

## Monográfico «Administración electrónica tributaria»

ARTÍCULO

# Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos

Ana María Delgado García

---

Fecha de presentación: abril de 2011

Fecha de aceptación: mayo de 2011

Fecha de publicación: julio de 2011

### Resumen

En el ámbito tributario, en línea con la obligatoriedad de la presentación telemática de algunas declaraciones (cuestión en la que la Administración tributaria ha sido pionera), se prevé la obligatoriedad de la práctica de notificaciones por vía electrónica en determinados supuestos y para determinados sujetos, a través de la dirección electrónica habilitada. Se trata, en principio, de una medida positiva para la eficacia de la Administración, que pretende agilizar los trámites administrativos y ahorrar costes; si bien es preciso analizar con detalle si la regulación de esta materia se rodea de las suficientes garantías jurídicas para no lesionar los derechos de los obligados tributarios.

### Palabras clave

notificaciones, comunicaciones, medios electrónicos, dirección electrónica habilitada

### Tema

Administración electrónica

## *Tax notifications obligatorily carried out online*

### Abstract

*In line with the obligation to submit certain tax returns online (in which the Tax Administration has been a pioneer), the obligation to send notifications online is foreseen in specific cases and for specific subjects, through the authorised email address. This, in principle, is a positive move for the efficiency of the Administration, which aims to streamline administrative procedures and save costs, but it is also important to analyse, in detail, if the regulation comes with sufficient legal guarantees so that the rights of the taxpayer are not affected.*

### Keywords

*notifications, communications, electronic media, authorised email address*

### Topic

*Electronic administration*

## Introducción

Las notificaciones electrónicas tributarias cumplen las mismas funciones que las notificaciones practicadas por otros medios, aunque presentan alguna especialidad en cuanto a su régimen jurídico, como, por ejemplo, en materia de rechazo. Ahora bien, la utilización de medios electrónicos en este ámbito, en comparación con el resto de medios de notificación, presenta numerosas ventajas en especial para la Administración, dado que facilita y agiliza la práctica de las notificaciones, de forma que no sólo dota de mayor eficacia al funcionamiento de la Administración y a la comunicación con el obligado tributario, sino que también permite un mayor control en la práctica de las notificaciones que puede ayudar a minorar la gran conflictividad existente en este ámbito. Así, no hay que olvidar que son muchos los actos que se deben notificar a numerosos obligados tributarios en un sistema de gestión en masa y en poco tiempo. Además, supone una mayor comodidad y flexibilidad, así como un menor coste no sólo de tiempo sino también de recursos de todo tipo (económicos, humanos y materiales, sobre todo de papel).<sup>1</sup>

La práctica de las notificaciones tributarias por medios electrónicos requiere, como norma general, que el obligado tributario haya señalado este medio concreto de notificación (bien indicándolo o bien consintiéndolo a propuesta del correspondiente órgano administrativo). No obstante, con carácter general, para el obligado tributario el sistema de notificaciones electrónicas puede resultar poco atractivo, en primer lugar, porque debe disponer de una cuenta de correo electrónico exclusiva para notificaciones (que podrá ser común para todas las Administraciones), pero que será diferente de las cuentas que utilice habitualmente. Y, en segundo lugar, porque se ve obligado a consultarla de forma habitual (una vez como mínimo cada diez días), dado que, transcurridos diez días desde la puesta a disposición de la notificación sin que se

acceda a su contenido, se entiende practicada la notificación.

Ahora bien, en línea con la obligatoriedad de la presentación telemática de algunas declaraciones tributarias, se prevé la obligatoriedad de la práctica de notificaciones por vía electrónica, a través de dirección electrónica habilitada, en determinados supuestos y para determinados sujetos. Se trata, en principio, de una medida positiva para la eficacia de la Administración y que supondrá un impulso para la práctica de las notificaciones tributarias por medios electrónicos.

