



Notificaciones tributarias electrónicas: principales controversias derivadas de su práctica

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de A Coruña

pilar.alvarez@udc.es | <https://orcid.org/0000-0001-5921-4482>

Extracto

Este trabajo aborda el estudio de las notificaciones tributarias electrónicas, cuyo uso se ha generalizado en los últimos años como consecuencia del nuevo entorno digital en el que se desenvuelven hoy la mayoría de las relaciones entre los ciudadanos y la Administración. Pues bien, este análisis nos ha permitido detectar la gran cantidad de aspectos controvertidos que se ponen de manifiesto con la práctica de tales notificaciones tributarias, problemas en muchos casos derivados de la falta de adecuación de la normativa tributaria prevista para las notificaciones tradicionales, al nuevo contexto telemático. Ello provoca, en muchas ocasiones, que tales normas se apliquen e interpreten sin atender a la nueva casuística que rodea a las notificaciones tributarias electrónicas, extremo que frecuentemente deriva en la vulneración de algunos de los más elementales derechos y garantías que deben asistir al contribuyente.

Palabras clave: notificaciones tributarias electrónicas; derechos y garantías de los contribuyentes.

Fecha de entrada: 10-12-2021 / Fecha de aceptación: 30-12-2021 / Fecha de revisión: 30-12-2021

Cómo citar: Álvarez Barbeito, P. (2022). Notificaciones tributarias electrónicas: principales controversias derivadas de su práctica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 5-50.



Electronic tax notifications: main controversies resulting from the tax practice

Pilar Álvarez Barbeito

Abstract

This paper analyzes the electronic tax notifications, whose use has become widespread as a consequence of the new digital environment in which most of the relationships between citizens and the Administration operate today. The analysis of this reality has allowed us to detect the large number of controversial aspects that are revealed with the practice of such tax notifications, problems in many cases derived from the non-adequacy of the tax regulations provided for traditional notifications, to the new telematics context. This causes, on many occasions, that such norms are applied and interpreted without attending to the new casuistry that surrounds electronic tax notifications, which frequently causes damage to the most elementary rights and guarantees of taxpayers.

Keywords: electronic tax notifications; rights and guarantees of taxpayers.

Citation: Álvarez Barbeito, P. (2022). Notificaciones tributarias electrónicas: principales controversias derivadas de su práctica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 5-50.

Sumario

1. Consideraciones generales
2. Contexto normativo de las notificaciones tributarias electrónicas: especial referencia a las de carácter obligatorio
3. Sujetos obligados a recibir notificaciones tributarias electrónicas
 - 3.1. Delimitación
 - 3.2. Notificaciones practicadas por medios «tradicionales» a sujetos obligados a recibir-las en formato electrónico
 - 3.2.1. Supuestos en los que la Administración tributaria «puede» prescindir de la notificación telemática
 - 3.2.2. Supuestos en los que la Administración «debe» practicar notificaciones no electrónicas
4. Las notificaciones electrónicas como opción
5. La práctica de las notificaciones tributarias electrónicas: de la DEH a la DEHú
 - 5.1. Regulación
 - 5.2. La obligación de comunicar de oficio la inclusión en la DEHú: algunas cuestiones controvertidas
 - 5.2.1. Condicionante de la eficacia de las notificaciones posteriores
 - 5.2.2. Su cuestionada vigencia tras la aprobación del Real Decreto 1363/2010
6. Personas habilitadas para acceder a la DEHú
 - 6.1. El obligado tributario
 - 6.2. Los apoderados
 - 6.3. Los sucesores *inter vivos* o *mortis causa* de personas físicas o jurídicas
7. La eficacia de las notificaciones electrónicas tributarias: aspectos temporales
 - 7.1. Plazo general de acceso al contenido de la notificación
 - 7.2. Ampliación del plazo cuando se producen incidencias técnicas
 - 7.3. Días de cortesía
 - 7.4. Posibilidad de sancionar la falta de acceso en plazo al contenido de una notificación
8. El aviso de recepción de una notificación
 - 8.1. Regulación y efectos de su ausencia
 - 8.2. El «contenido informativo» del aviso de notificación tributaria depositado en la DEH



9. La eficacia en supuestos de doble notificación y de alternancia en el sistema utilizado
10. Eficacia de las notificaciones electrónicas con defectos en su contenido
11. La eficacia del «intento de notificación» a efectos de cumplir con la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos
12. Consideraciones finales

Referencias bibliográficas

1. Consideraciones generales

La Administración tributaria, como no podía ser de otro modo, recurre a las nuevas tecnologías para tratar de mejorar su eficiencia y eficacia en todos sus ámbitos de actuación, buscando así, entre otros objetivos, mejorar los sistemas de información y comunicación con el ciudadano; incrementar la colaboración entre administraciones, tanto internas como internacionales; simplificar y elevar los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias; luchar de una manera más efectiva contra el fraude fiscal; o agilizar la resolución de discrepancias entre la administración y los administrados.

Ese nuevo entorno digital ha provocado cambios importantes en las relaciones entre los administrados y la Administración tributaria, ya que las mismas han dejado en gran medida de entablarse a través de vías tradicionales dominadas por el «papel», para pasar a contextualizarse en un escenario presidido por el uso de las tecnologías de la información y de la comunicación que, sin duda, aportan agilidad, eficiencia y eficacia. Ahora bien, tales ventajas no pueden excusar, en ningún caso, que esta nueva realidad termine mermando los derechos y garantías que el ordenamiento jurídico-tributario reconoce a los ciudadanos en el contexto de los procedimientos de aplicación de los tributos (Navarro Egea, 2021, pp. 71 y ss.).

Partiendo de esa premisa, analizaremos a continuación algunos de los aspectos más controvertidos que se han puesto de manifiesto en el ámbito concreto de las notificaciones tributarias, cuya correcta realización es fundamental para garantizar el respeto de principios y derechos constitucionalmente protegidos, tales como la seguridad jurídica o la tutela judicial efectiva y ello, tanto si dichas notificaciones se practican por medios tradicionales, como si se realizan electrónicamente.

Limitando nuestro estudio a estas últimas, y especialmente a aquellas que obligatoriamente han de realizarse por vía telemática, analizaremos a continuación la nutrida problemática planteada por las notificaciones electrónicas de carácter tributario, fuente de una importante litigiosidad especialmente cuando dicha modalidad es obligatoria para los administrados.

2. Contexto normativo de las notificaciones tributarias electrónicas: especial referencia a las de carácter obligatorio

Examinar la regulación de las notificaciones tributarias electrónicas, y en particular a las que obligatoriamente han de enviarse y recibirse en tal formato, conlleva hacer referencia, en un contexto más amplio, a las normas de carácter administrativo general existentes sobre la materia. En ese sentido, resulta inexcusable recordar el papel que jugó la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos –actualmente derogada–. Dicho texto legal supuso un indiscutible y definitivo avance en la implantación de la Administración pública electrónica, al dotar de preferencia a la vía telemática para las comunicaciones entre, y con, las distintas Administraciones públicas, reconociendo expresamente el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración.

No obstante, lo que en principio arrancó como un derecho, en el marco de la libertad de los administrados para elegir la vía a través de la cual habrían de comunicarse con la Administración, se relativizó a la vista de lo dispuesto en el artículo 27.6 de la citada ley. En él se recogía expresamente la posibilidad de que, por vía reglamentaria, las Administraciones públicas pudieran establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos. Tal previsión afectaba entonces a las personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tuviesen garantizado el acceso o disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Pues bien, dicha posibilidad se concretó, en el ámbito administrativo general, en el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre –norma derogada por el RD 203/2021, de 3 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos–, cuyo artículo 38 regulaba la práctica de las notificaciones en la llamada dirección electrónica habilitada (DEH). Pero, además, también tuvo reflejo en el contexto específicamente tributario, sobre todo con la aprobación del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

La entrada en vigor de esta última norma no fue, ni mucho menos, pacífica, suscitando así desde un primer momento dudas acerca de su compatibilidad con nuestro ordenamiento jurídico –cuestión ya resuelta por la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 22 de febrero de 2012¹, en la que se confirmó que el sistema de notificaciones tributarias electrónicas regulado en el RD 1363/2010, contaba con suficiente cobertura legal–. Pero, pese a ello, lo cierto es que ese texto normativo plantea actualmente otro tipo de cuestiones controvertidas, a las que aludiremos posteriormente y que, en algunos casos, derivan de la de-

¹ Sentencia del TS de 22 de febrero de 2012 (rec. núm. 7/2011 –NFJ046558–).

rogación de la citada Ley 11/2007. Fue la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), la que derogó el texto de 2007 y que ahora, junto con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y otras normas de carácter administrativo, operan como derecho supletorio en la materia que nos ocupa, tal y como se deriva de lo dispuesto en el artículo 109 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Al margen de lo anterior, el análisis de la normativa reguladora de las notificaciones tributarias obligatorias exige atender actualmente también al Real Decreto 203/2021, de 3 de marzo, ya mencionado. Su objeto es concretar y desarrollar las previsiones contenidas en las citadas leyes, con las que el legislador ha tratado de dar respuesta a un nuevo marco jurídico en el que la tramitación electrónica de los procedimientos administrativos pasa a configurarse como la regla general.

3. Sujetos obligados a recibir notificaciones tributarias electrónicas

3.1. Delimitación

Con la entrada en vigor de la LPACAP, son muchos los administrados que están obligados a relacionarse de forma electrónica con las distintas Administraciones públicas entre las cuales, obviamente, se halla la tributaria. Como consecuencia de ello, diferentes obligados tributarios han tenido que adherirse obligatoriamente al sistema de notificaciones tributarias electrónicas, deber que ha supuesto el nacimiento de una nueva obligación tributaria de carácter formal, cuyo incumplimiento puede acarrear consecuencias negativas muy relevantes, sobre todo en relación con la salvaguarda del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la Constitución (CE). De ahí la importancia de delimitar con precisión cuáles son los sujetos vinculados por dicha obligación.

A esos efectos, es necesario referirse tanto a lo dispuesto en el artículo 14 de la LPACAP –que opera como derecho supletorio a efectos tributarios–, como al artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, en el que se concreta la lista de sujetos que habrán de recibir electrónicamente, de manera obligatoria, las comunicaciones y notificaciones que proceden de la AEAT. Pues bien, atendiendo al tenor literal del citado artículo 4.1, deben recibir notificaciones tributarias por medios electrónicos los siguientes obligados:

- Las sociedades anónimas (cuyo NIF empieza por la letra A).
- Las sociedades de responsabilidad limitada (NIF letra B).
- Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF letra N).

