

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

JUAN IGNACIO LÓPEZ LUBIÁN

GASPAR CABALLO MINGO

*Inspectores de Hacienda del Estado.
Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT*

Extracto:

EL acceso obligatorio por medios electrónicos a las notificaciones y comunicaciones efectuadas en los procedimientos tributarios va a suponer una importante mejora de la eficacia y eficiencia de la gestión tributaria, así como una significativa reducción de las cargas fiscales de los obligados tributarios y un incremento de la seguridad jurídica de los mismos.

Este documento muestra las líneas fundamentales de funcionamiento del sistema (la dirección electrónica habilitada), analizando los ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación obligatoria, así como las condiciones y requisitos para lograr un acceso seguro de los contribuyentes a las mencionadas notificaciones y comunicaciones.

Palabras clave: procedimientos tributarios, notificaciones, comunicaciones, medios electrónicos y dirección electrónica habilitada.

THE NOTIFICATION SYSTEM OF TAX PROCEEDINGS THROUGH E-MAIL ADDRESS: ANALYSIS OF ROYAL DECREE 1363/2010, OF 29 OCTOBER

JUAN IGNACIO LÓPEZ LUBIÁN

GASPAR CABALLO MINGO

*Inspectores de Hacienda del Estado.
Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT*

Abstract:

COMPULSORY access through electronic means to the notifications and communications made in tax procedures will represent an important improvement of the efficacy and efficiency of tax management, as well as a significant reduction in the tax burdens and an increase legal certainty of the taxpayers.

This document shows the main lines of e-mail address system operation, analyzing the subjective and objective areas of compulsory application, and the conditions and requirements for secure access of the taxpayers to these notifications and communications.

Keywords: tax procedures, notifications, communications, electronic means and e-mail address.

Sumario

1. Antecedentes legales y rango normativo de la regulación de la notificación electrónica obligatoria.
 - 1.1. Antecedentes legales.
 - 1.2. Rango normativo.
2. El sistema de dirección electrónica habilitada.
3. Ámbito objetivo de aplicación.
 - 3.1. Actuaciones y procedimientos que comprende.
 - 3.2. Supuestos en los que puede no practicarse la notificación electrónica.
 - 3.3. Supuestos en los que no procede practicar la notificación electrónica.
 - 3.4. Notificaciones en procedimientos no iniciados de oficio.
4. Ámbito subjetivo: personas y entidades obligadas a recibir las notificaciones por medios electrónicos.
 - 4.1. Delimitación del colectivo.
 - 4.2. Cuestiones relevantes del colectivo de obligados.
5. Identificación y autenticación de los contribuyentes en el acceso a las notificaciones: el certificado electrónico.
6. La colaboración social en las relaciones electrónicas con la Administración tributaria y el necesario apoderamiento para la recepción de las notificaciones.
 - 6.1. La colaboración social en las relaciones electrónicas con la Administración tributaria.
 - 6.2. El Registro de Apoderamientos. Los apoderamientos para la recepción de notificaciones tributarias.
7. La práctica de notificaciones electrónicas a incapacitados, fallecidos o personas jurídicas extinguidas.
8. Aplicación práctica del sistema.
 - 8.1. Comunicación de la inclusión en el sistema.
 - 8.2. Actuación del obligado una vez recibida la comunicación inicial.
 - 8.3. Funcionamiento del sistema.
 - 8.4. Exclusión del sistema.
 - 8.5. Servicios de ayuda.
9. Conclusiones y valoración del sistema.

1. ANTECEDENTES LEGALES Y RANGO NORMATIVO DE LA REGULACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA OBLIGATORIA

1.1. Antecedentes legales

El marco normativo que sirve de antecedente al Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, regulador de los supuestos de notificaciones y comunicaciones obligatorias por medios electrónicos a practicar por la Agencia Tributaria, viene dado por la **Ley 11/2007**, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y una de sus normas de desarrollo, concretamente el **Real Decreto 1671/2009**, de 6 de noviembre. En lo que respecta al ámbito tributario, también podemos mencionar el **Real Decreto 1065/2007**, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. A continuación se analizan estas tres fuentes normativas:

- a) **La Ley 11/2007**, de 11 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos supuso un impulso definitivo en la implantación de la Administración electrónica al consagrar los medios electrónicos no solo como preferentes en las comunicaciones entre las distintas Administraciones públicas, sino también como un auténtico derecho de los ciudadanos a su utilización para relacionarse con la Administración y ejercer sus derechos, así como por contemplar la posibilidad de establecer la obligatoriedad de su utilización para determinados ciudadanos a quienes se supone garantizado el acceso a las modernas tecnologías de la información y la comunicación.

Esta posible obligatoriedad queda recogida en los siguientes preceptos:

Artículo 27.6: «Reglamentariamente, las Administraciones públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.»

Artículo 28.1: «Para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6. (...)».

Artículo 28.4: «Durante la tramitación del procedimiento, el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, utilizándose los demás medios admitidos en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, excepto en los casos previstos en el artículo 27.6 de la presente ley».

La posibilidad de establecer reglamentariamente determinados supuestos de notificación electrónica obligatoria tiene la consecuencia lógica de que, en esos supuestos, el interesado pierde el derecho a escoger el medio, electrónico o no electrónico, de la notificación.

Cabría cuestionarse si estos artículos son de aplicación directa a la actividad de la Administración tributaria, a lo que hay que responder afirmativamente, ya que los artículos 27 y 28 de la Ley 11/2007 integran la Sección 2.^a del Capítulo III del Título II («Régimen jurídico de la Administración electrónica»), Título de aplicación directa a la Agencia Estatal de Administración Tributaria como entidad de derecho público vinculada o dependiente de la Administración General del Estado, según se desprende del artículo 2.1 de la propia Ley 11/2007.

De este modo, solo el Título III de la Ley 11/2007 resultaría de aplicación subsidiaria a los procedimientos tributarios, conforme a su disposición adicional cuarta:

«La aplicación de lo dispuesto en el Título Tercero de esta ley a los procedimientos en materia tributaria, de Seguridad Social y desempleo y de régimen jurídico de los extranjeros en España, se efectuará de conformidad con lo establecido en las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima y decimonovena de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Asimismo, en la aplicación de esta ley habrán de ser tenidas en cuenta las especificidades en materia de contratación pública, conforme a lo preceptuado en la disposición adicional séptima del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio».

- b) La citada Ley 11/2007, ley posterior a la Ley General Tributaria (LGT) y, como acabamos de comprobar, de aplicación directa a todas las actuaciones y procedimientos de la Agencia Tributaria, ha sido objeto de desarrollo en el **Real Decreto 1671/2009**, de 6 de noviembre, cuyo artículo 32 señala que **la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos** con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes **podrá establecerse mediante orden ministerial** donde se especificarán las comunicaciones a las que se aplique el medio electrónico de que se trate y los sujetos obligados. Asimismo, en su artículo 38 se desarrolla la práctica de la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de **dirección electrónica habilitada** (en adelante, DEH), previendo que bajo responsabilidad del Ministerio de la Presidencia existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios.

Este sistema ha sido regulado mediante la **Orden PRE/878/2010**, de 5 de abril, por la que se establece el régimen legal del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.

Señalar que esta previsión reglamentaria, a diferencia del contenido legal, resulta solo de aplicación supletoria respecto de la gestión electrónica de procedimientos en materia tributaria, conforme al segundo apartado de la disposición adicional primera del propio Real Decreto 1671/2009, que se remite a la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por lo que hay que analizar asimismo la posible normativa tributaria sobre el particular.

- c) La normativa tributaria específica sobre notificaciones electrónicas se encuentra en el artículo 115 bis 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, incorporado por el reciente Real Decreto 1/2010, de 8 de enero. El nuevo artículo 115 bis ha introducido una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que, tras la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

«1. Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta dirección electrónica 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.

2. Transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

3. 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.

4. 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 así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal. (...).»

1.2. Rango normativo

A la vista de los antecedentes normativos señalados, el Real Decreto 1363/2010 toma dos decisiones que, en un primer momento, se podrían calificar como de sorprendentes, pero que se van a tratar de fundamentar:

- 1.^a **Regular las notificaciones electrónicas de la Agencia Tributaria mediante una norma de rango superior a la orden ministerial como es el real decreto.**
- 2.^a **Utilizar la DEH para la Administración General del Estado sin hacer uso del mecanismo y procedimiento específico previsto en el Real Decreto 1065/2007.**

1.ª Regulación por real decreto.

El establecimiento de la obligatoriedad de uso de medios electrónicos mediante orden ministerial tiene otros precedentes normativos, como el propio artículo 98.4 de la LGT, conforme al cual se ha establecido la obligatoriedad del cumplimiento por medios electrónicos de numerosas obligaciones formales:

«En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

También es la pauta general seguida en otras Administraciones públicas españolas (baste citar el art. 13 del Decreto catalán 56/2009, de 7 de abril, o el art. 19 del Decreto de Castilla-La Mancha 12/2010, de 16 de marzo, en ambos casos remitiéndose a la orden de la consejería competente).

Asimismo, el reconocimiento de la implantación de la obligatoriedad de comunicación por medios electrónicos ha sido respaldado por el Consejo de Estado en otras ocasiones, como por ejemplo en el dictamen de 15 de octubre de 2009 (n.º 1457/2009) sobre el proyecto que dio lugar al Real Decreto 1671/2009 y en el que no efectuó ninguna observación sobre el particular, así como en el dictamen de 17 de diciembre de 2009 (n.º 1858/2009) sobre el proyecto que dio lugar al Real Decreto 1/2010, donde declaró que el artículo 27.6 de la Ley 11/2007 otorgaba la cobertura legal suficiente al actual artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007.

No obstante, el mismo Consejo de Estado, en posterior dictamen de 18 de marzo de 2010, relativo al anteproyecto de Ley de Economía Sostenible (n.º 215/2010), realizó diversas consideraciones acerca de la notificación electrónica en el ámbito tributario con ocasión de la propuesta de introducir un nuevo apartado 3 en el artículo 110 de la LGT, mediante el cual se habilitaba al Ministro de Economía y Hacienda para establecer los supuestos y condiciones en que los obligados tributarios quedarían obligados a recibir las notificaciones que practicara la Administración tributaria por medios electrónicos.