### 1. La regulación tributaria de las notificaciones electrónicas obligatorias

En el ámbito de la aplicación de los tributos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en su artículo 109, se remite a las previsiones contenidas en las normas administrativas generales en cuanto al régimen de las notificaciones tributarias, sin perjuicio de las especialidades reguladas en la propia LGT (artículos 110 a 112). De un análisis detallado de estos preceptos, se observa que la LGT no regula la práctica de las notificaciones electrónicas.<sup>2</sup> Así, en relación con las notificaciones electrónicas tributarias, hay que acudir a las disposiciones de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (que deroga el artículo 59.3 de la Ley 30/1992).<sup>3</sup>

La mencionada regulación legal de las notificaciones tributarias ha sido desarrollada a través del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en

1. Para examinar la respuesta que ha tenido la ciudadanía en relación con su utilización, véase Rovira Ferrer (2009), págs. 227 y 228.
2. Si bien, en su artículo 112, en la redacción dada por el artículo 45 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, contempla la posibilidad de realizar la publicación de los anuncios para la práctica de la notificación por comparecencia a través de la sede electrónica. No obstante, este precepto se refiere, de hecho, no a la práctica por medios electrónicos de la notificación, sino a la práctica por vía electrónica de los anuncios para que comparezca el obligado tributario (o su representante) y sea notificado personalmente.
3. Conviene mencionar que la Ley 11/2007 tampoco define qué se entiende por notificaciones electrónicas. En cuanto a la aplicación de dicha Ley al ámbito tributario, véase Oliver Cuello (2009), págs. 21 a 23.

adelante, RGGIT). Esta norma dedica tres preceptos a las notificaciones (artículos 114 a 115 bis). El último de ellos, introducido por el RD 1/2010, de 8 de enero, se refiere a las notificaciones en la dirección electrónica y ha sido desarrollado mediante el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

Por su parte, la Ley 11/2007 no introduce en materia de notificaciones novedades significativas y, en cambio, mantiene algunas deficiencias respecto de la regulación anterior en materia de notificaciones electrónicas. En concreto, hay que tener en cuenta sus artículos 27 y 28, en relación con lo dispuesto en el artículo 59.1 de la Ley 30/1992. Ambos preceptos de la Ley 11/2007, a diferencia del derogado artículo 59.3 de dicha Ley 30/1992, no efectúan una referencia expresa al desarrollo reglamentario de este medio de notificación.<sup>4</sup>

No obstante, las previsiones de la Ley 11/2007 en este punto han sido objeto de desarrollo por medio del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre (que deroga el RD 263/1996, de 16 de febrero, que regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado), cuyo artículo 38 regula la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de tales notificaciones. Dicho sistema, desarrollado por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada, está

a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto cuando tal notificación tiene carácter voluntario como obligatorio.

Conforme al artículo 27.6 de la Ley 11/2007, reglamentariamente se puede imponer la interacción electrónica, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.<sup>5</sup> Precisamente, en el desarrollo de este precepto, el artículo 32 del mencionado RD 1671/2009 prevé que a través de orden ministerial puede establecerse la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes. Esta obligatoriedad comprende también la práctica de notificaciones electrónicas y la utilización de registros electrónicos. En consecuencia, en estos casos, los ciudadanos no gozan del derecho a elegir el medio, electrónico o no electrónico, de notificación.

Centrándonos en el ámbito tributario, el RD 1363/2010 regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, en desarrollo de lo preceptuado en el artículo 115 bis RGGIT, a través del sistema de dirección electrónica habilitada (que sustituye al servicio de notificaciones telemáticas seguras practicadas a través de la dirección electrónica única).

4. Asimismo, cabe destacar la diferencia terminológica existente entre el derogado artículo 59.3 de la Ley 30/1992 y el artículo 28 de la Ley 11/2007. Así, en tanto que el primero hace referencia a medios telemáticos de notificación, el segundo lo hace a medios electrónicos; si bien, como acertadamente señala Oliver Cuello (2011, págs. 132 y 133), parece más acertado referirse a los medios telemáticos.
5. A este respecto, Cotino Hueso (2010, pág. 223) considera que podrían haberse regulado de forma más precisa los presupuestos y garantías para la imposición de la interacción electrónica. Sobre el alcance subjetivo de este precepto legal, existen diferentes posturas doctrinales. Así, para Valero Torrijos (2007, pág. 54), las personas jurídicas se incluyen sin limitación alguna en orden a la imposición de los medios electrónicos en sus comunicaciones con las Administraciones, a diferencia de lo previsto para las personas físicas, a quienes resultan de aplicación las circunstancias de la capacidad económica o técnica, la dedicación profesional u otros motivos acreditados. En cambio, Martínez Gutiérrez (2009, págs. 247-248) considera que también en el caso de las personas jurídicas deben tenerse en cuenta tales circunstancias. A este respecto, Gamero Casado (2010, págs. 102 y 103) considera que hay que analizar caso por caso para enjuiciar la concurrencia del presupuesto de hecho, operación que debe articularse necesariamente por medio de un juicio de proporcionalidad. Y, en opinión de Rego Blanco (2010, pág. 569), «la determinación de los interesados por alusión a grupos o colectivos ha de llevarse a cabo bajo la orientación de no provocar efectos discriminatorios».