- Los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF letra W).
- Las uniones temporales de empresas (NIF letra U).
- Las agrupaciones de interés económico, agrupaciones de interés económico europeas, fondos de pensiones, fondos de capital riesgo, fondos de inversiones, fondos de titulización de activos, fondos de regularización del mercado hipotecario, fondos de titulización hipotecaria o fondos de garantía de inversiones (NIF letra W).

Además, y con independencia de su personalidad o forma jurídica, el apartado 2 del citado artículo 4 dispone que estarán también obligadas a recibir notificaciones tributarias electrónicas las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Las inscritas en el Registro de Grandes Empresas.
- b) Los contribuyentes del impuesto sobre sociedades que tributen en el régimen de consolidación fiscal.
- c) Los contribuyentes del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que tributen en el Régimen especial del grupo de entidades.
- d) Los contribuyentes inscritos en el Registro de devolución mensual del IVA (REDEME).
- e) Aquellas que tengan la condición de representantes aduaneros o presenten declaraciones aduaneras por vía electrónica.

En relación con los obligados incluidos en dicho listado habrá de tenerse en cuenta, tal y como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su Resolución de 2 de noviembre de 2017², que si una persona o entidad estuviese incluida en el grupo de obligados a recibir sus notificaciones por medios electrónicos, el hecho de no tener actividad no resulta significativo a estos efectos mientras no se inscriba en el Registro Mercantil la escritura pública de su extinción y se cancelen los correspondientes asientos registrales.

Por tanto, será la extinción de la personalidad jurídica derivada de la inscripción de la disolución y liquidación de una entidad en el Registro Mercantil lo que va a suponer la baja de la misma en el sistema. A partir de ese momento la Administración tendrá, por tanto, la obligación de enviar sus notificaciones de forma convencional, conforme a las reglas generales establecidas en los artículos 109 a 112 de la LGT, y desarrolladas en los artículos 114 y 115 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 desa-

² Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 (RG 7083/2014 –NFJ068497–).

rrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT)³. En ese sentido, la Dirección General de Tributos (DGT)⁴ entiende que las posibles actuaciones de la Administración tributaria relativas a deudas y sanciones tributarias de una sociedad disuelta y liquidada deberán realizarse a los socios, por lo que en ese caso ellos serían los destinatarios de las referidas notificaciones. No obstante, estas se remitirán al liquidador cuando la entidad se halle todavía en fase de liquidación y, por tanto, no se haya extinguido aún su personalidad jurídica, debiendo tenerse en cuenta a esos efectos también lo dispuesto en el artículo 108.1 del RGAT, ya que a ellos incumbe comparecer ante la Administración si son requeridos para ello en cuanto representantes anteriores de la entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma.

Al margen de lo anterior, a la hora de configurar el listado de obligados a relacionarse telemáticamente con la Administración ha de tenerse en cuenta también lo dispuesto en el artículo 14 de la LPACAP, en el que se incluye a personas jurídicas; entidades sin personalidad jurídica; a quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, en relación con los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones públicas en ejercicio de dicha actividad profesional; a quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración; y a los empleados de las Administraciones públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

Cabe recordar aquí, atendiendo a la relación de sujetos que de acuerdo con los preceptos citados están obligados a recibir notificaciones de las Administraciones públicas en formato electrónico, la gran cantidad de críticas que ha suscitado la amplitud de tal listado entre nuestra doctrina. En ese sentido, la mayor parte de ellas se han dirigido a poner de relieve las indeseables consecuencias que esa relación de sujetos puede generar para aquellas entidades que, por carecer de suficientes medios materiales o humanos, no estén preparadas para cumplir con los niveles de atención que requiere un sistema de notificación electrónica respetuoso con los derechos y garantías de los administrados⁵. A esos efectos, y como señaló el Consejo de Estado en su Dictamen 1815/2010, de 30 de septiembre, sobre el «Proyecto de Real Decreto por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria», la regulación de los sujetos obligados a recibir notificaciones tributarias electrónicas debió completarse introduciendo algunos criterios objetivos (volumen de negocio, número de empleados u otros similares) que permitiesen excluir del ámbito de aplicación del real decreto a aquellos sujetos que, debiendo estar inicialmente incluidos en

³ *Vid.* Consulta vinculante de la DGT V0668/2013, de 4 de marzo (NFC046802).

⁴ *Vid.* Consulta vinculante de la DGT V2814/2011, de 29 de noviembre (NFC043088).

⁵ Entre otros *vid.* Martínez Gutiérrez (2009, pp. 247-248); Alonso González (2013, pp. 57-59); AEDAF (2016); Getino Calama (2020, p. 232).

él, carecen de medios suficientes para el acceso y disponibilidad a los medios tecnológicos necesarios para comunicarse electrónicamente con la Administración tributaria.

Este tipo de reparos exige, a nuestro modo de ver, una aplicación de la normativa vigente sobre notificaciones electrónicas respetuosa con los derechos que la normativa tributaria reconoce a los administrados, lo que en muchos casos implicará la necesidad de realizar una interpretación de tales normas alejada de un excesivo formalismo, ya que ello puede impedir atender a la casuística introducida por el sistema de las notificaciones telemáticas.

Ha de tenerse en cuenta, en ese sentido, que muchas de las normas establecidas en el ordenamiento jurídico tributario a efectos de notificaciones tributarias no se han adaptado a la nueva realidad, extremo que no debería ser óbice para aplicarlas e interpretarlas conforme al nuevo marco que rige ahora las relaciones con la Administración. En ese sentido, cabe recordar, por ejemplo, el derecho que el artículo 34.1 a) de la LGT reconoce a los ciudadanos, en virtud del cual la Administración tributaria debe proporcionarles la información y asistencia que aquellos requieran sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, derecho que la LPACAP concreta para las relaciones electrónicas en su artículo 12.1. En él dispone que «las Administraciones Públicas deberán garantizar que los interesados pueden relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos [...]». No obstante lo anterior, la LPACAP sorprende a continuación cuando, en el apartado 2 del citado artículo 12 establece la obligación de las Administraciones públicas de asistir en el uso de medios electrónicos «a los interesados no incluidos en los apartados 2 y 3 del artículo 14 que así lo soliciten», esto es, a aquellos sujetos que no están obligados a relacionarse telemáticamente con la Administración. Sin embargo, y pese a no comprender las razones que llevaron al legislador en ese caso a restringir el ámbito subjetivo de tal precepto, extremo que ha sido criticado por la doctrina⁶, la correcta interpretación del mismo no debería conducir a privar de tal derecho a quienes obligatoriamente han de relacionarse con la Administración electrónica ya que, como apunta el apartado b) del artículo 13 de la LPACAP, sin establecer diferencia alguna, el derecho a «ser asistidos en el uso de medios electrónicos en sus relaciones con las Administraciones Públicas», se aplica a todos los sujetos que tengan capacidad de obrar ante ellas.

3.2. Notificaciones practicadas por medios «tradicionales» a sujetos obligados a recibirlas en formato electrónico

Tal y como se desprende del epígrafe anterior, los sujetos mencionados habrán de incluirse obligatoriamente en el sistema de notificaciones tributarias electrónicas, extremo

⁶ Fernández Rodríguez (2015, p. 365) considera paradójico que justamente a quienes la ley obliga a usar una herramienta, no se les reconozca de forma expresa el derecho a asistencia y ayuda para usarla, conclusión que parece concebirse sobre la idea de que estos cuentan ya con todos los medios e información necesarios para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones.

que no impedirá su baja en el mismo si dejan de cumplir con los requisitos que motivaron su inclusión. En ese caso, tal y como señala el artículo 4.3 de Real Decreto 1363/2010, la exclusión del sistema habrá de solicitarse expresamente, debiendo resolver la AEAT en el plazo de un mes –notificándose la resolución expresa en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la dirección electrónica habilitada de uno u otro–, entendiéndose estimada si no existiese resolución expresa –sin perjuicio de notificar nuevamente al obligado su inclusión en el sistema si siguen concurriendo las circunstancias previstas para ello–.

Al margen de los casos en los que un administrado deje de estar obligado a recibir notificaciones tributarias electrónicas, lo cierto es que el Real Decreto 1363/2010, en su artículo 3, contempla algunos supuestos en los que la Administración tributaria «puede» o «debe» practicar notificaciones no electrónicas a personas vinculadas al sistema, en cuyo caso habrán de realizarse por las vías tradicionales, conforme a lo dispuesto en los artículos 109 a 112 de la LGT.

3.2.1. Supuestos en los que la Administración tributaria «puede» prescindir de la notificación telemática

Atendiendo a lo dispuesto en el citado artículo 3 del Real Decreto 1363/2010, existe la posibilidad de que, aun en relación con los sujetos obligados a recibir notificaciones electrónicas, la Administración pueda optar, en determinados casos, por notificar por medios tradicionales.

En concreto, el apartado 2 del citado precepto habilita a la Administración tributaria para hacer uso de la citada opción cuando el obligado o su representante comparezcan espontáneamente en las oficinas de la AEAT solicitando la comunicación o notificación personal en ese momento; cuando la eficacia de la actuación administrativa requiera inmediatez o celeridad; o cuando se hubiese enviado una notificación por vía postal antes de que existiese la constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema.

De entre esos supuestos, el segundo de ellos –en virtud del cual la Administración podrá realizar notificaciones no electrónicas «cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia», posibilidad establecida también en la LPACAP (art. 41.1)– es el que más reparos suscita desde el punto de vista del respeto a los derechos y garantías que asisten a los administrados (Delgado García, 2011, p. 70). Téngase en cuenta que la discrecionalidad que la norma concede a la Administración para valorar la urgencia de una actuación, pudiendo así alterar la forma en la que –por imposición normativa– venía comunicándose con los sujetos incluidos en el sistema de notificación tributaria electrónica, puede terminar lesionando principios como los de seguridad jurídica o confianza legítima, siendo susceptible también de conculcar la doctrina de la vinculación con los actos propios o, en

última instancia, derechos como el de tutela judicial efectiva, tal y como han reconocido expresamente nuestros tribunales en varias ocasiones⁷.

No obstante lo anterior, la opción de notificar por vías tradicionales a los sujetos incluidos obligatoria o voluntariamente en el sistema de notificaciones tributarias electrónicas, no constituye una práctica que la Administración venga limitando a los citados supuestos.