En este dictamen, el Consejo de Estado matizaba su criterio anterior señalando que, con relación al artículo 27.6 de la Ley 11/2007, **las excepciones relativas a la obligatoriedad de recibir la notificación por medios electrónicos debían fijarse «reglamentariamente»**, expresión que refiere al ejercicio ordinario de la potestad reglamentaria, esto es, al que se realiza por el Consejo de Ministros mediante real decreto.

Dada la trascendencia de la materia tributaria y su cercanía al derecho a la tutela judicial (es decir, en sentido amplio, al derecho de defensa), así como por razones de prudencia derivadas de la necesidad de cumplir todas las exigencias legales en una materia tan relevante tanto para los ciudadanos como para la propia Administración pública, para fijar la obligatoriedad de la notificación electrónica se ha preferido utilizar la vía de un real decreto aprobado por el Consejo de Ministros, a pesar de la posible existencia de una cobertura jurídica formal para establecer la obligatoriedad de la práctica de notificaciones electrónicas en determinados supuestos mediante una norma de rango inferior como es la orden ministerial.

En este sentido, el propio Consejo de Estado en el dictamen 1815/2010, de 30 de septiembre, emitido con relación al Real Decreto 1613/2010, señala que nada hay que objetar a la opción por el rango de real decreto, considerándose esta una solución más acertada desde el punto de vista de la relevancia de la materia afectada.

2.ª Utilización por la Agencia Tributaria de la DEH para la Administración General del Estado.

La decisión de no utilizar una dirección electrónica específica para la Agencia Tributaria y de adherirse para la práctica de notificaciones voluntarias al sistema de DEH que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración del Estado viene determinada por la aplicación del principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones tributarias formales recogido en el artículo 3 de la LGT ya que de esta forma se permite a los contribuyentes utilizar un único sistema de recepción de las notificaciones administrativas, entre las que se encuentran las tributarias.

No obstante, hay que resaltar que la **decisión de someter la práctica de las notificaciones tributarias al régimen y funcionamiento general deja sin contenido las especialidades previstas para las mismas en el artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007**, entre otras la referente a la publicación oficial del acuerdo de asignación de la dirección electrónica tributaria y la necesidad de dejar pasar un mes desde la mencionada publicación para empezar a practicar las notificaciones por medios electrónicos. En cualquier caso, el plazo del mes se cumple sobradamente, ya que el Real Decreto 1363/2010 se publicó en el BOE de 16 de noviembre de 2010 y su entrada en vigor se produce el 1 de enero de 2011.

2. EL SISTEMA DE DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA

Mediante la puesta a disposición por parte de la Agencia Tributaria en la DEH del documento en el que conste el acto que se quiere comunicar o notificar, se producen los efectos señalados en el artículo 28.3 de la Ley 11/2007 que establece lo siguiente:

«Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran 10 días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.»

De esta forma, por el acceso a su contenido o por el rechazo de la notificación por parte del interesado o de su representante, la Administración tributaria **se asegura la notificación del acto en cuestión en un plazo máximo de 10 días**.

Las características del sistema de DEH al que se adhiere la Agencia Tributaria para la práctica de sus notificaciones se establecen en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, y son las siguientes:

- a) La titularidad de la dirección electrónica a partir de la cual se construyan las direcciones electrónicas habilitadas de los interesados, corresponde al Ministerio de la Presidencia (actualmente al Ministerio de Política Territorial y Administración Pública).

- b) La prestación del servicio se lleva a cabo por dicho Ministerio, directamente o a través del prestador que se establezca (actualmente es la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos).
- c) El sistema de DEH se sujeta a lo establecido en los Esquemas Nacionales de Interoperabilidad y de Seguridad, así como a la normativa protectora en materia de datos de carácter personal. De este modo, por una parte se debe permitir acceder al sistema desde cualquier navegador o plataforma y se garantiza la comunicación entre los sistemas de todas las Administraciones Públicas y, por otra, el sistema debe contener mecanismos de cifrado para proteger la confidencialidad de los datos en las transmisiones y las medidas de seguridad adecuadas para que el prestador del servicio de DEH no acceda al contenido de los actos y actuaciones administrativas que se notifiquen.
- d) Cuando se reciba del órgano u organismo de la Administración General del Estado el aviso de que un contribuyente está incluido en el sistema, mediante la práctica de una notificación, se le asigna de oficio una dirección electrónica. El directorio del servicio debe recoger el nombre y apellidos o la razón o denominación social, su número de identificación fiscal y la DEH.
- e) La DEH tiene vigencia indefinida y no se puede inhabilitar por el interesado cuando la práctica de las notificaciones electrónicas tenga para él carácter obligatorio.
- f) La identificación y autenticación de la notificación del emisor se hará por alguno de los medios admitidos conforme a la Ley 11/2007 y de acuerdo con lo establecido por el Real Decreto 1671/2009.
- g) La autenticación de los ciudadanos en el acceso al contenido del documento notificado se hará mediante los certificados electrónicos que se admitan conforme a lo establecido en la normativa vigente. En particular, las personas jurídicas y entidades sin personalidad podrán acceder al contenido del documento notificado mediante dichos certificados.
- h) El sistema de notificación electrónica acredita la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación. Ello tiene lugar mediante la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica.

El prestador del servicio de DEH deberá remitir al órgano u organismo actuante, por cada notificación electrónica:

- Certificación electrónica de la fecha y hora en la que recibe el aviso de puesta a disposición enviada por el órgano u organismo notificador.
- Certificación electrónica de la fecha y hora en la que se produce la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio acto o actuación notificada o, al menos, su sello electrónico.
- Certificación electrónica en la que conste la fecha y hora en la que se produce el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

- Certificación electrónica del transcurso del plazo de 10 días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.
- Certificación electrónica de cualquier incidencia que se produzca en la práctica de lo dispuesto en los apartados anteriores.

El sistema de DEH acredita igualmente el acceso del destinatario al contenido del documento notificado, así como cualquier causa técnica que lo imposibilite. El acceso de los interesados al sistema y al contenido de las notificaciones debe ser, por lo tanto, permanente adoptándose las medidas organizativas y técnicas para garantizar la disponibilidad del servicio 7 días a la semana y 24 horas al día.

El acceso se produce a través del Punto de Acceso General de la Administración General del Estado (<http://notificaciones.060.es>), así como de las sedes electrónicas del Ministerio de la Presidencia y de los órganos u organismos adheridos al sistema (en este caso, la sede electrónica de la AEAT: <https://www.agenciatributaria.gob.es>) o a través de la sede del prestador del servicio de dirección electrónica (en este caso, Correos, en la dirección <http://www.correos.es>).

3. ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN

3.1. Actuaciones y procedimientos que comprende

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 3 del Real Decreto 1363/2010, el ámbito objetivo de la notificación electrónica comprende las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones públicas que tiene atribuida o encomendada.

Por consiguiente, se puede afirmar que, **una vez recibida la comunicación de la inclusión en el sistema** de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del real decreto, **la notificación electrónica pasa a convertirse para la Agencia Tributaria en la forma habitual en la que efectúa sus comunicaciones y notifica los actos administrativos de carácter tributario a los contribuyentes.**

3.2. Supuestos en los que puede no practicarse la notificación electrónica

No obstante, la afirmación de que la notificación electrónica pasa a ser la forma habitual de notificación y comunicación de las actuaciones y procedimientos tributarios, el artículo 3.2 del Real Decreto 1363/2010 señala que la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede practicar las notificaciones por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en determinados supuestos previstos en las letras a), b) y c):

- a) Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la **comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y **solicite la comunicación o notificación personal en ese momento**.

La notificación personal en esos supuestos contribuye a reducir la presión fiscal indirecta sobre el contribuyente de una manera compatible con la economía y eficacia de las actuaciones administrativas, configurándose como un auténtico servicio a los ciudadanos.

Entre otros casos podemos citar:

- Cuando el contribuyente acuda a interesarse por una devolución y se dé la circunstancia de que exista una retención sobre la misma porque está pendiente de notificar un requerimiento aclaratorio de datos o imputaciones.
- Cuando en el curso de un procedimiento de comprobación se proceda a notificar en oficina requerimientos, la propuesta de liquidación o la propia liquidación en sí.
- Cuando el contribuyente acuda a las oficinas para otros asuntos y se compruebe la existencia de incongruencias sobre su situación censal (datos de domicilio, de obligaciones periódicas, situaciones de entidades con un Número de Identificación Fiscal de carácter provisional...) que puedan motivar requerimientos futuros u originen retrasos en otros procedimientos.

Se trata por tanto de una opción del obligado tributario. Sin embargo, existe una excepción señalada por la norma, ya que esta opción de solicitud de la comunicación o notificación personal por parte del obligado no existirá cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado b) siguiente, ya que entonces será la propia Administración tributaria quien deberá decidir si procede o no efectuar la notificación con ocasión de la personación del contribuyente.

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

Podemos citar como ejemplo aquellos supuestos en los que esté próxima (menos de 10 días) la prescripción o caducidad del procedimiento y, en caso de utilizarse la notificación electrónica, pudiera existir perjuicio del expediente por incumplimiento de los plazos.

También se pueden poner de ejemplo los supuestos en los que se decida el inicio del procedimiento inspector por personación en las oficinas o locales de la empresa para comprobar la realidad o la naturaleza de las actividades realizadas o por ser necesaria la toma de parámetros determinantes de los niveles de tributación.

- c) Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de DEH.

Se trata de un supuesto transitorio, que se producirá con frecuencia en los primeros meses de aplicación del real decreto o en los supuestos de alta en el censo de obligados, en los que

la Agencia Tributaria reciba la constancia de la inclusión del contribuyente en el sistema de DEH (generalmente por la recepción del acuse de recibo de dicha notificación) en una fecha posterior a la entrega al servicio de correos de una notificación o comunicación que, por lo tanto, será entregada por el servicio postal.