En particular, el artículo 115 bis RGGIT, en su apartado 1, contiene una habilitación específica a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios. Dicha dirección, como indica este precepto, debe reunir «los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos».

En el apartado 4, señala que «en el ámbito de competencias del Estado, mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria estatal». Y añade que «en todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia».

No obstante, como se ha señalado, a pesar de esta habilitación para el desarrollo mediante orden ministerial de estos supuestos, finalmente, se ha optado por su regulación a través de real decreto, el mencionado RD 1363/2010, dada la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa; lo cual merece un juicio positivo.

Por último, conviene destacar que, según precisa el artículo 2 del RD 1363/2010, la AEAT practicará las notificaciones electrónicas a través de la adhesión al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril. Esto ayuda a reducir los costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones tributarias formales, al permitir a los contribuyentes utilizar un único sistema de recepción de todas las notificaciones administrativas, incluidas las tributarias. En consecuencia, se deja sin contenido a la previsión del apartado segundo del artículo 115 bis RGGIT sobre la necesidad de publicación oficial del acuerdo de asignación de la dirección electrónica tributaria y del transcurso de un mes desde dicha publicación para poder iniciar la práctica de notificaciones electrónicas.

## 2. Ámbito objetivo de aplicación

El ámbito objetivo de aplicación de las notificaciones electrónicas obligatorias se contiene de forma genérica en el artículo 1 del RD 1363/2010, cuando señala que el objeto de esta norma reglamentaria es «establecer los supuestos en que las personas y entidades que se detallan en el artículo 4 están obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de sus competencias». De forma más precisa, el artículo 3.1 del RD 1363/2010 se refiere a las notificaciones efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria «en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada».

Por consiguiente, quedan fuera de su ámbito de aplicación las notificaciones efectuadas en materia de las reclamaciones económico-administrativas, que se practican conforme a lo previsto en la LGT y en el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa. Por este motivo, el artículo 3.4.c) del RD 1363/2010 las excluye del sistema de notificación en la dirección electrónica habilitada.

Ahora bien, debe completarse esta previsión general contenida en el artículo 3.1 con la existencia de supuestos en los que se habilita a la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria a utilizar medios no electrónicos y, por otro lado, de supuestos de exclusión del medio electrónico.

A los primeros hace referencia el apartado 2 del artículo 3 mencionado y a través de ellos se faculta a la propia AEAT a utilizar medios no electrónicos en las notificaciones y comunicaciones. En particular, se trata de los siguientes supuestos; en primer lugar, cuando se realicen con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado tributario o su representante en las oficinas de la AEAT y solicite que se realice en ese momento la comunicación o notificación personal. Este supuesto, que supone una reducción de la presión fiscal indirecta y una celeridad en la actuación administrativa, halla su justificación en el principio de economía y eficacia y no supone menoscabo alguno a los derechos del obligado tributario, ya que es él

quien en su comparecencia solicita la notificación personal. En segundo lugar, cuando resulten incompatibles con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia (como en los supuestos en los que el procedimiento inspector debe iniciarse mediante personación del inspector en la oficina o local del obligado tributario). Y, en último lugar, cuando hayan sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega con antelación a la fecha en la que la AEAT tenga constancia de la comunicación al obligado tributario de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Es posible realizar las siguientes observaciones a la regulación de estos tres supuestos. La primera de ellas está relacionada con que la decisión de prescindir del medio electrónico depende en exclusiva o acaba dependiendo de la propia AEAT. En efecto, en el segundo y tercer supuestos claramente la opción por el medio electrónico queda en manos de la Administración; en tanto que en el primer supuesto, si bien es cierto que, de entrada, corresponde al obligado tributario o a su representante solicitar la notificación personal, el artículo 3.2.a, in fine, del RD 1363/2010 precisa que «esta opción no corresponderá al obligado tributario cuando concurren las circunstancias previstas en la letra b) siguiente»; esto es, cuando resulte incompatible con la inmediatez o celeridad requeridas por la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