En ese sentido, hemos de analizar la abundante problemática que se ha puesto de manifiesto cuando la Administración, amparándose en lo dispuesto en el artículo 110 de la LGT, decide, en el curso de los procedimientos tributarios iniciados de oficio, prescindir de las notificaciones electrónicas y recurrir a los medios tradicionales para comunicarse con quienes están adheridos a ese sistema, voluntaria u obligatoriamente.

Cabe recordar así que, si bien el primer apartado del artículo 110 dispone que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro, su segundo apartado establece que:

en los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin⁸.

Por tanto, es la interpretación literal del artículo 110.2 de la LGT la que sirve de argumento a la Administración tributaria para prescindir en ocasiones de la obligación que tiene de comunicarse por medios electrónicos con quienes estén incluidos en el sistema.

A nuestro juicio, si bien es cierto que ese es el tenor literal del aludido precepto, no es menos cierto que su interpretación, de acuerdo con los criterios que deben regir la tarea hermenéutica en el ámbito jurídico –recogidos en el art. 3 Código Civil–, debería hacerse sin perder de vista su contexto –criterio sistemático–, y atendiendo a los antecedentes históricos y legislativos –criterio histórico–, a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas –criterio sociológico– y al espíritu y finalidad de aquellas –criterio teleológico–.

Por ello, teniendo en cuenta la producción normativa que se ha ido sucediendo en el contexto de las notificaciones electrónicas, en muchos casos no trasladada específicamente al ámbito tributario, parece que respecto de aquellos sujetos incluidos obligatoria o voluntariamente en el sistema y atendiendo a la propia configuración de este, la Adminis-

⁷ Sobre esta cuestión puede consultarse la jurisprudencia citada al respecto por Martínez-Carrasco Pignatelli (2020, pp. 125-127).

⁸ *Vid.* Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 (RG 110/2018 –NFJ073205–).

tración tributaria no debería tener la opción de elegir el modo de practicarlas. Defender una interpretación distinta, a nuestro juicio, provocar la pérdida del sentido que tienen preceptos como el artículo 41.1 de la LPACAP, donde expresamente se señala que «las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, *en todo caso*, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía».

De igual modo, dar entrada a la citada posibilidad de prescindir de la notificación electrónica cuando el procedimiento tributario en cuyo curso se practique aquella se inicie de oficio, vaciaría de contenido al artículo 43.2 del Real Decreto 203/2021. En él se puntualiza que, en los «procedimientos iniciados de oficio», aun cuando el interesado sea un sujeto obligado a relacionarse por medios electrónicos, la Administración realizará la primera notificación en papel «cuando no disponga de los datos precisos para practicar la notificación por vía electrónica», pero «advirtiendo al interesado que las siguientes notificaciones se practicarán de forma electrónica».

Esta previsión –que refuerza los medios que han de garantizar a los interesados el acceso fehaciente al contenido de sus notificaciones telemáticas– permite que aquellos sujetos obligados a adherirse al sistema de notificación electrónica respecto de los cuales la Administración no disponga inicialmente de información precisa para practicárselas de ese modo, puedan ser advertidos del inicio de un procedimiento administrativo en el curso del cual el resto de notificaciones que vayan a realizarse se practicarán telemáticamente. Cabe entender, por tanto, *a contrario sensu*, que cuando dichos datos obren en poder de la Administración desde el inicio del procedimiento, la vía telemática será la que rijan su comunicación con el administrado⁹.

A la vista de lo anterior, no cabe sino recomendar la modificación del tenor literal del citado artículo 110 de la LGT, con el fin de acomodarlo a las nuevas exigencias derivadas de la generalización de las notificaciones electrónicas. Por otro lado, y mientras que ello no suceda, la interpretación que pueda hacerse de tal precepto no debería en ningún caso desconectarse de la lógica impuesta por la normativa reguladora del citado sistema, salvo que la misma quiera vaciarse de contenido.

3.2.2. Supuestos en los que la Administración «debe» practicar notificaciones no electrónicas

Por otra parte, además de los referidos casos en que la normativa habilita expresamente a la Administración para prescindir de las notificaciones telemáticas, aunque vayan dirigidas a sujetos incluidos en el sistema de notificaciones tributarias electrónicas, el artículo 3 del Real Decreto 1363/2010 regula también una serie de casos en los que la Administración

⁹ *Vid.* Martínez Gutiérrez (2021).

tributaria no solo puede proceder de ese modo, sino que debe hacerlo necesariamente. A esos efectos el citado precepto señala que «en ningún caso» se realizarán de forma telemática las siguientes comunicaciones y notificaciones:

- a) Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no puedan convertirse en formato electrónico.
- b) Aquellas que, de acuerdo con la normativa específica, deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado, en otro lugar señalado al efecto por la normativa, o en cualquier formato distinto del electrónico.
- c) Las que efectúe la AEAT en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.
- d) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- e) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios electrónicos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- f) Las dirigidas a las entidades de crédito que actúen como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la AEAT.
- g) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre ellas y la AEAT, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.
- h) Las que deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la AEAT.

Además de los casos anteriores, ha de tenerse en cuenta tanto lo dispuesto en el ya referido artículo 43.2 del Real Decreto 203/2021, como en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, en virtud del cual la Administración tributaria tiene la obligación de notificar a los sujetos obligados a adherirse al sistema su inclusión en el mismo por medios no electrónicos, según lo previsto en los artículos 109 a 112 de la LGT, extremo que desarrollaremos más adelante.

Por otra parte, conforme al artículo 3.5 del Real Decreto 1363/2010, cuando en el curso de un procedimiento iniciado a instancia de parte el interesado o su representante hayan señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro, a él debe atender necesariamente la Administración tributaria. No obstante, cuando tras dos intentos no sea posible efectuar la notificación en aquel lugar por causas no imputables a la Administración, la notificación podrá practicarse en la dirección electrónica del representante o del interesado, si aquel no la tuviere o este no actuase por medio de representante.

4. Las notificaciones electrónicas como opción

Al margen de los sujetos obligados a relacionarse telemáticamente con las Administraciones públicas en general, y con la tributaria en particular, la adhesión al sistema es voluntaria para el resto de administrados. En caso de producirse, la Administración quedará vinculada por tal decisión, tal y como se desprende del artículo 41.1 de la LPACAP, en cuanto dispone que:

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

Pues bien, en ese mismo sentido el Real Decreto 203/2021, en su artículo 3.2, regula el modo en que las personas físicas no obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones públicas puedan ejercitar su derecho a optar por la vía electrónica. Dispone así que cuando esa opción se ejercite al inicio de un procedimiento, el interesado debe comunicarlo al órgano competente para su tramitación, a efectos de que exista constancia de dicha decisión. No obstante, la voluntad de relacionarse electrónicamente o, en su caso, de dejar de hacerlo, puede también manifestarse en una fase posterior del procedimiento, comunicándose también al órgano correspondiente.

En ambos casos, y esta es la novedad principal del citado texto reglamentario a estos efectos, dichas comunicaciones producirán efectos a partir del quinto día hábil siguiente a aquel en que el órgano competente para tramitar el procedimiento ha tenido constancia de las mismas, matiz con el que se sale al paso de la problemática que generan aquellas notificaciones que puedan estar en curso cuando el interesado ejercita la opción de ser notificado por vía electrónica.

Con ese precepto no solo se clarifican algunos aspectos relativos a la eficacia jurídica de dicha opción y a los cauces para ejercerla, sino que indirectamente también se proporciona cobertura legal a algunas dudas planteadas en el pasado en relación con esta cuestión, cuya resolución ha venido estando en manos de la doctrina y jurisprudencia. Nos referimos a la posibilidad de que dicha opción pudiera entenderse tácitamente ejercitada por el mero acceso al contenido de una notificación electrónica que la Administración pueda haber puesto a su disposición en la Dirección Electrónica Habilitada única (DEHú), tal y como han entendido en ocasiones los tribunales¹⁰. A nuestro juicio, de la citada regulación se desprende ahora que dicha opción solo podrá entenderse ejercitada si se hace conforme al procedimiento establecido en la normativa antes referida.

¹⁰ En ese sentido, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Región Murcia de 12 de julio de 2021 (rec. núm. 141/2020 –NFJ084399–) entendió que la recurrente se había adherido voluntariamente al sistema de notificación electrónica por existir constancia de que en ocasiones anteriores había accedido a su DEH.

Por otro lado, consideramos que tal regulación ha ayudado también a clarificar la interpretación de otros preceptos, como el ya cuestionado artículo 110 de la Ley General Tributaria (LGT). En ese sentido, tal y como hemos expuesto anteriormente, de la interpretación conjunta de dicho precepto con los artículos 41.1 de la LPACAP y 3.5 del Real Decreto 1363/2010, parece que no existe duda de que, en el ámbito de los procedimientos iniciados a instancia de parte, los obligados tributarios pueden señalar a efectos de notificaciones cualquier lugar en el que deseen recibir las, decisión que ha de entenderse vinculante para la Administración tributaria.

Pero, además, respecto de los obligados tributarios acogidos voluntariamente al sistema de notificaciones electrónicas cabe deducir ahora que también en el marco de los procedimientos iniciados de oficio podrán hacer valer su derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración, ya que esos artículos no hacen distinción alguna en función de la forma de iniciación del procedimiento. Por ello, si bien lo apuntado puede no ser factible al comienzo de un procedimiento iniciado de oficio, por desconocimiento de su existencia, podrá invocarse en cualquiera de sus fases siguientes, obligando a la Administración a tomar la DEHú como punto de referencia en esos casos para comunicarse con tales administrados.

De ese modo, han de considerarse resueltos algunos problemas derivados de la interpretación que la Administración venía realizando del comentado artículo 110.2 de la LGT, defendiendo la posibilidad de prescindir de la comunicación electrónica con quienes voluntariamente habían escogido ese medio, si dicha comunicación tenía lugar en el curso de un procedimiento iniciado de oficio. Sobre la base de tal interpretación, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, en Resolución de 4 de diciembre de 2008, consideró ajustada a derecho la práctica de una notificación practicada en el domicilio fiscal del contribuyente que, previamente, había optado por el sistema de notificaciones electrónicas, contando a tales efectos con una DEH.

Sin embargo, dicho criterio resultó anulado por el TSJ de Madrid en su Sentencia de 7 de junio de 2011¹¹, entendiéndose que el artículo 110.2 de la LGT no podía interpretarse sin ponerlo en relación con la regulación que había introducido la Ley 11/2007 respecto de las notificaciones electrónicas. En ese sentido, de esta norma se desprende que la Administración estaba obligada a practicar notificaciones electrónicas cuando los ciudadanos hubieran elegido voluntariamente esa forma de comunicación con la Administración, no estando esta facultada en esos casos para elegir entre ese sistema y cualquier otro alternativo, ya que solo puede recurrir a uno distinto cuando no es posible utilizar el medio elegido como preferente por el administrado¹².