En cualquiera de los supuestos mencionados en los tres apartados anteriores pudiera suceder que el contribuyente recibiese la misma notificación o comunicación en dos momentos temporales distintos, por lo que es necesario determinar cuál es la notificación que prevalece a efectos del cómputo de plazos de recursos, caducidad o prescripción. El apartado 3 del artículo 3 del real decreto lo aclara en los siguientes términos: «Si en algunos de los supuestos referidos en el apartado anterior la Agencia Estatal de Administración Tributaria llegara a practicar la comunicación o notificación por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada.»

3.3. Supuestos en los que no procede practicar la notificación electrónica

El artículo 3.4 del real decreto establece los supuestos en los que no resultan procedentes las notificaciones a través de la DEH. Son los siguientes:

- a) Cuando el acto a notificar va acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico (pensemos en el caso de muestras de productos en procedimientos aduaneros).
- b) Aquellas notificaciones que, de acuerdo con su normativa específica, deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado o en otro lugar señalado al efecto por la normativa o en cualquier otra forma no electrónica.
- c) Notificaciones que efectúa la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.
- d) Notificaciones que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- e) Determinadas notificaciones que se efectúan a las entidades de crédito:
 - e.1) Las dirigidas a aquellas entidades adheridas al procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
 - e.2) Las que se efectúan a aquellas que actúan como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el desarrollo del servicio de colaboración.
 - e.3) Las que se realizan a las entidades 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.

- f) Notificaciones que deban practicarse con ocasión de la participación por vía electrónica en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3.4. Notificaciones en procedimientos no iniciados de oficio

El sistema de DEH se configura como el sistema habitual para la realización de las notificaciones y comunicaciones de la Agencia Tributaria en sus actuaciones de oficio, no así para aquellas que se deban practicar en procedimientos iniciados a solicitud del interesado (entre las que se destacan las correspondientes a recursos o las de solicitud de concesión de beneficios fiscales).

A tales efectos, el artículo 3.5 del real decreto señala que las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que este o su representante hayan señalado un lugar para notificaciones distinto de la DEH de uno u otro se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante. Es decir que, como es lógico, prevalece lo dispuesto en el artículo 110.1 de la LGT, que recoge esta opción del obligado tributario.

No obstante, como elemento adicional para asegurar la práctica de la notificación, el citado artículo continúa diciendo 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 DEH del representante o del interesado si aquel no la tuviere o este no actuase por medio de representante.

4. ÁMBITO SUBJETIVO: PERSONAS Y ENTIDADES OBLIGADAS A RECIBIR LAS NOTIFICACIONES POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

4.1. Delimitación del colectivo

Según el artículo 5 del real decreto estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria los siguientes colectivos:

- a) Las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal –NIF– que empiecen por la letra A) o de sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiecen por la letra B).
- b) Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiecen por la letra N) así como los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiecen con la letra W).
- c) Las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U), y las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos:

agrupación de interés económico, agrupación de interés económico europea, fondo de pensiones, fondo de capital riesgo, fondo de inversiones, fondo de titulización de activos, fondo de regularización del mercado hipotecario, fondo de titulización hipotecaria o fondo de garantía de inversiones.

d) Con independencia de su personalidad o forma jurídica, las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- d.1) Que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por el artículo 3.5 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- d.2) Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal, 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.
- d.3) Que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades, regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- d.4) Que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual, regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- d.5) Aquellas que tengan una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 bis del Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

4.2. Cuestiones relevantes del colectivo de obligados

La primera cuestión que se suscita es la referente a si la determinación del colectivo que resulta obligado a la notificación electrónica se ajusta a los límites del artículo 27.6 de la Ley 11/2007, en concreto, a que cuenten con la garantía del acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos para recibir la notificación por vía electrónica en razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados.

El Consejo de Estado, en el mencionado dictamen 1858/2009, ha aclarado que tal exigencia se refiere no solo a los colectivos de personas físicas sino que debiera incluir también a las personas jurídicas, por lo que la extensión de la obligatoriedad a todas las entidades, en concreto a las pequeñas y medianas empresas constituidas en forma societaria, podría suscitar dudas.

Sin embargo, tales dudas quedan aclaradas en el caso concreto de notificaciones tributarias a sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, si se considera que todas ellas, independientemente de su dimensión, disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en DEH por las siguientes razones:

- 1.^a Estas entidades ya se relacionan con la Agencia Tributaria por medios telemáticos, ya que están obligadas a presentar telemáticamente tanto el Impuesto sobre Sociedades (desde la declaración de Sociedades 2006 según lo dispuesto en la Orden EHA/1433/2007, de 17 de mayo, aprobatoria de los modelos de declaración del citado ejercicio), como el resto de auto-liquidaciones periódicas (desde el tercer trimestre de 2008 según lo establecido en la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre, de ampliación de las condiciones de presentación telemática obligatoria). Según las estadísticas de declaraciones presentadas por Internet ofrecidas por la Agencia Tributaria (actualización a 2 de noviembre de 2010) y sin contar las declaraciones de aduanas de comercio exterior, el número total de declaraciones tributarias presentadas por medios electrónicos ha ido aumentando progresivamente a lo largo de los últimos años (se ha pasado de 23.484.910 declaraciones en 2005 a 55.931.789 en 2009).
- 2.^a A todas esas entidades la normativa mercantil le 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 DEH.
- 3.^a Por último, es un hecho cierto que 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 DEH.

El real decreto también es respetuoso con lo que señala la Ley 11/2007, respecto a la capacidad técnica, económica y dedicación profesional de las personas físicas a las que resulta obligatoria la notificación electrónica ya que solo considera que reúnen estas características:

- Indirectamente a las personas físicas que pudieran formar parte de entidades sin personalidad jurídica que estuvieran obligadas, incluyendo titulares de establecimientos permanentes.
- Aquellas personas físicas que, excepcionalmente, pudieran tener la condición de gran empresa.
- Las personas físicas inscritas en el Registro de devolución mensual a efectos del IVA.
- Aquellas personas físicas que tengan una autorización para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI).

En definitiva, se trata básicamente de entidades jurídicas (sociedades anónimas o limitadas), alrededor de 2.000.000, y de unas pocas personas físicas, empresarios o profesionales, alrededor de 1.000, que ya se venían relacionando habitualmente con la Agencia Tributaria por medios electrónicos.

Una segunda cuestión es la relativa a la aplicación de la notificación electrónica obligatoria a aquellas entidades sin aparente actividad y que generalmente han resultado ilocalizables en intentos de notificación anteriores pero que aún presentan imputaciones de rentas o incluso tienen obligaciones tributarias pendientes con la Hacienda Pública. La respuesta debe ser afirmativa ya que las cita-

das entidades mantienen su plena personalidad jurídica, pues no han sido disueltas y liquidadas, aun en aquellos casos en que, por no haber presentado declaración, las mismas se hayan dado de baja en el índice de entidades en virtud de lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En muchas ocasiones, el primer paso necesario para la aplicación del sistema de notificación electrónica obligatoria a estas entidades deberá ser el proceder a notificar su inclusión en el sistema mediante la notificación por comparecencia establecido en el artículo 112 de la LGT.

La tercera cuestión hace referencia a la posibilidad de inclusión o de mantenimiento en el sistema de dirección electrónica obligatoria de las personas físicas fallecidas, de los menores de edad o incapacitados o de las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica ya extinguidas. En estos casos, las notificaciones tributarias pendientes deberán dirigirse, una vez constatado el fallecimiento, la incapacidad o la extinción de la entidad, a los sucesores o representantes legales de los mismos. Más adelante se desarrollará esta problemática con mayor profundidad en apartado independiente.

5. IDENTIFICACIÓN Y AUTENTICACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL ACCESO A LAS NOTIFICACIONES: EL CERTIFICADO ELECTRÓNICO

Se hace necesaria la identificación y autenticación de los contribuyentes en el acceso al contenido de las comunicaciones o notificaciones que la Agencia Tributaria efectúe a los mismos. El artículo 13.2 de la Ley 11/2007 establece tres posibles sistemas para relacionarse de manera segura con las Administraciones públicas:

- a) Sistemas de firma electrónica incorporados al Documento Nacional de Identidad (DNI), para personas físicas.
- b) Sistemas de firma electrónica avanzada, incluyendo los basados en certificado electrónico reconocido, admitidos por las Administraciones públicas.
- c) Otros sistemas de firma electrónica, como la utilización de claves concertadas en un registro previo como usuario, la aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos, en los términos y condiciones que en cada caso se determinen.

En el supuesto de las notificaciones electrónicas, la Agencia Tributaria admite los dos primeros que, en el caso de personas jurídicas, quedan reducidos a uno: **el certificado electrónico**.

El artículo 6 de la Ley 59/2003 de firma electrónica define el certificado electrónico como un documento firmado electrónicamente por un prestador de servicios de certificación que vincula unos datos de verificación de firma a un firmante y confirma su identidad.

Prestador de servicios de certificación es la persona física o jurídica que expide certificados electrónicos o presta otros servicios en relación con la firma electrónica.

El firmante es la persona que posee un dispositivo de creación de firma y que actúa en nombre propio o en nombre de una persona física o jurídica a la que representa. En el caso de personas jurídi-

cas, podrán solicitar certificados electrónicos sus administradores, representantes legales y los representantes voluntarios con poder bastante a estos efectos. La custodia de los datos de creación de firma asociados a cada certificado electrónico de persona jurídica será responsabilidad de la persona física solicitante, cuya identificación se incluirá en el certificado electrónico. También pueden ser titulares de un certificado electrónico las entidades sin personalidad jurídica con NIF definitivo. En particular:

- Comunidades de bienes.
- Comunidades de propietarios en régimen de propiedad horizontal.
- Comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
- Sociedades civiles sin personalidad jurídica.
- Herencias yacentes.
- Fondos de inversión.
- Uniones temporales de empresas.
- Fondos de capital-riesgo y fondos de garantía de inversiones.
- Fondos de pensiones.
- Fondos de regulación del mercado hipotecario, de titulación hipotecaria y de titulación de activos.