En definitiva, la mayoría de los casos en los que la decisión queda en manos administrativas se reconducen a la existencia, a juicio de la Administración tributaria, de incompatibilidad con la inmediatez o celeridad requeridas para garantizar la eficacia de la actuación administrativa. Teniendo en cuenta estas consideraciones, sería deseable, a nuestro juicio, que, cuando la Administración decide no utilizar los medios electrónicos para la práctica de las notificaciones cuando, en principio, la vía electrónica es obligatoria, fuera exigible una motivación, para no generar inseguridad jurídica.

Y la segunda de las observaciones radica en el hecho de que es posible que se llegue a producir en los tres supuestos una notificación por medios electrónicos y no electrónicos. Para solventar el problema que provocaría esta situación en orden a determinar cuál es la notificación determinante de los efectos del acto notificado y, en consecuencia, a partir de qué momento se entienden producidos, el propio artículo 3.3 del RD 1363/2010, en línea con

lo dispuesto en el artículo 36.4 del RD 1671/2009, señala que «se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada».

Pasando a los supuestos de exclusión de la utilización de medios electrónicos para la práctica de las notificaciones a los que hacíamos referencia antes, el artículo 3.4 del RD 1363/2010 señala que, en ningún caso, se podrán practicar notificaciones en la dirección electrónica habilitada en los siguientes casos: cuando el acto que notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico; cuando 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; cuando se efectúen en el seno de las reclamaciones económico-administrativas; cuando contengan medios de pago a favor de los obligados (como es el caso de los cheques); cuando se dirijan a entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios electrónicos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito; cuando se dirijan a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la AEAT, en el desarrollo del servicio de colaboración; cuando se dirijan a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la AEAT y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes; y, por último, cuando deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la AEAT.

Por último, hay que mencionar que el sistema de notificación obligatoria en la dirección electrónica habilitada solamente procede en los procedimientos iniciados de oficio respecto de los sujetos para quienes se impone el medio electrónico en sus comunicaciones con la Administración tributaria, en virtud de lo señalado en el apartado quinto del artículo 3 del RD 1363/2010. Por consiguiente, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, conforme a las previsiones del artículo 110.1 LGT, el obligado tributario puede elegir como lugar preferente para la práctica de notificaciones bien la dirección electrónica habilitada o bien cualquier otro medio; pero, en cualquier caso, la elección del concreto medio de notificación le corresponde a él. Esto significa que, para los sujetos com-

prendidos en el ámbito de aplicación obligatorio de las notificaciones electrónicas, las notificaciones que les practique la AEAT podrán ser realizadas en diferentes lugares (y a través de diferentes medios) en función de si el procedimiento se inicia de oficio o a instancia de parte; de modo que el canal electrónico no es el único medio/lugar para la práctica de las notificaciones de la AEAT dirigidas a tales obligados tributarios.

Ahora bien, a los efectos de garantizar la práctica de la notificación y ante la posible existencia de circunstancias que dificulten o imposibiliten la actuación administrativa, el artículo 3.5 de referencia preceptúa que «cuando, tras dos intentos, no sea posible efectuar la notificación en el lugar señalado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquél no la tuviere o éste no actuase por medio de representante». Nótese que en estos casos se faculta a la AEAT a practicar la notificación en la dirección electrónica del representante o del interesado en vez de acudir a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 LGT; lo cual merece una valoración positiva.

### 3. Ámbito subjetivo de aplicación

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de aplicación de las notificaciones tributarias electrónicas obligatorias, está delimitado en el apartado 1 del artículo 115.bis RGGIT y concretado en el artículo 4 del citado RD 1363/2010. En efecto, señala el apartado primero del artículo 115.bis RGGIT que «cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física». Y continúa señalado que «asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos».