¹¹ Sentencia del TSJ de Madrid de 7 de junio de 2011 (rec. núm. 248/2009 –NFJ043954–).

¹² En ese sentido resultó ya en su momento muy reveladora la Sentencia del TS de 3 de julio de 2013 (rec. núm. 2511/2011 –NCJ057921–), en la que expresamente se apuntaba que «el señalamiento por los interesados de domicilio donde desean ser notificados es independiente de la forma en que el proce-

Pues bien, aunque el citado texto legal ha sido derogado, tal interpretación ha de considerarse vigente hoy, atendiendo a la regulación que de la opción comentada se contiene tanto en el citado Real Decreto 203/2021, como en las leyes que este desarrolla. Mantener una interpretación contraria, tal y como ya se ha señalado, no haría sino vaciar de contenido lo dispuesto en los referidos preceptos.

5. La práctica de las notificaciones tributarias electrónicas: de la DEH a la DEHú

5.1. Regulación

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 43.1 de la LPACAP, las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante, a través de la DEHú o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u organismo¹³.

En ese contexto, tal y como se desprende del artículo 2 del Real Decreto 1363/2010, la Administración tributaria optó por el sistema de notificación en DEH, cuyo régimen se establecía en el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, actualmente derogado por el Real Decreto 203/2021, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos. Pues bien, precisamente como consecuencia de la entrada en vigor de esta última norma, la DEH dejará de estar operativa para dar paso a la DEHú. En ese sentido, el artículo 42.5 del Real Decreto 203/2021 señala que:

toda notificación cuyo emisor pertenezca al ámbito estatal a que se refiere el artículo 1.2 de este Reglamento se pondrá a disposición del interesado a través de la Dirección Electrónica Habilitada única, incluyendo el supuesto previsto en el artículo 42.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre,

lo que no es óbice, como señala dicho precepto, para que dichos emisores, «de forma complementaria» a la DEHú, puedan poner a disposición de los ciudadanos sus notificaciones en su sede electrónica o sede electrónica asociada (Cotino Hueso, 2021). En esa línea, y como garantía para los ciudadanos, el citado real decreto establece en su artículo 44.6 la

diminuto se inicia, de oficio o a instancia de parte, siendo un derecho de los interesados en el procedimiento –también ejercitable en los procedimientos incoados de oficio– [...], que impide la validez de las notificaciones efectuadas sin tener en cuenta tal designación.

¹³ En el mismo sentido, *vid.* artículo 42.1 del Real Decreto 203/2021.

necesidad de que se sincronice el estado del trámite de las notificaciones que puedan efectuarse, al mismo tiempo, en la DEHú y en sede electrónica de la Administración notificadora.

Por lo que respecta a la AEAT, fue a partir del 6 de septiembre de 2021 cuando se produjo la migración de la DEH a la DEHú, con lo que todas las notificaciones y comunicaciones en ese ámbito han pasado a estar disponibles a partir de tal fecha en la DEHú, una versión más evolucionada e integrada de las diferentes DEH previamente existentes. No obstante lo anterior, con el fin de dar tiempo para la adaptación de los desarrollos necesarios, se ha previsto el establecimiento de un periodo transitorio que finalizará el 4 de abril de 2022, durante el cual se mantendrá también el envío de las notificaciones a la DEH, que después dejará de utilizarse.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, analizaremos a continuación los aspectos más relevantes de la práctica de las notificaciones tributarias electrónicas, incidiendo especialmente en aquellas cuestiones que han suscitado o suscitan mayor controversia entre la Administración y los obligados tributarios –muchas de ellas relacionadas con el respeto a los derechos y garantías que el ordenamiento jurídico reconoce a estos últimos–, analizando en ese contexto si se ha producido un avance con motivo de la entrada en vigor del Real Decreto 203/2021 y, consiguientemente, con la puesta en funcionamiento de la DEHú.

5.2. La obligación de comunicar de oficio la inclusión en la DEHú: algunas cuestiones controvertidas

5.2.1. Condicionante de la eficacia de las notificaciones posteriores

Tal y como ya se ha señalado, el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010 establece la obligación de que la Administración tributaria, en el caso de aquellos sujetos obligados a ser notificados por vía electrónica, les notifique previamente su inclusión en el sistema de FEH por medios no electrónicos, según lo previsto en los artículos 109 a 112 de la LGT¹⁴, obligación que opera así como condición para la eficacia y validez de las notificaciones electrónicas que puedan realizarse a dichos sujetos con posterioridad.

En ese sentido el TEAC, en su Resolución de 2 de julio de 2015¹⁵, analizó un supuesto en el que la Administración tributaria pretendía atribuir efectos jurídicos al acceso a la notificación de un acuerdo sancionador remitida al buzón asociado a la DEH de una entidad, sin que previamente a esta se le hubiese comunicado por medio alguno su inclusión obliga-

¹⁴ No obstante, el artículo 5.2 del Real Decreto 1363/2010 señala que, en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios, la notificación de la inclusión en el sistema de DEH se podrá realizar junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.

¹⁵ Resolución del TEAC de 2 de julio de 2015 (RG 4855/2011 –NFJ059161–).

toria en tal sistema. En este caso no pudo constatarse que la entidad pudiera haber señalado el medio electrónico como preferente para la recepción de notificaciones de carácter tributario, ni que hubiera realizado alguna actuación que permitiese asegurar que conocía el contenido del acto notificado. Por ello, el tribunal entendió que el mero acceso a su buzón electrónico no implicaba que la notificación tuviese eficacia y validez, que solo puede apreciarse –concluyó– a partir del momento en que se notifique al interesado el acto de su inclusión obligatoria en el sistema de notificaciones electrónicas.

De igual modo, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre 2020¹⁶ entendió que la validez de la notificación electrónica en ese caso exigía la necesaria notificación expresa de la inclusión en el sistema por medios no electrónicos, algo que entendió que no se cumplía con la simple remisión de correos electrónicos a la persona interesada, extremo que el TS ha confirmado de forma indirecta al desestimar el recurso de casación que se había presentado contra la citada sentencia.

En el mismo sentido, la Audiencia Nacional (AN), en su Sentencia de 1 de julio de 2021¹⁷, ha señalado expresamente que para apreciar la validez de una notificación telemática «lo único relevante es que la notificación por medios electrónicos no se realice antes de la notificación de la inclusión en el sistema».

De todo lo anterior se deduce la importancia que, a la postre, tendrá la correcta notificación de la inclusión en la DEHú para aquellos sujetos que obligatoriamente han de adherirse a este sistema, extremo que exigirá la atención a todas las circunstancias que respecto de las notificaciones tradicionales se regulan por los artículos 109 a 112 de la LGT. Así, una notificación defectuosa por vía tradicional puede terminar invalidando tanto sus propios efectos, como los de todas aquellas notificaciones que la Administración tributaria pudiera practicar electrónicamente con posterioridad.

En ese sentido, habrá de tenerse en cuenta especialmente lo dispuesto en tales preceptos respecto del lugar para realizar las notificaciones¹⁸ y de las personas legitimadas para recibirlas¹⁹.

¹⁶ Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 2020 (rec. núm. 61/2020 –NFJ080654–).

¹⁷ Sentencia de la AN de 1 de julio de 2021 (rec. núm. 1279/2017 –NFJ083860–).

¹⁸ En ese sentido, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 (RG 10211/2015 –NFJ072418–) entendió inválida una notificación relativa al acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema de DEH, ya que los dos intentos infructuosos de notificación en el domicilio del obligado tributario reflejaron, en un caso, que el obligado tributario estaba ausente y, en el segundo intento, que dicho obligado era desconocido. Consideró así el tribunal que dichos intentos fueron incongruentes y contradictorios, por lo que se entendió que no produjeron efecto alguno.

¹⁹ Desde esa última perspectiva el TEAC, en su Resolución de 15 de octubre de 2018 (RG 5757/2015 –NFJ071675–), analizó si la notificación de la inclusión obligatoria de una entidad en el sistema de DEH, realizada a quien figuraba en el Registro Mercantil como administrador de la misma, tenía eficacia

5.2.2. Su cuestionada vigencia tras la aprobación del Real Decreto 1363/2010

Teniendo en cuenta la doctrina anterior, sorprende especialmente la reciente interpretación vertida por el TEAC en su Resolución de 22 de enero de 2021²⁰. En ella, unificando criterio –reiterado en la Resolución de 25 de enero de 2021²¹–, analizó si, desde la entrada en vigor de la LPACAP, continúa siendo preceptivo que la Agencia Tributaria notifique por medios tradicionales la inclusión en la DEHú a los sujetos obligatoriamente vinculados a ese sistema, tal y como dispone el referido artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010.

A estos efectos cabe recordar que la LPACAP derogó la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, norma que habilitaba específicamente a la AEAT para establecer con carácter obligatorio, respecto de personas jurídicas y determinados colectivos de personas físicas, el sistema de notificación electrónica. Esta habilitación se concretó a través de la aprobación de normas como el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que, como ya hemos visto, tras detallar la lista de obligados a recibir notificaciones tributarias por medios electrónicos –art. 4–, establece la obligación que la Administración tiene con aquellos de notificarles su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada por medios no electrónicos –art. 5.1–.

Pues bien, en ese contexto, el TEAC entiende, en primer lugar, que la LPACAP, además de derogar expresamente a la Ley 11/2007, de 22 de junio, provocó también la expulsión tácita del ordenamiento jurídico de las normas reglamentarias anteriores y no expresamente derogadas por ella, en la medida en que la contradigan. Por ello, en la medida en que la LPACAP ha regulado expresamente quiénes están obligados a relacionarse electrónicamente con ella en su artículo 14.2 –sin perjuicio de que las distintas Administraciones puedan establecer reglamentariamente tal obligación para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas–, el TEAC concluye que las personas incluidas en dicho precepto están obligadas *ex lege* a relacionarse electrónicamente con las Administraciones

jurídica a efectos de cumplir con su finalidad, esto es, vincular a la entidad a dicho sistema de notificación. En este caso el tribunal concluye que la entidad, en aras del principio de confianza del tercero, en este caso la Administración que notifica a quien en el Registro aparece como representante, no puede negarse a asumir las consecuencias de esa notificación y, por tanto, la misma se considerará en este caso válidamente integrada en el sistema de DEH.