En el ámbito de las relaciones tributarias, los certificados electrónicos admitidos deben tener el carácter de **certificados reconocidos**. Según el artículo 11 de la Ley 59/2003, son certificados reconocidos los certificados electrónicos expedidos por un prestador de servicios de certificación que cumpla los requisitos establecidos (en cuyo caso el prestador pasa a denominarse **autoridad de certificación**) en cuanto a la comprobación de la identidad y demás circunstancias de los solicitantes y a la fiabilidad y garantías de los servicios de certificación que presten. Los certificados reconocidos deben incluir, al menos, los siguientes datos:

- a) La indicación de que se expiden como tales.
- b) El código identificativo único del certificado.
- c) La identificación del prestador de servicios de certificación que expide el certificado y su domicilio.
- d) La firma electrónica avanzada del prestador de servicios de certificación que expide el certificado.
- e) La identificación del firmante, en el supuesto de personas físicas, por su nombre y apellidos y su número de DNI o a través de un seudónimo que conste como tal de manera inequívoca y, en el supuesto de personas jurídicas, por su denominación o razón social y su código de identificación fiscal.

- f) Los datos de verificación de firma que correspondan a los datos de creación de firma que se encuentren bajo el control del firmante.
- g) El comienzo y el fin del periodo de validez del certificado.
- h) Los límites de uso del certificado, si se establecen.
- i) Los límites del valor de las transacciones para las que puede utilizarse el certificado, si se establecen.

En el caso de certificados reconocidos de personas jurídicas, los prestadores de servicios de certificación deben comprobar los datos relativos a la constitución y personalidad jurídica y a la extensión y vigencia de las facultades de representación del solicitante, bien mediante consulta en el registro público en el que estén inscritos los documentos de constitución y de apoderamiento, bien mediante los documentos públicos que sirvan para acreditar los extremos citados de manera fehaciente, cuando aquellos no sean de inscripción obligatoria.

Si los certificados reconocidos reflejan una relación de representación voluntaria, los prestadores de servicios de certificación deben comprobar los datos relativos a la personalidad jurídica del representado y a la extensión y vigencia de las facultades del representante, bien mediante consulta en el registro público en el que estén inscritas, bien mediante los documentos públicos que sirvan para acreditar los extremos citados de manera fehaciente, cuando aquellos no sean de inscripción obligatoria.

Si los certificados reconocidos admiten otros supuestos de representación, los prestadores de servicios de certificación deben exigir la acreditación de las circunstancias en las que se fundamentan, en la misma forma prevista anteriormente.

Todos los prestadores de servicios de certificación deben formular una **declaración de prácticas de certificación** en la que detallarán las obligaciones que se comprometen a cumplir en relación con la gestión de los datos de creación y verificación de firma y de los certificados electrónicos, así como las condiciones aplicables a su solicitud, suspensión y extinción de su vigencia y, en su caso, la existencia de procedimientos de coordinación con los registros públicos correspondientes que permitan el intercambio de información de manera inmediata sobre la vigencia de los poderes indicados en los certificados y que deban figurar preceptivamente inscritos en dichos registros.

La declaración de prácticas de certificación de cada prestador está disponible al público en la página web de cada prestador de servicios de certificación y tiene la consideración de documento de seguridad a los efectos previstos en la legislación en materia de protección de datos de carácter personal.

La **relación de entidades emisoras de certificados electrónicos admitidos** para el sistema de DEH se encuentra en la dirección electrónica <http://notificaciones.060.es> en el apartado **requisitos de acceso**¹.

¹ Estas entidades son Camerfirma Certificados Camerales, Agencia Notarial de Certificación, ANF, Autoridad de Certificación de la Abogacía, CA Banesto, Administracions Locals de Catalunya, Entitat pública de certificacio de ciutadans, Secretaria d'Administració i Funció Pública, Universitats y Recerca, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Firmaprofesional, Generalitat Valenciana, Servicio de Certificación del Colegio de Registradores e IZENPE.

Hay que resaltar que en las distintas oficinas de la Agencia Tributaria se ofrece la posibilidad de obtener el certificado electrónico emitido como autoridad certificadora por la **Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT)**, autoridad de certificación admitida para la práctica de notificaciones electrónicas, que presenta las siguientes especialidades en su declaración de prácticas de certificación para verificar la identidad de los solicitantes:

- Aunque la Ley 59/2003 (art. 6) contempla la posibilidad de emitir un certificado a nombre de un representante legal de una persona física, las normas que en la actualidad regulan la expedición de certificados electrónicos de la FNMT para su empleo en el ámbito tributario **no prevén la posibilidad de emitir certificados de representante de persona física.**
- Para la identificación de la persona física, se exige en todo caso su **personación** ante los encargados de verificarla, sin que pueda hacerse uso de la posibilidad prevista en el apartado 1 del artículo 13 de la Ley 59/2003, que habilita para prescindir de la personación ante la oficina si su firma en la solicitud de expedición de un certificado reconocido ha sido legitimada en presencia notarial.
- En el supuesto de personas jurídicas, para la correcta identificación del solicitante se exige que el certificado del Registro Público (en el caso de sociedades anónimas y limitadas, el Registro Mercantil) en donde conste el carácter de representante legal, voluntario o apoderado con poder específico para solicitar el certificado, haya sido expedido en el plazo de los **10 días** anteriores a la solicitud. Indicar, no obstante, que también entra dentro de la declaración de prácticas de certificación de la FNMT la posibilidad de que, si existe conexión en la oficina receptora de la AEAT, se compruebe la vigencia de la representación o apoderamiento mediante una consulta instantánea al efecto a las bases de datos del Registro Mercantil.

En definitiva, para obtener el certificado electrónico de la FNMT hay que seguir los siguientes pasos:

- 1.º *Obtener el código de solicitud de la FNMT*, para lo cual hay que entrar en la página web de esta entidad (www.fnmt.es), seleccionar el apartado «Obtenga su CERTIFICADO», entrar en el subapartado «Solicitud del certificado» y teclear el NIF del solicitante. Una vez realizadas estas actuaciones, el sistema devuelve inmediatamente un código de solicitud (CS).
- 2.º *Identificarse* en cualquier oficina de la Agencia Tributaria, aportando el CS obtenido y la siguiente documentación:
 - Si se trata de una persona física, simplemente el DNI.
 - Si es una persona jurídica, el DNI o pasaporte del administrador o representante legal (o representante voluntario con poder especial y expreso) y el certificado del Registro Mercantil en el que consten los datos de constitución y personalidad jurídica de la entidad y del representante en los términos indicados anteriormente.
- 3.º *Descargarse el certificado*, pasadas un mínimo de 24 horas y desde el mismo ordenador en que se obtuvo el CS, entrando de nuevo en la página web de la FNMT (www.fnmt.es), seleccionando el apartado «Obtenga su CERTIFICADO», entrando en el subapartado «Des-

carga del certificado», tecleando el NIF y el CS, y siguiendo las indicaciones de descarga que aparecen en la pantalla.

De manera similar habría que hacer si se tratara de otros certificados electrónicos de los admitidos para el sistema de DEH (véase nota 1). Como puede verse, de los tres pasos a dar, dos pueden hacerse por Internet y solo uno (la identificación) debe hacerse en persona, pero solo una vez en la vida ², ya que, posteriormente, los certificados pueden renovarse también por Internet.

6. LA COLABORACIÓN SOCIAL EN LAS RELACIONES ELECTRÓNICAS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL NECESARIO APODERAMIENTO PARA LA RECEPCIÓN DE LAS NOTIFICACIONES

6.1. La colaboración social en las relaciones electrónicas con la Administración tributaria

En el apartado anterior se ha puesto de manifiesto la necesidad de que la persona o entidad a quien va dirigida la notificación disponga de un certificado electrónico como medio de asegurar la identidad del receptor. En este apartado se va a fijar cuál es la posición del asesor fiscal a la hora de relacionarse telemáticamente con la Administración tributaria en nombre de su cliente, en especial en lo referente a la presentación telemática de declaraciones, llegándonos a cuestionar incluso que las posibles notificaciones sobre las declaraciones presentadas puedan ser recibidas por aquellas personas o entidades en el marco de la colaboración social o si, para estar autorizado a la recepción de notificaciones de terceros, es necesario disponer de un apoderamiento específico al efecto.

La colaboración social en la aplicación de los tributos está regulada específicamente en el artículo 92 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y puede comprender los siguientes aspectos señalados en el apartado 3 de dicho artículo donde no está prevista específicamente la recepción de notificaciones tributarias:

- «a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley.
- b) Campañas de información y difusión.
- c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.
- e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.

² Parece razonable que, al menos una vez, haya que «ver la cara» de la persona que va a identificarse para operar en lo sucesivo y durante toda su vida por Internet.

- f) Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.
- g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.
- h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.»

La representación voluntaria de los obligados tributarios se desarrolla en el artículo 46 de la citada LGT donde podemos encontrar dos vías de representación:

- a) Una representación que, según dispone el artículo 46.4 de la LGT y dentro del marco de la colaboración social, se presume concedida para la presentación por medios telemáticos de cualquier documento ante la Administración tributaria.

«Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.»

- b) Una representación voluntaria para actuar con carácter general ante la Administración y que, según el artículo 46.2 de la LGT, debe acreditarse *apud acta* o por cualquier medio válido admitido en Derecho:

«Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los Títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos.»

Respecto a la presentación de declaraciones por vía telemática por cuenta de terceros en virtud de la adscripción a un Convenio de Colaboración Social con la Agencia Tributaria se podrían plantear por tanto las cuestiones siguientes:

- ¿La actuación del asesor debe calificarse, exclusivamente, como de mero presentador de la declaración?
- ¿Tal actuación puede suponer presumir algún tipo de representación del sujeto pasivo cuya declaración se remite?
- ¿La presentación por cuenta de terceros en el marco expuesto, puede suponer algún tipo de **responsabilidad** del presentador frente a la Administración tributaria en el caso de que los datos transmitidos fuesen incorrectos o en caso de falta de presentación de las declaraciones?

La contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta Vinculante V0044/2005 de 18 de enero de 2005 (NFC020480) en donde el consultante, poseedor de una firma electrónica para presentar declaraciones por cuenta de terceros, se plantea la existencia de las mencionadas responsabilidades, no ofrece lugar a dudas:

Consulta Vinculante 0044/2005

«El consultante posee una firma electrónica que le posibilita, con la oportuna autorización, a presentar declaraciones en nombre y por cuenta de terceras personas. La elaboración de los documentos que presenta se basan en los datos suministrados por los obligados tributarios.