De acuerdo con el apartado primero del mencionado artículo 4 del RD 1363/2010, están obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones practicadas por la AEAT las siguientes personas jurídicas

cuyo NIF comience por la letra A, B, N, W, U o V: las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, las uniones temporales de empresas, las agrupaciones de interés económico, las agrupaciones de interés económico europeas, los fondos de pensiones, los fondos de capital riesgo, los fondos de inversiones, los fondos de titulización de activos, los fondos de regularización del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de garantía de inversiones.

A estas personas jurídicas hay que añadir, en virtud de lo previsto en el apartado segundo de este mismo precepto, aquellas en las que, con independencia de su personalidad o forma jurídica, concurre alguna de las siguientes circunstancias: que estén inscritas en el Registro de Grandes Empresas; que tributen por el régimen de consolidación fiscal del impuesto sobre sociedades; que tributen por el régimen especial del grupo de entidades del impuesto sobre el valor añadido (IVA); que estén inscritas en el Registro de Devolución Mensual del IVA (en este supuesto, se incluyen los empresarios o profesionales personas físicas), o que dispongan de una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT para la presentación de declaraciones aduaneras a través del sistema de transmisión electrónica de datos (EDI).

A estas disposiciones reglamentarias, pueden realizarse las siguientes observaciones. En primer lugar, no se recoge ningún requisito para la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas que deban cumplir las personas jurídicas, a diferencia de la previsión aplicable a las personas físicas sobre su pertenencia a ciertos colectivos que «tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos», en función de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados.<sup>6</sup>

En segundo lugar, en conexión con el punto anterior, en el caso de las sociedades mercantiles (anónimas y de responsabilidad limitada) se considera que, con independencia de su dimensión, disponen de medios tecnológicos suficientes para su inclusión en este sistema de notificación electrónica obligatoria.<sup>7</sup> A este respecto, justifica el preámbulo del RD 1363/2010 esta inclusión en el hecho de

que «estas entidades ya están hoy obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que tales entidades cuentan hoy con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos. A todas esas entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pudiera exigirles la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Por otra parte, hoy en día existe un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y no han de encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada».<sup>8</sup> En efecto, estas sociedades deben presentar obligatoriamente la declaración del impuesto de sociedades y otras declaraciones periódicas a través de medios telemáticos.

#### 4. Inclusión y exclusión del sistema

Otras cuestiones que deben ser analizadas y que están relacionadas con el ámbito subjetivo de aplicación del sistema de notificación obligatoria a través de medios electrónicos son las de la inclusión y la exclusión de los obligados tributarios de dicho sistema, teniendo en cuenta que la dirección electrónica tiene una vigencia indefinida y que los obligados tributarios no pueden darse de baja del sistema.

Al procedimiento de inclusión de los obligados en este sistema se dedica el artículo 5 del RD 1363/2010. Según este precepto reglamentario, la AEAT debe notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a través de medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 LGT, si bien no prevé un plazo determinado para la notificación de la inclusión. Ahora bien, en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios, la notificación de la inclusión se puede realizar, por razones de economía procesal, junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.<sup>9</sup>

Por otra parte, no se prevé en el artículo 5 del RD 1363/2010 un plazo para que el sistema produzca sus efectos a partir de la comunicación de la inclusión; por lo que, una vez producida la inclusión, la Administración podría practicar notificaciones por esta vía de forma inmediata. Para facilitar el conocimiento de dicha inclusión a los obligados tributarios, se prevé que adicionalmente la AEAT incorpore tales comunicaciones en su sede electrónica a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del RD 1671/2009.<sup>10</sup> En estos casos, el artículo 5.3 del RD 1363/2010 prevé que, si se practica la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

6. En relación con esta cuestión, el Dictamen del Consejo de Estado 1858/2009, de 17 de septiembre, sobre el Proyecto de Real Decreto de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos, indica que esta exigencia de la garantía en el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos debe extenderse también a las personas jurídicas.
7. El Dictamen del Consejo de Estado 1815/2010, de 30 de septiembre, sobre el RD 1363/2010, aconsejaba la incorporación de criterios objetivos (como el volumen de negocio o el número de empleados) para excluir de su ámbito de aplicación a aquellos obligados tributarios que carecieran de la necesaria capacidad económica o técnica, dedicación profesional o de otros elementos objetivos que impidieran garantizar su acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos requeridos.
8. Sin embargo, en este punto, opina Moreno González (2011, pág. 17) que «no puede descartarse que, especialmente cuando se trata de pequeñas y medianas empresas constituidas en forma societaria, puedan surgir casos en que por alguna o algunas de las razones apuntadas no se encuentre garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, impidiendo la práctica de la notificación».
9. Sobre el contenido de esta comunicación, véase López Lubián y Caballo Mingo (2011, pág. 34).
10. En relación con la sede electrónica de la AEAT, véase la Resolución de 28 de diciembre de 2008 por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la AEAT.