Sobre esta cuestión el TSJ de Castilla y León, en Sentencia de 19 de mayo de 2017 (rec. núm. 14/2016 –NFJ067820–), consideró que la recepción de la notificación mediante correo ordinario con acuse de recibo recogida por un familiar de su destinatario que se hallaba en las antiguas instalaciones de la empresa de este, pero no entregada, no permite deducir el conocimiento de tal destinatario de su «inclusión en el sistema DEH, y por tanto todas las comunicaciones realizadas a través del mismo no pueden entenderse válidamente realizadas».

²⁰ Resolución del TEAC de 22 de enero de 2021 (RG 4868/2020 –NFJ081016–).

²¹ Resolución del TEAC de 25 de enero de 2021 (RG 5818/2020 –NFJ081102–).

públicas desde la entrada en vigor de la LPACAP, sin que sea necesario realizarles comunicación o aviso alguno a esos efectos.

De ese modo, el tribunal considera que, a partir de entonces, ya no es exigible a la Administración tributaria la previa notificación de inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada –al que se refiere el art. 5.1 del RD 1363/2010, de 29 de octubre–, respecto de los siguientes sujetos:

- Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010.
- Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores, que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma.
- Aquellas personas físicas que, reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones públicas según el artículo 14.2 de la Ley 39/2015.

No obstante, sostiene el TEAC que la citada obligación se mantendrá, a partir de la entrada en vigor de la LPACAP, respecto de aquellas personas físicas que, reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, no están incluidas en el artículo 14.2 de la citada ley.

Obviamente, dicho criterio exigirá una mayor diligencia a los afectados en relación con su propia inclusión en el sistema, extremo que a nuestro juicio es difícil de conciliar con la efectividad de los derechos y garantías que deben asistir a los administrados en un tema cuyas implicaciones resultan especialmente trascendentes, sobre todo desde la perspectiva de la seguridad jurídica y de la tutela judicial efectiva.

Por ello, no puede dejar de advertirse una vez más de los riesgos que para los obligados tributarios se generan tanto por la insuficiente regulación fiscal de las notificaciones electrónicas, como por las interpretaciones excesivamente formales o rigoristas defendidas por los aplicadores de la normativa vigente. En este sentido resulta difícil de conciliar la posición mantenida por el TEAC respecto de la cuestión analizada, con la doctrina que al respecto han venido manteniendo tanto la propia Administración como los tribunales estando ya vigente la LPACAP, e incluso con posterioridad a las citadas resoluciones del TEAC.

6. Personas habilitadas para acceder a la DEHú

6.1. El obligado tributario

Obviamente, el acceso a la DEHú puede realizarse directamente por el obligado tributario destinatario de las notificaciones electrónicas practicadas por la Administración

tributaria, siempre y cuando esté debidamente autenticado. En ese sentido, deberá disponer del oportuno certificado digital expedido por una entidad autorizada a esos efectos, cuya falta de tramitación o tramitación tardía revelará una actuación negligente por parte del interesado, que habrá de asumir por ello las consecuencias de la falta de acceso o del acceso extemporáneo al contenido de las notificaciones practicadas en la DEHÚ²².

Por otro lado, es también posible que dicho acceso se produzca por personas diferentes a los obligados a quienes interesan las notificaciones, sujetos tales como los apoderados para recibir las notificaciones dirigidas al poderdante o los sucesores tributarios²³.

6.2. Los apoderados

Tal y como recuerda el artículo 32.1 del Real Decreto 203/2021, el artículo 5 de la LPACAP establece que las personas interesadas con capacidad de obrar podrán actuar ante las Administraciones públicas por medio de representante, que puede ser una persona física con capacidad de obrar o una persona jurídica cuando así esté previsto en sus estatutos.

Pues bien, a los efectos que aquí interesan, existe la posibilidad de que un tercero, persona física o jurídica, independientemente de su posible condición de representante legal o voluntario a efectos tributarios, pueda recibir notificaciones electrónicas en nombre de otro obligado tributario, lo que requerirá, en términos generales, un apoderamiento expreso a esos efectos con aceptación expresa del apoderado. En ese caso, tal y como se depende de lo establecido en los artículos 32.2 del citado real decreto y 14.2 de la LPACAP, dichos apoderados estarán también obligados a utilizar medios electrónicos en el ejercicio de dicha representación, que habrá de acreditarse mediante cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna de su existencia²⁴, pudiendo así el apoderado acceder a aquellas notificaciones para las que haya sido autorizado en función del poder recibido.

Al margen de lo anterior, existe la posibilidad de que los representantes de personas jurídicas puedan acreditar su condición de tales mediante un «certificado electrónico cualificado de representante» de alcance general, en cuyo caso el poder de representación abarca cualquier actuación ante cualquier Administración pública (art. 32.4 del RD 203/2021)²⁵.

²² Vid. la Sentencia de la AN de 13 de julio de 2017 (rec. núm. 50/2017 –NFJ067732–).

²³ A estos efectos véase 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.

²⁴ Vid. artículo 32.3 del Real Decreto 203/2021.

²⁵ A este respecto, el artículo 34.1 del Real Decreto 203/2021 dispone lo siguiente:

1. La representación podrá acreditarse ante la Administración con un certificado electrónico cualificado de representante de persona jurídica que sea acorde a lo previsto en el artículo 28

Pues bien, son varios los supuestos en los que, existiendo representación o apoderamiento para recibir notificaciones electrónicas tributarias de un tercero, la Administración tributaria los ha ignorado, remitiendo las notificaciones al obligado poderdante, actuaciones que en ocasiones han refrendado los tribunales administrativos.

En ese sentido, el TEAC analizó, en su Resolución de 9 de abril de 2019²⁶, los efectos que podían derivarse de la notificación practicada en la sede electrónica del contribuyente y no en la de la entidad a la que aquel había apoderado expresamente para la recepción de sus notificaciones tributarias electrónicas. En este caso, trascurridos 10 días sin que el interesado hubiera accedido al contenido de la notificación, la Administración entendió notificado el referido acuerdo, motivo por el cual la reclamación económico-administrativa planteada posteriormente por el obligado tributario ante el correspondiente, resultó inadmitida por extemporánea.

Para resolver el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del tribunal regional, el TEAC recuerda, en primer lugar, que la designación de apoderado o representante ha de hacerse por persona con capacidad de obrar, por lo que –apunta–, el nombramiento de representante no excluye o aparta al poderdante de la relación jurídica con la Administración, ni de la posibilidad de intervenir con eficacia jurídica en trámites como la recepción de notificaciones.

A continuación, tras repasar la regulación específica de las notificaciones electrónicas obligatorias, el tribunal se centró en el análisis de las normas que rigen la práctica de las notificaciones tributarias tradicionales en la LGT. Y una vez más, vuelve a valerse de lo dispuesto en su artículo 110, apartado 2 –relativo a las notificaciones practicadas en el ámbito de los procedimientos iniciados de oficio–. En este caso, la interpretación de ese precepto conjuntamente con lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT –que otorga eficacia al solo intento de notificación a efectos del cómputo de los plazos establecidos para la finalización de los procedimientos tributarios–, le lleva a otorgar validez a la primera notificación practicada sin éxito al obligado tributario. Se ignora absolutamente, por tanto, que este había

y el Anexo I del Reglamento (UE) 910/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones, electrónicas en el mercado interior y por la que se deroga la Directiva 1999/93/CE (en adelante, Reglamento eIDAS) y a la Política marco de Firma Electrónica y de certificados a que hace referencia el Esquema Nacional de Interoperabilidad y, además, haya sido expedido a quien tenga un poder general para llevar a cabo cualquier actuación administrativa y ante cualquier Administración.

2. La aceptación de certificados electrónicos cualificados de representante de persona jurídica de alcance no general estará sujeta al Reglamento eIDAS, a la Política Marco de Firma Electrónica y de Certificados a que hace referencia el Esquema Nacional de Interoperabilidad y además, a los requisitos que disponga cada Administración.

²⁶ Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 (RG 110/2018 –NFJ073205–).

apoderado a su representante expresamente para recibir sus notificaciones tributarias por vía electrónica, tal y como prevé la normativa vigente.

Los reparos que dicha interpretación suscitan desde el punto de vista del respeto a la tutela judicial efectiva se salvan, a juicio del TEAC, con la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) en virtud de la cual, en materia de notificaciones, la lesión del artículo 24 de la CE se produce únicamente cuando exista indefensión material y no puramente formal. Según el criterio del TC²⁷, existe indefensión material cuando la práctica de una notificación impide «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución», con el «consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados». Pues bien, el TEAC entiende que tal indefensión material no se ha producido en este caso, ya que se efectuó un segundo intento de notificación en el domicilio fiscal del obligado tributario –lugar incluido en la enumeración del art. 110.2 LGT, pero no elegido por el obligado–, dos días después del primer intento, pudiendo entonces practicarse la notificación.

Con vemos, las graves consecuencias que en otros supuestos ha generado la interpretación literal del citado artículo 110.2 de la LGT alcanzan en este supuesto su máxima expresión, al aplicarse conjuntamente con lo dispuesto en el aludido artículo 104. Y ello, no solo porque se reconoce validez a una notificación practicada al margen de la voluntad expresada por el obligado tributario –que había apoderado expresamente a su representante para recibir sus notificaciones–, sino porque en ese caso tal validez despliega sus efectos antes incluso de la efectiva recepción de la propia notificación, otorgándose ya eficacia al primer intento que se realizó, insistimos, obviando el deseo expresado por el obligado tributario de actuar mediante un apoderado, posibilidad arbitrada por la propia legislación vigente.

Reiteramos, por tanto, las gravosas consecuencias que pueden derivarse de la interpretación que desde la Administración se viene haciendo del artículo 110.2 de la LGT, extremo que debería conllevar una revisión del mismo para adaptarlo al nuevo contexto de las notificaciones electrónicas. De otro modo seguirán sucediéndose fallos y resoluciones muy cuestionables, e incluso contradictorias, que no hacen sino conculcar la seguridad jurídica y confianza legítima de los ciudadanos, además de privarles en algunos casos de su derecho de acceso al proceso o la jurisdicción –art. 24.1 CE–.

En este sentido, por su interés y buen criterio, interesa recordar la doctrina vertida por el TS en su Sentencia de 3 de julio de 2013²⁸. Apuntaba en ella que:

el señalamiento por los interesados de domicilio donde desean ser notificados es independiente de la forma en que el procedimiento se inicia, de oficio o a instancia

²⁷ *Vid.*, entre otras, Sentencia 184/2000 del TC, de 10 de julio de 2000 (rec. núm. 3792/1996 –NCJ051892–).