¿Podría incurrir en alguna responsabilidad el titular de la firma y presentador de las declaraciones, en el caso de que los datos fuesen incorrectos, o en caso de falta de presentación en plazo de las declaraciones?

En contestación a la cuestión planteada por el interesado, relativa a la posibilidad de incurrir en responsabilidad el titular de una firma electrónica que presentase con la debida autorización declaraciones, en el caso de que las mismas contuviesen datos incorrectos, o en el caso de falta de presentación en plazo de las mismas, debe señalarse lo siguiente:

El artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al regular la colaboración social en la aplicación de los tributos, establece:

"1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

(...) e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios...

4. La Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos".

(...) Y el artículo 17.4 de dicha ley dispone: "4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

Finalmente debe señalarse que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al regular las clases de obligados tributarios así como los responsables tributarios, en sus artículos 35 a 43, no incluye entre ellos a los colaboradores sociales en la aplicación de los tributos.

Como consecuencia de todo lo anterior, en el supuesto de que los datos incluidos en las declaraciones presentadas por el consultante fuesen incorrectos, o en caso de falta de presentación en plazo de las mismas, el responsable ante la Administración tributaria sería el obligado tributario; sin perjuicio de que el presentador de las mismas pudiera ser igualmente responsable en el caso de incurrir en alguno de los supuestos de responsabilidad recogidos en los artículos 42 y 43 de la misma Ley 58/2003.»

De acuerdo con lo señalado, el obligado tributario, en el caso de que quiera realizar determinados trámites ante la Administración tributaria a través de un tercero (entre los que se incluyen la amplia gama de trámites que se pueden realizar a través de Internet), se ve en la obligación de otorgar un poder para la realización de los mismos.

Además, hay que tener en cuenta que, cuando se otorgue poder general para todos los trámites del artículo 46.2 de la LGT, este no podrá extenderse a la realización de aquellos que, por su relevancia o por la extensión del apoderamiento, deban constar expresamente, ya que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha ido añadiendo trámites no comprendidos en el artículo 46.2 (consulta de datos fiscales y recepción de notificaciones entre otros) para los que es imprescindible una mención expresa en los poderes que se otorgan para entenderlos incluidos en el ámbito del apoderamiento general.

6.2. El Registro de Apoderamientos. Los apoderamientos para la recepción de notificaciones tributarias

Para facilitar la acreditación de la representación en la realización de trámites a través de Internet, se creó **mediante Resolución de la Dirección General de la Agencia Tributaria de 16 de febrero de 2004 el Registro de Apoderamientos**. Este registro consiste en una aplicación informática que permite inscribir los poderes otorgados por los ciudadanos y empresas para la realización de aquellos trámites y actuaciones que, en materia tributaria, pueden realizarse por Internet a través de la página web de la Agencia Tributaria.

La regulación actual de los apoderamientos se encuentra recogida en la Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria y cuyos aspectos fundamentales se analizan a continuación.

a) *¿Quién puede otorgar el apoderamiento?*

Los apoderamientos pueden ser otorgados por las personas físicas, personas jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para la realización de trámites y actuaciones ante los órganos de la Agencia Tributaria por medio de Internet, sin perjuicio de las especificidades propias de esta materia en el ámbito aduanero.

b) *¿A quién puede otorgarse?*

El apoderamiento podrá ser otorgado a una o varias personas tanto físicas como jurídicas, salvo en el caso de apoderamientos para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones que únicamente podrá ser otorgado a una sola persona física o jurídica. **Esto implica que, con carácter general, solo es posible apoderar a una persona para recibir notificaciones relativas a todos los procedimientos, pero será posible apoderar a distintas personas para recibir notificaciones correspondientes a procedimientos distintos (eso sí, una sola persona para cada procedimiento).**

Formas de otorgar el apoderamiento.

En el Registro de Apoderamientos acreditados ante la Agencia Tributaria se incorporan los apoderamientos otorgados de las siguientes formas:

- **Poder otorgado mediante comparecencia personal del poderdante en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria** mediante el empleo del formulario que figura como anexo en la resolución. En dicho formulario, que debe cumplimentarse en su totalidad, deberá constar la firma del poderdante y la identificación y firma del funcionario ante quien se comparece.

Si el poderdante es una persona jurídica o una de las entidades carentes de personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, el compareciente deberá acreditar que es el representante legal de la entidad o que ostenta poder suficiente para otorgar los apoderamientos de que se trate.

- **Poder otorgado mediante documento público o documento privado con firma notarialmente legitimada presentado ante la Agencia Tributaria.** En estos casos, el documento de acreditación del apoderamiento deberá ajustarse al contenido recogido en el formulario anteriormente mencionado.
- **Poder otorgado por Internet**, mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación y autenticación previstos en el artículo 13 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. El otorgamiento de poder se realizará empleando el formulario disponible en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuyo contenido será similar al formulario de la resolución. Esto implica que si el obligado dispone de certificado electrónico puede otorgar por Internet cualquier tipo de apoderamiento.

Los apoderamientos surtirán efecto desde la fecha de su incorporación al Registro de Apoderamientos.

Respecto del tipo de comprobaciones que se efectúan para proceder a su inscripción en el Registro de Apoderamientos, en los otorgados mediante comparecencia, se comprobará la identidad del compareciente y el contenido del formulario mencionado y en los apoderamientos otorgados mediante documento público o documento privado con firma notarialmente legitimada, se comprobará que los mismos se ajustan al contenido del citado formulario.

Es de destacar que, cuando el poder sea otorgado por personas jurídicas o por una de las entidades carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, por comparecencia o en documento público o privado con firma legitimada notarialmente, se solicitará informe del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria cuando surjan dudas acerca de la existencia y suficiencia de la representación que ostenta quien pretende otorgar el apoderamiento en nombre de la persona jurídica y, en todo caso, cuando se trate de entidades sin personalidad jurídica y, cuando tratándose de personas jurídicas, la persona física que vaya a otorgar el apoderamiento no sea el representante legal, sino voluntario, de la persona jurídica.

En el caso de que se adviertan defectos en el otorgamiento del poder, se comunicará al interesado para que, en un plazo de 10 días, subsane la falta o aporte los documentos necesarios, con indicación de que, si así no lo hiciera, se procede al archivo de las actuaciones, considerando que el interesado desiste de su petición.

c) ¿Pueden revocarse los apoderamientos inscritos en el registro?

Efectivamente, la revocación de los apoderamientos dados de alta en el registro puede realizarse por cualquiera de estas vías:

- Mediante comparecencia en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria, en cuyo caso se debe cumplimentar un formulario específico que figura en la resolución, haciendo constar la firma del poderdante que revoca el poder y del funcionario en cuya presencia se realiza la revocación, así como su identificación. Este procederá en ese momento a dar de baja el poder en el Registro de Apoderamientos.
- Mediante documento público o documento privado con firma notarialmente legitimada presentado ante la Agencia Tributaria, con el contenido recogido en el mencionado formulario de revocación. Recibida la comunicación fehaciente de la revocación, se procederá inmediatamente a dar de baja el poder en el Registro de Apoderamientos.
- Por Internet, mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación y autenticación previstos y utilizando el formulario disponible en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyo contenido será el mismo que el establecido en los supuestos anteriores. En este caso, la aplicación informática que soporta el registro dará de baja automáticamente el poder.

d) ¿Cabe la renuncia del apoderado al apoderamiento que se le ha otorgado?

En cualquier momento el apoderado podrá renunciar al apoderamiento, a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación y autenticación previstos de modo que la baja en el registro se producirá de forma automatizada.

Cabría cuestionarse la necesaria comunicación al contribuyente poderdante de la renuncia del apoderado para recibir notificaciones, ya que desde ese momento las notificaciones de la Agencia irían dirigidas al propio contribuyente.

Si el contribuyente ya dispusiera de certificado electrónico, cabría una notificación electrónica de la citada circunstancia. No sería este el procedimiento en el supuesto de que no se dispusiera del citado certificado, ya que entonces una posible solución podría consistir en que la propia Agencia Tributaria pusiera en conocimiento del contribuyente la renuncia a través de los métodos tradicionales de notificación (correo certificado o en mano a través de agente), instándole a realizar un nuevo apoderamiento o a solicitar el certificado electrónico que le permitiera aceptar las notificaciones y conocer su contenido.

En caso contrario y si se produjeran notificaciones posteriores a la renuncia, el contribuyente seguiría estando obligado a recibir notificaciones electrónicas y se daría por notificado por el mero transcurso de los 10 días sin abrir el buzón electrónico.

e) *¿Qué trámites y actuaciones susceptibles de ser realizadas telemáticamente pueden ser objeto de apoderamiento?*

Hasta la anterior Resolución de 20 de junio de 2007 que regulaba los apoderamientos por vía telemática, era necesario que se mencionara expresamente en el apoderamiento cada trámite concreto, de entre los habilitados para poder ser realizados por Internet, para estar comprendido en el ámbito del apoderamiento que se otorgaba.

De este modo, en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria se viene manteniendo una relación pública de los trámites y actuaciones que puedan ser objeto de apoderamiento. Respecto de cada uno de los trámites o actuaciones que figuren en dicha relación, consta su descripción y un código identificativo que debe marcarse en el documento donde se otorga el poder.

Ello implicaba que, a medida que se iban incorporando nuevos trámites a la relación de los que podían ser realizados por Internet, se hacía necesario otorgar un nuevo apoderamiento para que estuvieran incluidos en el mismo.