Por lo que respecta a la exclusión de dicho sistema, el artículo 4.3 del RD 1363/2010 dispone que 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». Aunque no se indica expresamente en este precepto cuando se refiere a la solicitud, se deduce de la regulación que efectúa, a continuación, de la resolución de dicha solicitud, que el obligado tributario debe señalar en dicha solicitud un lugar para la práctica de las posteriores notificaciones.

La resolución de dicha solicitud debe llevarse a cabo en el plazo de un mes desde su presentación. Ahora bien, si transcurrido dicho plazo no se hubiera resuelto expresamente la solicitud, debe entenderse que «a partir del vencimiento de dicho plazo, el obligado deja de estar incluido en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Esta exclusión por la falta de resolución en plazo tendrá la misma eficacia que si se hubiera dictado resolución estimatoria en plazo. Lo anterior no será obstáculo para que, si siguen concurriendo las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria pueda notificar al obligado su nueva inclusión en dicho sistema conforme al artículo 5».

Si la resolución es estimatoria, debe figurar la fecha a partir de la cual es efectiva la exclusión del sistema y se debe notificar en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la dirección electrónica habilitada de uno u otro. La fecha de efectividad de la exclusión no puede exceder de un mes desde la fecha en la que se hubiere dictado la resolución. En consecuencia, es posible que el obligado tributario reciba alguna notificación en su dirección electrónica habilitada desde que se dicta la resolución estimatoria hasta que se hace efectiva la exclusión del sistema de notificación electrónica obligatoria.<sup>11</sup>

Mientras que, si la resolución es denegatoria, por entenderse que no han dejado de cumplirse las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada, debe notificarse dicha resolución en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, deberá ponerse en el plazo de un mes a disposición del obligado en la dirección electrónica habilitada de uno u otro.

## 5. La práctica de las notificaciones

A la práctica de este tipo de notificaciones se dedica el artículo 6 del RD 1363/2010. En concreto, dispone, en el apartado 1, que, una vez que se produce la inclusión en el sistema, el acceso a las mismas se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se identifica mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado. Esta última previsión da cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 115 bis, apartado tercero, que dispone que «la práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia».

En concreto, el obligado tributario accede a la dirección electrónica habilitada a través del Punto de Acceso General de la Administración General del Estado (<http://notificaciones.060.es>), a través de la sede electrónica de la AEAT (<http://www.agenciatributaria.gob.es>) o a través de la sede del prestador del servicio de la dirección electrónica (<http://www.correos.es>) y se puede acceder siempre al contenido de las notificaciones (pendientes de notificación o ya practicadas), por comparecencia electrónica en la sede electrónica de la AEAT.

11. Por ello, como acertadamente pone de relieve Moreno González (cit. pág. 23), «la resolución debería advertir expresamente este extremo y precisar a partir de qué fecha concreta se hará efectiva la exclusión».



De la regulación contenida en la Orden PRE/878/2010 del sistema de dirección electrónica se desprende que los obligados dados de alta en dicho sistema disponen de una dirección única asociada a un buzón electrónico en el que el prestador del servicio deposita la notificación enviada por la AEAT.

Cuando se trata de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, en virtud de lo señalado en el artículo 6.2 del RD 1363/2010, el acceso lo pueden hacer con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de Apoderamientos de la AEAT. Las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización (apartado 4 del mencionado artículo 6).

Asimismo, el acceso a la dirección electrónica habilitada puede realizarse, además de por el obligado tributario, por un tercero que disponga de un poder expreso para la recepción de notificaciones telemáticas de la AEAT. Así, dispone el artículo 6.3 del RD 1363/2010 que «en el caso de otorgamiento de poder, debidamente inscrito en el Registro antes mencionado, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica».