²⁸ Sentencia del TS de 3 de julio de 2013 (rec. núm. 2511/2011 –NCJ057921–).

de parte, siendo un derecho de los interesados en el procedimiento –también ejercitable en los procedimientos incoados de oficio–, y, desde luego, la designación de representante con todas garantías legales y de un domicilio específico para notificaciones, impide la validez de las notificaciones efectuadas sin tener en cuenta tales designaciones, que se convertirían así en inoperantes, pues una interpretación contraria vaciaría de contenido tanto la posibilidad de designar representantes [...] como la de designar domicilio a efectos de notificaciones. Finalmente, no está de más recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117.3 de la CE, los tribunales de este orden de jurisdicción contencioso-administrativo quedamos compelidos a interpretar las normas procesales, cuando del derecho de acceso a la jurisdicción se trata, no solo de manera razonable y razonada, sin sombra de arbitrariedad ni error notorio, sino en un sentido amplio y no restrictivo, esto es, conforme al principio *pro actione*, con interdicción de aquellas decisiones de inadmisión que, por su rigorismo, por un formalismo excesivo o por cualquier otra razón, se revelen desfavorables para la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva o resulten desproporcionadas entre los fines que se pretenden preservar y la consecuencia de cierre del proceso.

6.3. Los sucesores *inter vivos* o *mortis causa* de personas físicas o jurídicas

Como novedad frente a la regulación de la LPACAP, el Real Decreto 203/2021 ha incluido en su artículo 42.4 la regulación de la práctica de notificaciones electrónicas en supuestos de sucesión *inter vivos* o *mortis causa* de personas físicas o jurídicas, regulación que habrá de integrarse con lo dispuesto en la normativa tributaria respecto de la sucesión de personas físicas y jurídicas.

En ese contexto, a efectos tributarios y teniendo en cuenta lo dispuesto en el citado precepto:

- Cuando se produzca la sucesión de personas físicas o jurídicas, *inter vivos* o *mortis causa*, el sucesor del interesado deberá tramitar su incorporación en el Registro de Sucesores. Asimismo, si tiene constancia de la existencia de un procedimiento tributario en marcha, deberá comunicar al órgano competente de la tramitación de este su condición de sucesor, en cuyo caso se le incorporará de oficio al citado Registro. Además, cuando esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración, deberá disponer de certificado electrónico propio o apoderar a un tercero que disponga del mismo.
- Dicha comunicación se efectuará en el plazo de 15 días hábiles, desde el día siguiente al de la efectividad de la sucesión o desde la inscripción de la defunción en el Registro Civil, en el caso de fallecimiento de persona física, debiendo asumir

el sucesor las consecuencias que, a efectos de notificaciones tributarias, puedan derivarse de incumplir dicho plazo.

- Comunicado lo anterior, el órgano responsable de la tramitación procederá, en su caso, en procedimientos no finalizados, a autorizar a la persona o entidad sucesora para acceder a las notificaciones electrónicas ya practicadas desde la fecha del hecho causante de la sucesión y a practicar a dicha persona o entidad sucesora las notificaciones electrónicas que se produzcan en lo sucesivo. A salvo de lo anterior quedan los supuestos de personas físicas no obligadas a relacionarse electrónicamente con la Administración, cuando no opten por este cauce de relación, ya que en ese caso las notificaciones que se produzcan en lo sucesivo deberán practicarse en papel, sin perjuicio de la garantía de acceso al expediente completo.

7. La eficacia de las notificaciones electrónicas tributarias: aspectos temporales

7.1. Plazo general de acceso al contenido de la notificación

Atendiendo al artículo 43 de la LPACAP, las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido, debiendo tenerse en cuenta que el mismo no se produce en el plazo de 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación, esta se entenderá rechazada, considerándose entonces efectuado el trámite de notificación. Ahora bien, en aplicación del artículo 30.3 de la LPACAC, ha de tenerse en cuenta que dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la puesta a disposición de la notificación.

Por tanto, en ese plazo el interesado podrá acceder al contenido de la notificación –aceptándola o rechazándola–, existiendo una presunción de rechazo tácito de la misma cuando no se produzca dicho acceso al término de los 10 días (Aguilera Luque y Luna Gómez, 2020, p. 9). Se reduce así el esfuerzo exigido a la Administración para procurar el buen fin de la notificación, en comparación con lo establecido en relación con las notificaciones tradicionales, respecto de las cuales un primer intento fallido requiere una actividad diligente por parte de la Administración orientada a procurar que la notificación cumpla su finalidad –art. 112.1 LGT–. Pues bien, esa diligencia se traslada al administrado en el ámbito de las notificaciones electrónicas, ya que es él quien debe revisar periódicamente el buzón asociado a la DEHú para evitar que se produzca la presunción de rechazo que implica la falta de acceso en plazo al contenido de sus notificaciones.

Precisamente teniendo en cuenta las consecuencias que pueden derivarse de la actitud que el destinatario pueda adoptar ante una notificación electrónica, el artículo 44.5 del Real Decreto 203/2021 impone a la Administración la obligación de informar a los interesados

de las consecuencias que se derivarán del acceso al contenido de la notificación que está practicando, así como de su rechazo expreso o tácito.

Además, y teniendo en cuenta la importancia de concretar la fecha en la que se produce el acceso o rechazo de una notificación, sobre todo cuando opera como *dies a quo* para que el administrado pueda ejercitar su defensa con garantías, el artículo 44.6 del Real Decreto 203/2021 establece que para dar por efectuado el trámite de notificación, en la DEHú deberá quedar constancia, con indicación de fecha y hora, del momento del acceso al contenido de la notificación, del rechazo expreso de la misma o del vencimiento del citado plazo de 10 días. Se aclara también en ese precepto que el estado del trámite de notificación en la DEHú se sincronizará automáticamente con la sede electrónica o sede electrónica asociada en la que, en su caso, la notificación se hubiera puesto también a disposición del interesado.

En la misma línea, el Real Decreto 203/2021 dispone en su artículo 42.3 que la notificación por comparecencia en la sede electrónica o sede electrónica asociada y a través de la DEHú conlleva la puesta a disposición del interesado de un acuse de recibo que permita justificar bien el acceso al contenido de la notificación, bien el rechazo del interesado a recibirla. A esos efectos, la norma configura lo que ha de ser el contenido mínimo de tal acuse de recibo, en el que debe constar, al menos, la identificación del acto notificado y de la persona destinataria, la fecha y hora en la que se produjo la puesta a disposición, y la fecha y hora del acceso a su contenido o del rechazo. Se unifica así, en su estructura básica, el formato y contenido esencial que debe constar en el acuse que, aunque venía siendo una práctica generalizada, lo era con una gran variedad de formatos.

Por último, cabe apuntar que las notificaciones tributarias electrónicas estarán disponibles 90 días naturales en la DEH –o DHEú–. Durante ese periodo se podrá visualizar por completo su contenido cuantas veces se precise, siempre y cuando se hubiera accedido a él en el plazo de 10 días, ya que si ese plazo hubiese expirado sin producirse tal acceso, el contenido de la notificación ya no podrá visualizarse.

Tras los citados 90 días o, en su caso, cuando se hubiese producido el rechazo tácito de la notificación por el transcurso de los 10 días, su contenido podrá consultarse en la sede electrónica de la Agencia Tributaria²⁹.

7.2. Ampliación del plazo cuando se producen incidencias técnicas

La posibilidad de que se produzcan fallos que afecten al correcto funcionamiento del sistema de notificaciones electrónicas condujo al legislador a regular sus consecuencias

²⁹ Vid. Clérigues Rodríguez-Moldes (2017, p. 74).

ya en la derogada Ley 11/2007, extremo que ahora aborda el artículo 32.4 de la LPACAP, desarrollado por el artículo 44.4 del Real Decreto 203/2021. En este precepto se recoge la posibilidad de ampliar los plazos no vencidos para comparecer y acceder a las notificaciones cuando se produzcan incidencias técnicas que imposibiliten el funcionamiento ordinario de la DEHú, incidencias que habrán de publicarse también en la sede electrónica cuando las notificaciones se hubieran puesto a disposición en ella, dando cuenta, además, de la ampliación concreta, en su caso, del plazo no vencido para dicho acceso.

A estos efectos, tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional, se ha venido entendiendo que las dificultades o incidencias técnicas que permitirán ampliar los plazos de acceso a las notificaciones electrónicas deben referirse a problemas técnicos del sistema y no a posibles deficiencias particulares de los sistemas informáticos de los obligados tributarios destinatarios de las notificaciones, tales como una avería o la destrucción del dispositivo electrónico en el que el obligado haya instalado el certificado digital con el que se autentique en la DEHú. En ese sentido se manifestó el TEAC en su Resolución de 30 de octubre de 2018, criterio que ratificó la AN en su Sentencia de 6 de julio de 2021³⁰ al resolver el recurso planteado contra la citada resolución, entendiendo no acreditado en ese caso que «la problemática de acceso al sistema radicase en el sistema informático de la Agencia tributaria».

En ese sentido, el TSJ de Andalucía de 30 de octubre de 2018³¹ confirma que la mayor parte de las sentencias sobre esta cuestión están relacionadas con errores o fallos informáticos producidos en el equipo informático del ciudadano, que la jurisprudencia no considera como «incidencia técnica» a los efectos de la referida ampliación de plazo. Pero advierte también el tribunal que incluso cuando es la Administración electrónica la que sufre un fallo o caída del sistema, tampoco es fácil obtener una prueba clara y fiable de tal situación³² y que la misma sea aceptada a efectos de ampliación de plazos. En este caso el tribunal, sin embargo, al dirimir si un error informático imputable a la Administración podía justificar el retraso en unos minutos del plazo para recurrir una liquidación, estimó las pretensiones del recurrente sobre la base del «principio *pro actione*, el derecho a una buena administración, el principio de confianza legítima, el principio conforme al cual nadie (tampoco la Administración) debe poder beneficiarse de su propio incumplimiento de una obligación», principios y derechos especialmente relevantes cuando la vía electrónica es una obligación para el administrado, ya que este no debería «soportar cargas injustificadas en el cumplimiento de sus obligaciones».

³⁰ Sentencia de la AN de 6 de julio de 2021 (rec. núm. 804/2019 –NFJ084401–).

³¹ Sentencia del TSJ de Andalucía de 30 de octubre de 2018 (rec. núm. 699/2015 –NFJ084402–).

³² A modo de ejemplo, la Sentencia del TS de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 1004/2015 –NFJ064185–) rechazó las alegaciones del recurrente fundamentadas en un error en el servidor de una Administración pública, entendiendo que este no se entendía suficientemente acreditado con capturas de pantalla o «pantallazos» del ordenador mostrando el fallo, aportadas como prueba por el recurrente.