Sin embargo, a partir de la Resolución de 20 de junio de 2007, y recogido también en la Resolución actual de 18 de mayo de 2010, **se permiten otorgar apoderamientos generales**, que se extenderán a los sucesivos trámites que se vayan habilitando para realizar por Internet, excepto aquellos que requieran una mención expresa. Por lo tanto, hay que diferenciar la existencia de varias categorías de apoderamientos:

- **Apoderamiento específico**, para uno o varios trámites, delimitando la extensión del poder que se otorga mediante la elección singular de cada uno de los trámites a los que quieren que se extienda.
- **Apoderamiento general**, que permite otorgar poder a tercero con carácter general para todos aquellos trámites que, de conformidad con el artículo 46.2 de la LGT, exigen su acreditación mediante cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente. En este caso, la extensión del apoderamiento a nuevos trámites cuya realización por Internet se vaya habilitando sucesivamente no exigirá el otorgamiento de nuevos poderes. Es decir, otorgado el referido **poder general** para todos los trámites del artículo 46.2 de la LGT, **este se extendería a la realización de todos los trámites** cuya realización por Internet esté habilitada o se habilite en el futuro.

No obstante, **determinadas actuaciones han de mencionarse expresamente**, al no poder entenderse comprendidas entre las mencionadas en el artículo 46.2 de la LGT o en los actos de mero trámite señalados en el artículo 46.3 de la LGT. De este modo, cuando se otorgue poder general para todos los trámites del artículo 46.2 de la LGT, este no podrá extenderse a la realización de aquellos que, por su relevancia, la extensión del apoderamiento al mismo deba constar expresamente.

Actualmente se exige la mención expresa de los siguientes trámites:

- **La consulta de datos personales.**
- **La recepción de notificaciones** (implica el consentimiento a la práctica de notificaciones electrónicas al apoderado).
- **El pago de deudas gestionadas por la Agencia Tributaria mediante ordenación telemática de adeudos directos en cuentas de titularidad del poderdante.**

f) *¿Existe alguna especialidad en el apoderamiento para recibir comunicaciones y notificaciones por vía electrónica?*

- En el caso de otorgamiento de poder para la recepción de comunicaciones y notificaciones electrónicas, además de constituir una categoría especial que exige mención expresa como se ha reflejado anteriormente, se hace imprescindible para su alta en el registro **la aceptación del apoderado que se acreditará de idéntica forma al apoderamiento otorgado** –por comparecencia, en documento público o privado con firma legitimada notarialmente, o a través de Internet–. En este último supuesto, será necesario el uso por el apoderado de alguno de los sistemas de identificación y autenticación previstos.
- **En segundo lugar, no surtirán efectos el otorgamiento de poder para la recepción de comunicaciones y notificaciones en tanto no conste la aceptación del apoderamiento** por alguno de los medios establecidos anteriormente.
- Por último, el apoderamiento para la recepción de notificaciones implica el consentimiento del poderdante a la utilización de medios electrónicos para la práctica de notificaciones por parte de la Agencia Tributaria, cuando la notificación se practique al representante, de conformidad con la normativa reguladora de las notificaciones electrónicas.

7. LA PRÁCTICA DE NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS A INCAPACITADOS, FALLECIDOS O PERSONAS JURÍDICAS EXTINGUIDAS

La citada Resolución de 18 de mayo de 2010 regula en su Capítulo II el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados.

De este modo, los sucesores de las personas físicas fallecidas y de las personas jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT extinguidas,

puedan realizar trámites por Internet correspondientes a obligaciones tributarias surgidas en periodos donde la persona física vivía o la entidad en cuestión estaba activa (entre ellos las de recibir las notificaciones cuando esta sea la vía obligatoria de recepción de las mismas); asimismo, mediante dicho registro se permite realizar dichos trámites a las personas que ostenten la representación legal de los menores de edad y de aquellas personas que carezcan de capacidad de obrar conforme a derecho.

La incorporación de la sucesión y de la representación legal al registro exige que los sucesores o los representantes legales, respectivamente, aporten los documentos que, según la normativa civil o mercantil, acrediten el fallecimiento y sucesión de la persona física, la extinción y sucesión de la persona jurídica o entidad carente de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, o que acrediten la representación legal de la persona carente de capacidad de obrar y que procedan a la cumplimentación de un formulario específico que figura en la resolución citada y donde deberá constar la firma del sucesor o del representante legal de la persona carente de capacidad de obrar conforme a derecho y la identificación y firma del funcionario.

En particular, en el caso de sucesión de personas jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica, debe acreditarse la cancelación registral de la persona jurídica o entidad carente de personalidad jurídica extinguida, en todos aquellos casos de inscripción obligatoria.

Mediante la inclusión en este registro, solo se podrán realizar aquellos trámites y actuaciones que según su normativa hayan de realizarse obligatoriamente por medio de Internet ante los órganos de la Agencia Tributaria, sin perjuicio de las especificidades propias de esta materia en el ámbito aduanero.

En la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se viene manteniendo una relación pública de los trámites y actuaciones que según su normativa hayan de realizarse obligatoriamente por medio de Internet. Respecto de cada uno de los trámites o actuaciones que figuren en dicha relación se hará constar su descripción y un código identificativo.

En el momento de la elaboración de este artículo (mes de diciembre de 2010), al no haber entrado en vigor la notificación electrónica obligatoria (con efectos a partir del 1 de enero de 2011), la recepción de las notificaciones electrónicas obligatorias no está incorporada como trámite al mencionado registro, pero se tiene prevista la próxima inclusión del mismo como trámite que debe ser puesto en conocimiento del representante legal o sucesor.

8. APLICACIÓN PRÁCTICA DEL SISTEMA

El sistema de notificaciones electrónicas obligatorias no consiste más que en que determinadas personas y entidades (básicamente estas), que la Administración entiende que disponen de los medios tecnológicos precisos, van a estar obligadas a recibir por medios electrónicos (Internet) la generalidad de las comunicaciones y notificaciones que hasta ahora la Agencia Tributaria venía realizando por los medios tradicionales.

Es importante que, ante cualquier problema o inconveniente que se nos plantee en relación con este sistema de notificación, pensemos en cuál sería la alternativa que tendríamos usando los sistemas tradicionales de notificación, ya que ello nos puede ayudar a comprender mejor las ventajas del sistema.

También hay que tener en cuenta que no se trata de un sistema nuevo de notificación, ya que el sistema estaba implantado desde hace tiempo con carácter voluntario, por lo que se encuentra lo suficientemente rodado ³; lo novedoso es su carácter obligatorio para determinados colectivos de obligados tributarios.

8.1. Comunicación de la inclusión en el sistema

De acuerdo con lo que establece el artículo 5 del Real Decreto 1363/2010, la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de DEH, por los medios no electrónicos tradicionales, previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT. Hasta ese momento, no tiene efectividad práctica el sistema para sus potenciales destinatarios, es decir, para quienes se encuentran incluidos en el ámbito subjetivo ya indicado.

Para realizar esta notificación inicial de inclusión, la normativa no establece un plazo determinado, pero parece razonable que, tratándose de un tema tan importante y de tanta trascendencia para los obligados tributarios, su aplicación sea gradual. En este sentido, conviene tener muy presente que, al igual que no existe un plazo máximo para comunicar la inclusión en el sistema, tampoco existe uno mínimo de carencia para que el sistema produzca efectos una vez comunicada la inclusión, es decir, desde el mismo momento en que se produce dicha comunicación inicial, la Agencia Tributaria puede comenzar a realizar notificaciones por esta vía. Ahora bien, en la práctica, existen dos diferimientos que, aunque no se encuentran recogidos en la norma, están implícitos en el funcionamiento del sistema:

- Uno, el tiempo que transcurre desde que la notificación de inclusión se produce hasta que la Administración tiene constancia de ello, es decir, hasta que recibe el «acuse de recibo» de esa notificación.
- Otro, adicional y sucesivo al anterior, los 10 días que deben transcurrir para que una notificación electrónica se entienda producida por rechazo, si no se ha leído antes.

Asimismo, la Agencia Tributaria incorporará desde el primer momento estas comunicaciones de inclusión en su sede electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es>), a efectos de que puedan ser notificadas a sus potenciales destinatarios, con carácter voluntario, mediante comparecencia electrónica en dicha sede. En estos casos de «auto-notificación» voluntaria por comparecencia, puede ocurrir que la notificación de la inclusión en el sistema se practique sucesivamente por medios electrónicos y no electrónicos (por haber sido enviada por esta vía antes de que la Administración tuviera conocimiento de que se había producido ya por la otra), incidencia que la norma resuelve, de manera similar a como hemos visto para el caso de notificaciones ulteriores por una y otra vía, indicando que se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

Además, en los supuestos de nuevas altas en el Censo de Obligados Tributarios, la notificación de inclusión en el sistema de DEH se podrá realizar junto a la correspondiente a la comunicación del NIF que le corresponda. Esta previsión normativa parece de todo punto lógica, ya que no tendría mucho sentido que los nuevos obligados tributarios que se vayan incorporando al cen-

³ Actualmente hay unas 19.000 personas y entidades dadas de alta voluntariamente en el sistema.

so, siempre que se encuentren incluidos entre los colectivos destinatarios del sistema con carácter obligatorio, no estuvieran incluidos en él desde el primer momento. Ahora bien, ese momento inicial debería coincidir, en el caso de entidades jurídicas, con la comunicación del NIF definitivo, ya que hasta entonces la entidad solo tiene una identidad provisional a efectos tributarios.

En cuanto al contenido de la comunicación, parece que, como mínimo, deberá incorporar el acuerdo de inclusión en el sistema de notificación electrónica obligatoria; el momento a partir del cual resulta aplicable (desde que se notifica dicho acuerdo, aunque realmente será, como ya hemos visto, desde el momento en que la Administración tiene constancia de esa notificación); el modo de acceder a las notificaciones; y, como todo acto administrativo, el correspondiente pie de recurso, si bien este último solo tendrá sentido si el obligado no estuviera incluido en alguno de los colectivos para los que se establece la obligatoriedad del sistema. En este punto, conviene precisar que, como en cualquier recurso administrativo, la mera interposición del mismo no suspende los efectos del acuerdo de inclusión en el sistema, lo cual es especialmente importante tener muy presente en este caso, ya que, como hemos dicho, a partir del momento en que la Administración Tributaria tenga conocimiento de la notificación del acuerdo, comenzará a practicar la generalidad de las notificaciones por este sistema.

