, *Crónica tributaria*. Núm 177, 2020, pág. 221-224.

PITA GRANDAL, A.M: “Notificación electrónica y derechos y garantías de los contribuyentes”, en, PITA GRANDAL, A.M, MALVÁREZ PASCUAL, L.a y RUIZ HIDALGO, C. (Dirs.): *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, 1ª ed., Aranzadi S.A.U, Pamplona, 2023.

ROVIRA FERRER, I.: “La información y la asistencia en la Administración tributaria electrónica: ventajas e inconvenientes de las TIC”, *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Núm.12, 2011, págs. 55-65.

VIÑARÁS-ABAD, L ABAD-ALCALÁ, C LLORENTE-BARROSO, M SÁNCHEZ-VALLE, M PRETEL-JIMÉNEZ: “Administración electrónica y e-inclusión de las personas mayores”. *Revista Latina de Comunicación Social*, 72, 2017.

WEBGRAFÍA

DENTIDAD ELECTRÓNICA PARA LAS ADMINISTRACIONES.

<https://clave.gob.es/clave/Home/clave/queEs.html> [Consultado el 7 de enero de 2023].

FABRICA NACIONAL DE LA MONEDA Y TIMBRE.

<https://www.fnmt.es/ceres> [Consultado el 27 de diciembre de 2022]

OBSERVATORIO DE LA ADMINISTRACIÓN

ELECTRÓNICA. https://dataobsae.administracionelectronica.gob.es/cmobsae3/dashboard/Dashboard.action;jsessionid=09F31B75359769A01FAA033540904199?select edIndicator=REA_001&selectedScope=A1&selectedLevel=undefined&selectedUnit =undefined&selectedTemporalScope=1&selectedTemporal=31/12/2022 [Consultado el 25 de enero de 2023]

PORTAL DE ADMINISTRACIÓN

ELECTRÓNICA. <https://firmaelectronica.gob.es/Home/Ciudadanos/DNI-Electronico.html> [Consultado el 10 de enero de 2023]

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.5 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [Consultado el 4 de diciembre de 2022].

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.5 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [Consultado el 1 de noviembre de 2022].

WEB DE LA AGENCIA TRIUTARIA.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/otros-servicios-ayuda-tecnica/notificaciones.html> ([Consultado 28 de diciembre de 2022].

WEB DEL CUERPO NACIONAL DE POLICÍA.

https://www.dnielectronico.es/PortalDNIe/PRF1_Cons02.action?pag=REF_1001 [Consultado el 27 de diciembre de 2022]

ANEXOS

ANEXO I: JURISPRUDENCIA CITADA

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1998 RJ [1998/5040]

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 noviembre de 2012 RJ [2125/2011]

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2015 RJ [2015/6322]

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2019 RJ [2019/1712]

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 20 de noviembre de 2015 JUR [2015/302034]

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5 de julio de 2018 JUR [2018/305685]

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia del Tribunal Constitucional de 24 de marzo de 2003 RTC [2003/55]

Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de abril de 2006 RTC [2006/111]

Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de septiembre de 2015 RTC [2015/180]

Sentencia del Tribunal Constitucional de 29 de noviembre de 2022 JUR [2022/388491]

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO

Resolución del TEAC de 22 de enero de 2021 RJ [04868-2020]

Resolución del TEAC del 15 de noviembre de 2021 RJ [06628/2021]