7.3. Días de cortesía

Además de todo lo señalado anteriormente, abordar los aspectos temporales que inciden en la eficacia de las notificaciones electrónicas tributarias exige una referencia a lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, desarrollada por la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre. En tal disposición se recoge la posibilidad de que los obligados tributarios que estén incluidos en el sistema de dirección electrónica habilitada –ahora DEHÚ– puedan señalar un máximo de 30 días naturales cada año –incluyendo por tanto sábados, domingos y festivos–, durante los cuales la AEAT no podrá poner notificaciones electrónicas a su disposición. Se trata de los llamados «días de cortesía», de libre elección para el obligado tributario, sin que en ningún caso hayan de ser necesariamente consecutivos. Dichas fechas habrán de solicitarse con una antelación mínima de siete días naturales al primer día en el que vayan a surtir efecto, aunque los días elegidos pueden modificarse posteriormente, salvo en los siete días citados.

Por tanto, en principio, los sujetos vinculados al sistema de notificaciones electrónicas no podrán recibirlas durante esos días. Ahora bien, en caso de haberse depositado en la DEHÚ con antelación, el plazo de acceso de 10 días no se interrumpirá, pudiendo así vencer durante los «días de cortesía».

Al margen de lo anterior –tal y como se desprende tanto del segundo apartado de dicha disposición adicional, como del art. 104 h) RGAT–, el retraso en la notificación que pudiera derivarse del señalamiento de tales días por parte del obligado tributario se considerará dilación no imputable a la Administración cuando los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados. A tal efecto, deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en una de las fechas seleccionadas por él como «días de cortesía». Por tanto, como ya ha señalado la doctrina, estos no se tendrán en consideración para el cómputo de los plazos establecidos para resolver los procedimientos tributarios, lo que en la práctica se traduce en una prórroga de estos. Ahora bien, no se trata en ningún caso de una ampliación indiscriminada, ya que la Administración debe poder certificar el momento exacto en el que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la DEHÚ³³.

Más controvertido resulta lo dispuesto en el apartado 3 de la citada disposición adicional, previendo que cuando el señalamiento de tales días –en los que la Administración tributaria, en principio, no podría poner notificaciones electrónicas a disposición del obligado–, resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia, podrán practicarse notificaciones por medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT.

³³ Sobre esta cuestión *vid.* Martínez-Carrasco Pignatelli (2020, pp. 108-109).

De nuevo, la posibilidad de recurrir a las notificaciones tradicionales en supuestos en los que la Administración pueda, con mayor o menor discrecionalidad, entender que concurre una situación de urgencia –tal y como se recogía también en el ya analizado art. 3.2 del RD 1363/2010–, supondrá que los sujetos acogidos voluntaria u obligatoriamente al sistema de notificaciones electrónicas que hayan hecho uso del señalamiento de los citados días de cortesía puedan verse sorprendidos por una notificación practicada, eso sí, por medios tradicionales.

En ese caso, cabe pensar en las indeseables consecuencias que podrían derivarse para un obligado tributario adherido al sistema de notificaciones electrónicas cuando, durante un periodo de cortesía –que podría abarcar todo un mes, por ejemplo, agosto–, la Administración, tras dos intentos fallidos de notificación en su domicilio, procediera a citar al interesado a través del Boletín Oficial de Estado para ser notificado por comparecencia. Una vez más, en este caso, la nueva casuística derivada de las notificaciones telemáticas debería ir acompañada de una interpretación normativa alejada de rigorismos, sobre todo cuando las normas que regulan la notificación tradicional han de aplicarse a supuestos para los que no fueron pensadas.

7.4. Posibilidad de sancionar la falta de acceso en plazo al contenido de una notificación

Como hemos visto, la falta de acceso en plazo al contenido de una notificación tributaria electrónica determina que esta se entienda tácitamente rechazada, por lo que a partir del día siguiente a su vencimiento comenzarán a desplegarse todos los efectos jurídicos propios de una notificación correctamente practicada. En particular, teniendo en cuenta que dicha fecha será considerada como el *dies a quo* para que el obligado tributario pueda oponerse al contenido del acto o resolución notificados, las consecuencias negativas de la falta de acceso a la notificación pueden ser muy gravosas, sobre todo cuando de ello se derive la extemporaneidad de sus acciones.

Pero dichas consecuencias podrían no quedarse ahí en algunos casos. Así, el TEAC, en su Resolución de 21 de mayo de 2021³⁴, ha resuelto un recurso de alzada para la unificación de criterio en el que analiza si, al haberse entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información por la falta de acceso a su contenido, podría proceder la aplicación de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT –prevista para los casos de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria–.

³⁴ Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020 –NFJ082247–).

En la resolución recurrida en ese caso, el TEAR había entendido que la desatención de un requerimiento no puede ser sancionada en el supuesto de que el obligado tributario –aun estando obligado a recibir las comunicaciones de la Agencia Tributaria por medios electrónicos– no haya accedido al contenido de la notificación en los términos antes referidos, ya que en estos casos no existe la intencionalidad que requiere la infracción tipificada en el citado artículo 203.

Por su parte, la Administración recurrente sostuvo que dichos obligados tributarios pueden cometer tal infracción, aunque no hayan tenido un conocimiento real del requerimiento. En su opinión, dicho precepto no exige tal conocimiento «real» de las actuaciones, pudiendo apreciarse la infracción cuando, como en este caso, simplemente no se haya atendido a un requerimiento debidamente notificado.

Analizando ambas posiciones el TEAC resolvió avalando la posición del director recurrente. Precisa así, en primer lugar, que el artículo 203 de la LGT no exige, como entiende el tribunal regional, la presencia de un elemento subjetivo de carácter intencional dirigido a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Considera, por tanto, que el tipo infractor del citado precepto está constituido por aquellas conductas que objetivamente, por su propia naturaleza, tienden a dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración tributaria, entre las cuales se encuentra la desatención de los requerimientos debidamente notificados. De acuerdo con lo anterior, para sancionar dichas conductas no sería exigible la presencia de un elemento subjetivo intencional específico, bastando con que concurra la simple negligencia y sin que sea necesario, como defendía la resolución recurrida, que se trate de una intención «dolosa o gravemente culposa». Bastará, por tanto, con que la notificación se haya practicado conforme a Derecho –de donde se infiere un conocimiento «formal» de la misma– para que la falta de acceso a su contenido pueda ser sancionada en este caso.

Con ese criterio –señala el TEAC–, se equipara la situación de aquellos obligados tributarios que, recibiendo una notificación en papel, la rechazasen o, aceptándola, manifestasen no haber accedido a su contenido. Otra conclusión, a su juicio, implicaría situar en peor condición a quienes acceden al contenido de los actos puestos a su disposición en la dirección electrónica habilitada en el plazo establecido –teniéndose por notificados a todos los efectos legales y, por tanto, pudiendo ser sancionados si no contestasen al requerimiento de la Administración– que a quienes no lo hacen.

A nuestro juicio, si bien el razonamiento del tribunal podría servir para los casos de rechazo expreso de la notificación electrónica del requerimiento de información –rechazo sí equiparable a la negativa a recoger una notificación en papel–, no lo es tanto para los supuestos de rechazo tácito o presunción de rechazo, caso analizado por el TEAC. Y ello porque cuando ni siquiera se ha accedido al buzón de la DEHú, la situación se asemeja más a la de las notificaciones infructuosas practicadas por medios tradicionales y en ese caso, como sabemos, se requiere una actuación prospectiva por parte de la Administración que, sin embargo, no se le exige cuando el obligado no accede a la dirección electrónica.

De ese modo, y aunque a tenor del artículo 203 de la LGT, el hecho de «no atender algún requerimiento debidamente notificado» pueda entenderse como una conducta constitutiva de «resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria», su aplicación debería realizarse tratando de conciliar la objetividad del tipo infractor con las implicaciones derivadas del sistema de notificaciones tributarias. Y ello, reiteramos, para impedir que los obligados a recibirlas electrónicamente pueden ver empeorada su situación frente a quienes pueden acogerse al sistema tradicional de notificación.

El citado criterio del TEAC pone de relieve, una vez más, los inconvenientes que puede acarrear una interpretación literal y rigorista de unas normas que, en muchos casos, fueron aprobadas en un contexto en el que la notificación por medios tradicionales era la regla general.

8. El aviso de recepción de una notificación

8.1. Regulación y efectos de su ausencia

Otro de los aspectos relativos a las notificaciones electrónicas que han generado abundante controversia en la práctica está relacionado con el aviso de una notificación que –a tenor de los arts. 41 LPACAP y 42 del RD 203/2021–, la Administración debe enviar al dispositivo electrónico o correo electrónico del interesado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u organismo correspondiente o en la DEHú.

Ambos preceptos recogen así la obligación de la Administración de preavisar a los interesados acerca de la existencia de una notificación, empleando el imperativo «enviarán», deber que obviamente debemos entender referido a aquellos sujetos que hayan comunicado previamente a aquella un dispositivo electrónico o dirección de correo electrónico necesarios para realizarlo³⁵.

Pero, pese a la existencia de dicha obligación, ambas normas coinciden en atribuir un carácter meramente informativo al aviso de la práctica de la notificación, advirtiendo de que «la falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida»³⁶ –arts. 41.6 LPACAP y 43.1 del RD 203/2021.

³⁵ A esos efectos, el artículo 43.1 del citado real decreto dispone que:

El aviso se remitirá al dispositivo electrónico o la dirección de correo electrónico que el interesado haya comunicado voluntariamente al efecto, o a ambos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 41.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

³⁶ En ese sentido *vid.* artículos 41.6 de la LPACAP y 43.1 del Real Decreto 203/2021.

A nuestro juicio, la incongruencia que se deriva del tenor literal de tales preceptos es obvia, ya que tras establecer una obligación para la Administración –de la que se infiere un correlativo derecho para los administrados–, disponen también que su cumplimiento es prescindible a efectos de conferir validez a las notificaciones, extremo que genera no pocas dudas, una vez más, desde la perspectiva de principios como el de confianza legítima o de derechos como el de tutela judicial efectiva (Moreno Serrano, 2019).