8.2. Actuación del obligado una vez recibida la comunicación inicial

Podemos decir que el sistema de notificación electrónica se caracteriza por su sencillez para el obligado tributario. El registro en el servicio es automático para los incluidos obligatoriamente en el sistema y la DEH se les asigna de oficio, por lo que no necesitan darse de alta en el mismo.

Por tanto, una vez recibida la comunicación de inclusión y estando en posesión del certificado electrónico, del que ya hemos hablado, el obligado solo tiene que entrar periódicamente (como mínimo cada 10 días naturales) en la DEH asignada. Este acceso puede realizarse personalmente o mediante apoderado expresamente para ello, tal y como ya hemos indicado. Además, existe un mecanismo de aviso informal de notificación, mediante correo electrónico, para quienes así lo deseen. Para darse de alta en el mismo, una vez accedido a la DEH hay que entrar en la configuración del «perfil» y facilitar la dirección de correo electrónico ordinario en la que se quieren recibir esos avisos.

En el caso de que se trate de un apoderado el que acceda a la DEH y sean varios los poderdantes que le hayan otorgado poder para recibir las notificaciones en su nombre, hay que tener en cuenta que no será necesario que entre en cada una de las direcciones electrónicas asignadas a los poderdantes; bastará con que acceda a la suya propia y desde esta, a través de un sistema de carpetas individualizadas, podrá acceder a las notificaciones electrónicas de cada uno de ellos.

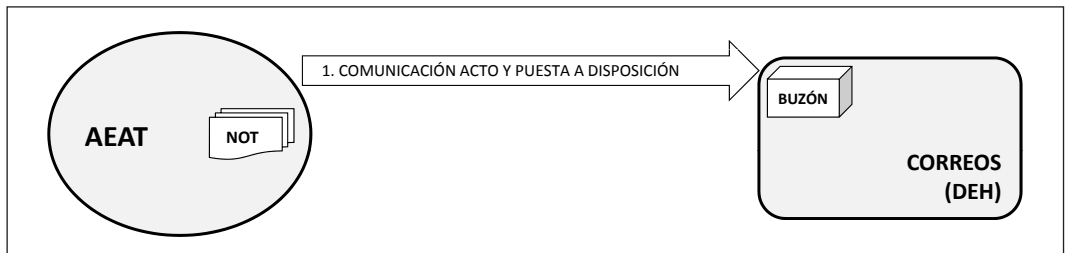
8.3. Funcionamiento del sistema

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.5 del Real Decreto 1363/2010, la Agencia Estatal de Administración Tributaria debe certificar la notificación de un acto a través de la DEH, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de DEH. Esta certificación, que se generará de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha

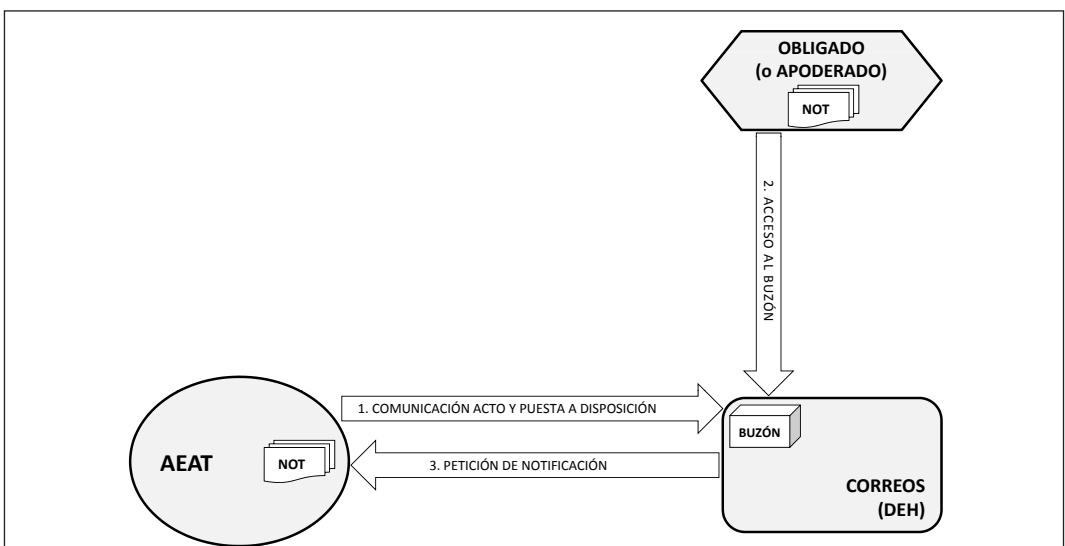
en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

En definitiva, el sistema funciona con tres agentes: la Agencia Tributaria, la entidad prestadora del servicio (la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, en adelante Correos) y el obligado tributario; y su funcionamiento puede descomponerse en las siguientes etapas, muy similares a las que se seguirían por el sistema tradicional de notificación:

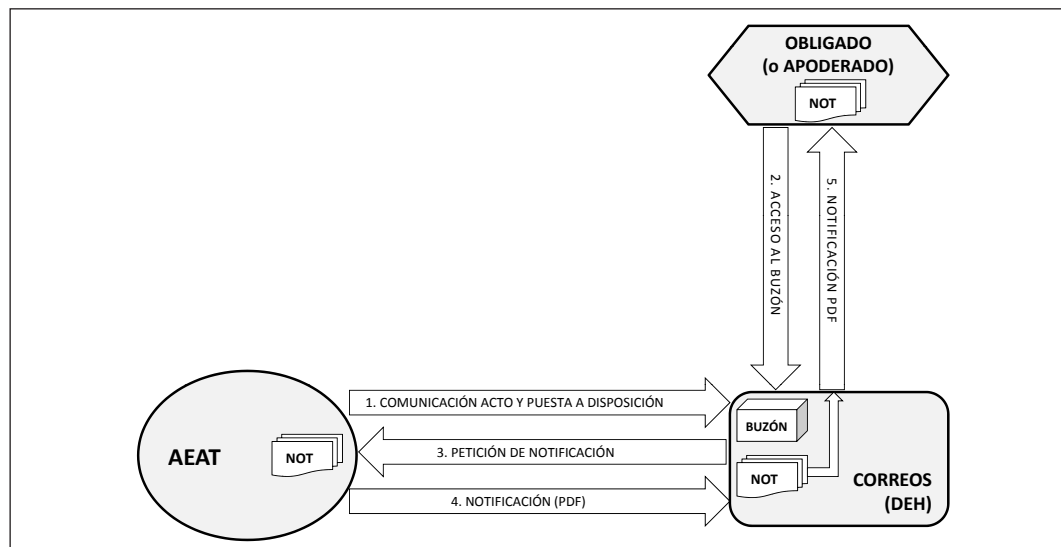
Primera: la Agencia Tributaria envía un aviso a Correos de que tiene una notificación para un determinado obligado tributario, indicándole además, mediante código cifrado, que a dicha notificación solo puede acceder el titular de la misma y, en su caso, la persona a la que aquel haya apoderado expresamente para recibir notificaciones. Dicho aviso se coloca en el «buzón» (DEH) que el obligado tiene asignado desde su inclusión en el sistema. Obsérvese que lo que se genera en el momento inicial y se envía al «buzón» de Correos es un simple aviso de notificación y no la notificación en sí, que permanece de momento en el servidor de la AEAT.



Segunda y tercera: a partir del aviso anterior, cuando el obligado (o su apoderado) acceden a ese «buzón» de Correos (lo «abren»), a través de la DEH asignada, se genera instantáneamente una petición de la notificación al servidor de la Agencia Tributaria.



Cuarta y quinta: una vez realizada la indicada petición, de forma también instantánea, la Agencia Tributaria genera un fichero PDF con el texto de la notificación y se la entrega a Correos para que este, sin poder archivarlo ni abrirlo, puesto que viaja encriptado, lo ponga inmediatamente a disposición del obligado, tal y como haría un cartero que llevase una notificación en mano. Todo este proceso se realiza *on-line* y en cuestión de segundos.

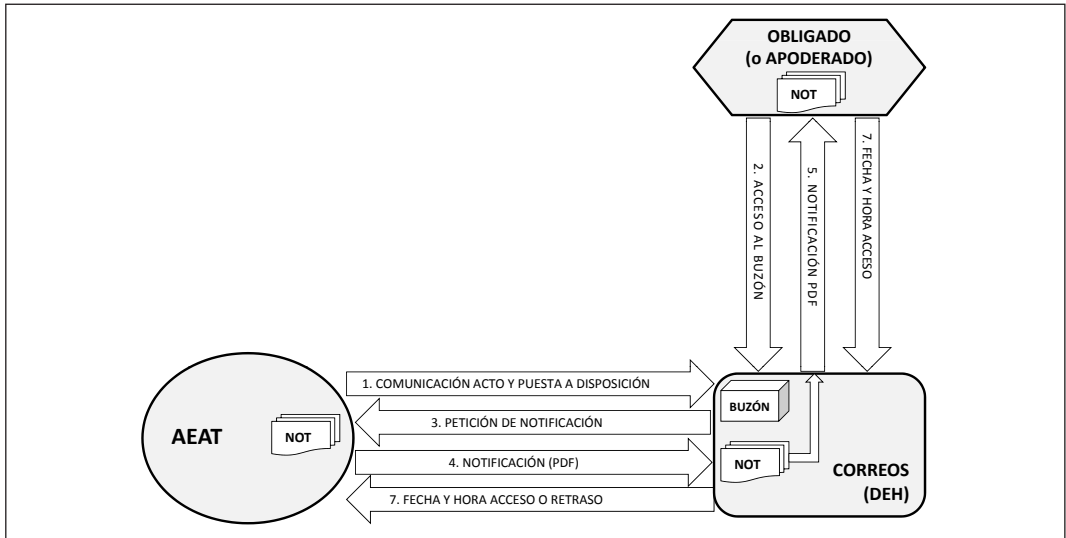


Sexta y séptima: una vez puesta la notificación a disposición del obligado tributario, este puede:

1. Acceder y leer la notificación en el plazo de los 10 días naturales ⁴ siguientes al envío del aviso a Correos (etapa primera), produciéndose en ese momento la efectividad de la notificación. Una vez leída la notificación, se puede imprimir y/o descargar y archivar en cualquier carpeta del sistema.
2. Acceder a la notificación y rechazarla expresamente, produciéndose en ese momento la efectividad de la notificación por rechazo de la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.2 de la LGT.
3. No acceder a la notificación en el plazo de los 10 días indicados, en cuyo caso se entiende rechazada, conforme al artículo 28.3 de la Ley 11/2007, con los mismos efectos del punto anterior.