En consecuencia, no sólo se permite el acceso a la dirección electrónica habilitada al propio obligado tributario mediante el correspondiente certificado electrónico, sino también a su apoderado, siempre y cuando disponga de un poder expreso para recibir notificaciones electrónicas tributarias y utilice el oportuno certificado electrónico. A estos efectos, se requiere también que el poder se haya inscrito en el Registro de Apoderamientos de la AEAT, regulado por la Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la AEAT.

Respecto a la forma de acreditación del poder, se puede otorgar el poder mediante comparecencia personal del poderdante en las oficinas de la AEAT presentando el

oportuno formulario o entregando el poder otorgado mediante documento público o privado con firma notarialmente legitimada o bien cumplimentando el formulario correspondiente en la sede electrónica de la AEAT.

Por otro lado, interesa poner de relieve algunas cuestiones específicas que deben tenerse en cuenta en el caso del apoderamiento para recibir notificaciones electrónicas: solamente se puede apoderar a una persona (física o jurídica) de forma simultánea; para que produzca efectos el apoderamiento, se necesita la aceptación del apoderado, acreditada mediante comparecencia, documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia en la sede electrónica de la AEAT; los efectos derivados del apoderamiento se producen a partir del momento de su incorporación en el Registro de Apoderamientos; es preciso que en el apoderamiento conste de forma expresa que comprende la recepción de notificaciones electrónicas y la fecha de vigencia del apoderamiento e implica el consentimiento del poderdante a la utilización de medios electrónicos para la práctica de notificaciones por parte de la AEAT; tras el cumplimiento de los requisitos anteriores, las notificaciones se practicarán al representante preferentemente de forma electrónica, salvo en el caso de los sujetos a quienes se aplica la notificación electrónica obligatoriamente, a quienes se practicarán las notificaciones por el canal electrónico; y, en último extremo, cabe la renuncia al apoderamiento en cualquier momento a través de la sede electrónica de la AEAT (produciéndose, en este caso, la baja del Registro de forma automatizada) y también su revocación a través de los mismos medios que existen para su otorgamiento (lo que produce efectos a partir de su comunicación fehaciente a la Administración).

Por último, el artículo 6.5 del RD 1363/2010 señala que la AEAT «certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada. Esta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido».

## Bibliografía

- COTINO HUESO, Lorenzo (2010). «El derecho a relacionarse electrónicamente con las Administraciones y el estatuto del ciudadano e-administrado en la Ley 11/2007 y la normativa de desarrollo». En: *La Ley de Administración Electrónica*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- GAMERO CASADO, Eduardo (2010). «Comunicaciones y notificaciones electrónicas». *Cuadernos de Derecho Local*. N.º 22.
- LÓPEZ LUBIÁN, Juan Ignacio; CABALLO MINGO, Gaspar (2011). «El sistema de notificación de las actuaciones tributarias a través de la dirección electrónica habilitada: análisis del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre». *Revista de Contabilidad y Tributación*. N.º 335.
- MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Rubén (2009). *Administración pública electrónica*. Madrid: Civitas.
- MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2011). «Notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT y los derechos y garantías de los obligados tributarios». *Revista Interactiva Actualidad*. N.º 9.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2009). «El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos». *Revista de Información Fiscal*. N.º 96.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2011). «Régimen jurídico de los certificados tributarios». *Revista Española de Derecho Financiero*. N.º 149.
- REGO BLANCO, María Dolores (2010). «Registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas». En: *La Ley de Administración Electrónica*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- ROVIRA FERRER, Irene (2009). «La Administración electrónica tributaria: implantación y respuesta ciudadana». En: A. M.<sup>a</sup> Delgado; R. Oliver (coord). *Administración electrónica tributaria*. Barcelona: Bosch.
- VALERO TORRIJOS, Julián (2007). *El régimen jurídico de la e-Administración*. Granada: Comares.

## Cita recomendada

DELGADO GARCÍA, Ana María (2011). «Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos». En: «Administración electrónica tributaria» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 12, págs. 66-76. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n12-delgado/n12-delgado>>

ISSN 1699-8154



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

---

### Sobre la autora

Ana María Delgado García  
[adelgadoga@uoc.edu](mailto:adelgadoga@uoc.edu)

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

Universitat Oberta de Catalunya  
Estudios de Derecho y Ciencia Política  
Avda. Tibidabo, 39-43  
08035 Barcelona, España