En cualquiera de los dos primeros casos, se genera un acuse de recibo fechado electrónicamente que registra el momento en el que se lee o rechaza la notificación y que Correos remite inmediatamente a la Agencia Tributaria.

⁴ Hay que tener muy en cuenta que el concepto de «día hábil» es extraño al mundo electrónico, en el que, por naturaleza, todos los días son hábiles para operar.



Además, el obligado tributario puede descargarse una certificación, expedida por Correos, en la que detalla la fecha y hora exactas en que la Agencia Tributaria puso a disposición del obligado el aviso de notificación en la DEH; la fecha y hora exactas en que la notificación fue recogida por el obligado y un par de avisos:

1. Que Correos puede verificar en todo momento el contenido e integridad de la propia certificación, una vez descargada por el obligado, y
2. Que el obligado dispone de un código de verificación electrónica para poder realizar el cotejo de la certificación.

Conviene tener presente que el acceso a las notificaciones electrónicas a través del portal de la Administración General del Estado solo podrá realizarse en el plazo de 30 días desde su puesta a disposición del obligado (lo cual no es óbice, por supuesto, para que los efectos legales de las mismas se produzcan a los 10 días), si bien en la sede electrónica de la Agencia Tributaria está previsto que permanezcan indefinidamente a disposición de sus destinatarios, lo cual, en la práctica, supone poner a disposición de los obligados un buen sistema de archivo, seguro y gratuito, de estos documentos.

8.4. Exclusión del sistema

Al tratarse de un sistema de notificación obligatorio para los colectivos señalados, los obligados tributarios incluidos obligatoriamente en el mismo no pueden excluirse o renunciar voluntariamente al mismo.

No obstante, de acuerdo con el artículo 4.3 del Real Decreto 1363/2010, sí pueden quedar excluidos del sistema cuando se den las dos circunstancias siguientes:

1. Que dejen de concurrir las circunstancias subjetivas que determinaron la inclusión obligatoria del obligado tributario en el sistema, y
2. Que el obligado tributario lo solicite expresamente en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, ya que, de no hacerlo así, se entendería que quiere permanecer voluntariamente en el mismo.

En caso de que esa solicitud se produzca, la Agencia Tributaria tiene un plazo de un mes para resolverla; si no resolviera en dicho plazo, el silencio administrativo se configura como positivo, es decir, el obligado tributario deja de estar incluido en el sistema a partir del vencimiento del plazo indicado. Esta exclusión (por falta de resolución en plazo) tendrá la misma eficacia que si se hubiere dictado resolución estimatoria en plazo. Todo ello no será obstáculo para que, si siguieran concurriendo las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema o volvieran a concurrir las mismas, la Agencia Tributaria pueda notificar al obligado su nueva inclusión en dicho sistema.

En el caso de que el acuerdo sea estimatorio, deberá contener la fecha desde la que es efectiva la exclusión del sistema y habrá de notificarse en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la DEH de uno u otro. La fecha de efectividad de la exclusión no podrá exceder de un mes desde la fecha en que se hubiere dictado la resolución.

Finalmente, indicar en este punto que la Agencia Tributaria solo podría denegar la solicitud de exclusión del sistema por entender que no han dejado de cumplirse en el obligado tributario las circunstancias subjetivas que determinaron su inclusión en el mismo. Por supuesto que, en caso de discrepancia en este punto, la última palabra la tendrían como siempre los tribunales.

8.5. Servicios de ayuda

Debido a la importancia y trascendencia de este sistema de notificación de las actuaciones de la Agencia Tributaria, esta ha previsto un amplio abanico de servicios de información y asistencia a los obligados tributarios que vayan a ser incluidos obligatoriamente en el mismo. Entre ellos, podemos destacar los siguientes:

- Junto con la notificación individual del acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema, se envía un ANEXO INFORMATIVO en el que se aclaran las principales cuestiones que puede plantearse el obligado tributario en relación con el mismo.
- Asimismo, se habilitará un servicio de cita previa por Internet para quienes necesiten acudir a las oficinas de la Agencia Tributaria a identificarse para obtener su certificado de usuario de la FNMT. Este servicio debe tener prioridad absoluta entre los que se prestan en dichas oficinas, pues no debe olvidarse que, a partir del momento en el que se recibe la notificación de inclusión, la Agencia Tributaria empezará a enviar notificaciones por este medio.
- El teléfono de información tributaria básica de la Agencia Tributaria (901 33 55 33) facilita información en relación con este sistema desde el mismo día en que se publicó el Real Decreto 1363/2010.

- En el portal de la Agencia Tributaria en Internet (www.agenciatributaria.es) se ha creado un sub-portal específico (Notificaciones Electrónicas Obligatorias), en el que se ha incluido toda la información disponible sobre el sistema y, a partir del 1 de enero de 2011, contiene un enlace directo con toda la operativa de tramitación del sistema.
- En dicho sub-portal se han incluido unas notas informativas de descripción general del sistema, sobre certificados electrónicos y sobre apoderamientos.
- Finalmente, en las sesiones informativas externas que sobre diversas cuestiones se realizan en las Delegaciones territoriales de la Agencia Tributaria, especialmente en las que a finales y primeros de año se desarrollan sobre declaraciones informativas, se está haciendo especial hincapié en la difusión de este sistema de notificación.

9. CONCLUSIONES Y VALORACIÓN DEL SISTEMA

El sistema de notificaciones electrónicas obligatorias afecta casi exclusivamente a entidades jurídicas (básicamente, sociedades anónimas y limitadas): alrededor de 2.000.000, de las cuales 1.200.000 reciben alguna notificación o comunicación tributaria a lo largo de un año. También a unos 1.000 empresarios y profesionales personas físicas que están inscritos en el Registro de Devolución Mensual del IVA. Todas ellas están acostumbradas a relacionarse por medios electrónicos con la Administración Tributaria, ya que tienen la obligación de presentar sus principales obligaciones tributarias por Internet.

La entrada en vigor del sistema se produce el 1 de enero de 2011, pero su aplicación efectiva será gradual, ya que no surte efectos para cada obligado tributario hasta que la Agencia Tributaria no le comunique individualmente y por los métodos tradicionales su inclusión en el mismo.

Una vez recibida la notificación, el destinatario lo único que tiene que hacer es entrar periódicamente (como mínimo una vez cada 10 días naturales) en la DEH ⁵. Si no lo hace, transcurridos esos 10 días se entiende producida la notificación, al igual que si rechazase la notificación en mano. No obstante, existirá un mecanismo de aviso informal de notificación, mediante correo electrónico, para quienes así lo deseen.

Las notificaciones producidas en la DEH siguen estando indefinidamente a disposición de sus destinatarios en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, aunque en el apartado de las ya notificadas.

Para acceder a la DEH (buzón electrónico en Internet, similar a una cuenta de correo electrónico normal), es necesario tener un certificado electrónico (de la FNMT u otro organismo autorizado), o DNI-e si se trata de una persona física, o apoderar a alguien para que reciba las notificaciones electrónicas en su nombre. La Agencia Tributaria facilitará al máximo la obtención del certificado a todos aquellos obligados al nuevo sistema de notificación que todavía no lo tengan, estando previsto establecer un servicio de cita previa para ello.

⁵ El acceso puede realizarse a través del punto de Acceso General de la Administración General del Estado (<http://notificaciones.060.es>), desde la Sede Electrónica de la AEAT (<https://www.agenciatributaria.gob.es>) o a través de la sede del prestador del servicio de dirección electrónica (<http://www.correos.es>).

En definitiva y como valoración global, podemos decir que se trata de un sistema más cómodo, eficaz, seguro para ambas partes, económico e incluso ecológico (por el ahorro de papel que supone) que la notificación por correo, con dos intentos, aviso de cortesía, desplazamiento a una oficina de correos, y posterior envío, en su caso, al BOE, a través del cual difícilmente el interesado va a poder enterarse de que le han practicado una notificación. En este sentido, podemos decir que la Administración tiene la garantía de que el interesado recibe la notificación y este de haberla recibido, evitando las molestias que conlleva el sistema tradicional de notificación.

En conclusión, consideramos que, para quienes quieren cumplir con sus obligaciones tributarias y estar enterados de los actos que se les quieren notificar a efectos de poder ejercitar a tiempo sus derechos (recursos, solicitudes de suspensión, etc.) es, sin duda, mucho mejor que el sistema tradicional; no así para quienes lo que quieren es intentar evitar ser notificados, pero estos, afortunadamente, son una mínima parte de los obligados tributarios.

Y no querríamos terminar sin hacer mención a un pequeño inconveniente que efectivamente el sistema conlleva respecto de la notificación tradicional, y es que, debido a su automatismo y naturaleza, la notificación electrónica se produce indefectiblemente a los 10 días naturales de su puesta a disposición en la DEH, por lo que, en determinados periodos del año (época vacacional), las notificaciones se seguirán produciendo puntualmente, aunque el destinatario (ya sea el propio obligado tributario o su apoderado) no se encuentre en su domicilio fiscal. En este punto, no sería descabellado pensar que, aprovechando la versatilidad de las nuevas tecnologías, que indudablemente deben servir para facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales de los obligados, este inconveniente pueda solucionarse satisfactoriamente para ambas partes. En este sentido, bastaría, por ejemplo, con que, durante determinados días del año, a solicitud de los propios obligados o sus apoderados, no se practicara notificaciones electrónicas por la Agencia Tributaria, considerando estos días como dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, en los términos del artículo 104 c) del Reglamento general de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ⁶, y sin perjuicio, claro está, de la posibilidad que siempre existe de notificar por medios no electrónicos cuando así lo requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.2 b) del Real Decreto 1363/2010.

⁶ Artículo 104. *Dilaciones por causa no imputable a la Administración.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes: (...)
c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, *así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado*, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.