En ese sentido, aunque referida al ámbito procesal, resulta ilustrativa la referencia al Auto de 14 de junio de 2017, del TSJ de Castilla y León³⁷, en el que se planteó una cuestión de inconstitucionalidad por posible vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y de la confianza legítima, en relación con el último inciso del artículo 152.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil –relativo a los actos de comunicación practicados a los sujetos intervinientes en un proceso que estén obligados al empleo de los sistemas telemáticos o electrónicos existentes en la Administración de Justicia–. En dicho artículo, en idéntico sentido que los referidos artículos 41 y 43, se dispone también que la falta de práctica del aviso relativo a tales actos de comunicación no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

Analizada la cuestión, el TC³⁸ desestimó en este caso la existencia de indefensión alguna, fundamentalmente sobre la base de las siguientes razones: a) la diferente naturaleza jurídica de los actos de comunicación procesal y el aviso regulado en este precepto, b) el carácter no desproporcionado o exorbitante de la carga legal que suponen las notificaciones por sistemas telemáticos y c) la inexistencia de una confianza legítima derivada de la obligación legal de realizar el aviso.

Pues bien, dada la similitud entre la redacción del inciso analizado en ese caso por el TC, y el tenor literal de los citados artículos 41.6 de la LPACAP y 43.1 del Real Decreto 203/2021, la misma respuesta cabría esperar del tribunal si la constitucionalidad de estos se hubiera cuestionado. Sin embargo, el magistrado firmante del voto particular con el que cuenta dicha sentencia, a nuestro modo de ver con mayor acierto, consideró que dicho fallo no identificó adecuadamente el conflicto constitucional que, desde la perspectiva del artículo 24.1 de la CE, plantea el precepto cuestionado. Y ello porque, a su modo de ver, lo relevante es que el legislador, dentro de su libertad de configuración, ha establecido la facultad de la parte procesal de identificar ante los órganos judiciales un medio electrónico para ser informada o avisada de la puesta a su disposición de un acto de comunicación y, correlativamente, la obligación del órgano judicial de efectuar ese aviso, utilizando el verbo «enviará» de forma imperativa. En ese contexto, teniendo en cuenta que existe una previsión normativa basada en la premisa de que el ejercicio de

³⁷ Cuestión de inconstitucionalidad núm. 3323-2017.

³⁸ *Vid.* Sentencia 6/2019 del TC, de 17 de enero de 2019 (rec. núm. 3323/2017 –NCJ063781–).

una potestad por el ciudadano –la de pedir que se le avise por medio de correo electrónico del envío de una notificación–, que se convierte en ese caso en una obligación del órgano judicial –la de enviar ese aviso por ese medio–, «el legislador ha incluido un elemento distorsionador como es la previsión ahora cuestionada de que la ausencia de esa notificación no impedirá la validez del acto de comunicación», opinión compartida por gran parte de nuestra doctrina³⁹.

Ya a efectos específicamente tributarios, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de junio de 2018⁴⁰ abordó también la quiebra que la falta del aviso de la puesta a disposición de una notificación electrónica puede generar respecto de principios como el de confianza legítima. En ese caso el tribunal consideró inválida la notificación efectuada sin el previo envío de un correo electrónico al contribuyente advirtiéndole de la recepción de la misma en su DEH, aviso que la Agencia Tributaria sí había realizado en relación con el resto de notificaciones dirigidas a ese contribuyente en el contexto de un procedimiento de comprobación. De ese modo, al hilo de este supuesto, y tras recordar que tales avisos no son preceptivos para la Administración, el tribunal entiende que el proceder previo de la Administración en el curso del procedimiento generó en su destinatario la legítima creencia de que cada nueva actuación tributaria iba a ser objeto de aviso. Al no hacerlo así, el tribunal catalán entendió lesionados los principios de buena fe y confianza legítima, no reconociendo efectos a la notificación objeto de controversia.

En este caso, tal y como recordó el tribunal, era «evidente que la notificación se realizó escrupulosamente conforme a las formalidades legales», pese a lo cual entendió que la misma «no cumplió con su finalidad, no por una actuación negligente del contribuyente», ya que este esperaba, como había sucedido con todos los actos anteriores notificados en el curso del mismo procedimiento, que la liquidación tributaria derivada del mismo se hubiese notificado también con preaviso. Se impuso así, tal y como se apuntó en dicha sentencia, el criterio del TC⁴¹, en virtud del cual, ni toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del artículo 24.1 de la CE, ni, al contrario, una notificación correctamente practicada en el plano formal supone que se alcance la finalidad que le es propia, es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece. Y ello porque, por encima del cumplimiento de las previsiones normativas sobre cómo han de efectuarse las notificaciones en el plano formal, lo realmente importante es que las mismas cumplan su finalidad, resumida en el conocimiento que los administrados han de poder llegar a tener de las mismas. Pues bien, ello habrá de valorarse a la luz de las «circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevita-

³⁹ En ese sentido *vid.* Martínez-Carrasco Pignatelli (2020, p. 95).

⁴⁰ Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de junio de 2018 (rec. núm. 613/2015 –NFJ072193–).

⁴¹ En ese sentido pueden consultarse, entre otras, las Sentencia del TC 64/1996, de 16 de abril (NSJ000333); 59/1998, de 16 de marzo (NCJ065837), o 221/2003, de 15 de diciembre (NSJ014347).

blemente un importante grado de casuismo en la materia», tal y como ha reconocido el TS en varias ocasiones⁴².

Respecto de esta cuestión, únicamente habría que apuntar que los problemas técnicos que puedan plantearse en relación con el correo electrónico o el dispositivo móvil facilitado para recibir los avisos de notificación no suelen entenderse por los tribunales como incidencias técnicas, en el sentido apuntado por el artículo 44.4 del Real Decreto 203/2021. Por tanto, tales circunstancias no se consideran determinantes de la ampliación del plazo para acceder al contenido de las notificaciones, circunstancia a la que alude el citado precepto. En ese sentido, el TSJ de Extremadura, en Sentencia de 31 de marzo de 2016⁴³, señalaba que:

los avisos al correo electrónico particular no pueden confundirse con la Dirección Electrónica Habilitada del Sistema de Notificaciones Electrónicas que presta la Administración Pública, por lo que los fallos informáticos en los sistemas de la empresa demandante no afectan al funcionamiento de la DEH y a las posibilidades de acceso a la misma. El obligado tributario podía y debía acceder de forma periódica a la DEH. Al no hacerlo, se despliegan todos los efectos legales previstos para la práctica de las notificaciones electrónicas.

8.2. El «contenido informativo» del aviso de notificación tributaria depositado en la DEH

En relación también con el aviso de existencia de una notificación tributaria electrónica, interesa hacer referencia a la Resolución del TEAC de 15 de noviembre de 2021⁴⁴, en la que se determina si debe obrar o no en el expediente un documento que acredite que el prestador del servicio de DEH puso a disposición de la interesada, en la bandeja de entrada del buzón asociado a su dirección electrónica, el aviso indicativo del acto a notificar –una providencia de apremio en el caso analizado– y, además, qué contenido informativo debe figurar en dicho aviso, antes de la apertura del mensaje concreto.

A este respecto el TEAR, en la resolución recurrida en este caso, entendió que no podía entenderse rechazada la providencia de apremio tácitamente –por haber transcurrido 10 días

⁴² Vid. la Sentencia del TS de 2 de junio de 2011 (rec. núm. 4028/2009 –NFJ084403) o la de 16 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2841/2015 –NFJ064636–), en la que expresamente señala que:

como la práctica enseña, [...], la materia es extremadamente casuística, lo cual no ha impedido que vía jurisprudencial se haya establecido una serie de reglas generales que procuren una cierta homogeneidad en su tratamiento práctico y sirvan de medida para ponderar cada caso concreto.

⁴³ Sentencia del TSJ de Extremadura de 31 de marzo de 2016 (rec. núm. 325/2015 –NFJ062842–).

⁴⁴ Resolución del TEAC de 15 de noviembre de 2021 (RG 6628/2021 –NFJ084055–).

naturales desde su puesta a disposición en el buzón electrónico asociado a la DEH de la reclamante, sin que se accediera a su contenido—. Y ello porque, aunque la Agencia Tributaria ha certificado que la providencia de apremio fue puesta a disposición de la destinataria en el buzón electrónico asociado a la DEH de la entidad entonces recurrente, no constan en ese certificado, ni en lugar alguno, los términos en los que se produjo dicha puesta a disposición, es decir, el contenido informativo del aviso depositado en la bandeja de entrada del buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada (indicativo del mensaje remitido con el contenido que se quiere notificar) y que viene usualmente identificado en la mensajería electrónica con la denominación de «Asunto». Por tanto, el tribunal regional entendió que existió un defecto en la notificación porque no hay constancia de los datos identificativos del mensaje que se puso a disposición de la entidad interesada en el buzón electrónico asociado a su DEH.

Sin embargo, el director recurrente sostiene que la postura del tribunal exige la concurrencia de requisitos no previstos en la normativa que regula la práctica de las notificaciones electrónicas practicadas por la Administración tributaria.

Pues bien, sobre la base de dicha normativa, el TEAC recuerda, por un lado, que la certificación por la Agencia Tributaria de la notificación de un acto a través de la DEH puede generarse de manera automatizada –art. 6.5 del RD 1363/2010–. A esos efectos, y según lo dispuesto en el artículo 85.1 del RGAT, la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 29 de diciembre de 2010 aprobó las aplicaciones informáticas para determinadas actuaciones administrativas automatizadas, entre las que se encuentra la generación del certificado de notificación en la DEH.

Teniendo en cuenta lo anterior, así como el resto de normas que regulan la práctica de las notificaciones electrónicas, el TEAC realiza las siguientes consideraciones.

En primer lugar, apunta que el prestador del servicio de la DEH suministra a la Agencia Tributaria los programas informáticos necesarios para el funcionamiento del sistema de notificación. A través de ellos la Agencia Tributaria transmite al prestador del servicio –encargado de poner a disposición del destinatario el acto a notificar en el buzón asociado a su dirección electrónica– las órdenes de notificación, identificando el destinatario y el acto a notificar.

Por otra parte, recuerda que el prestador del servicio de la DEH –que no tiene acceso al contenido del acto a notificar– debe mantener un registro de las notificaciones que, entre otra información, describa el contenido de aquellas, descripción que será la que previamente le haya facilitado la Agencia Tributaria, y que él reflejará en el aviso que coloca en el buzón asociado a la dirección electrónica del destinatario.

De ese modo, teniendo en cuenta que es el prestador del servicio quien facilita a la Agencia Tributaria los programas informáticos para el funcionamiento del sistema, resulta lógico pensar –señala el tribunal– que dichos programas solo aceptarán las órdenes de notificación

cuando transfieran la descripción del contenido de los actos a notificar. Ha de tenerse en cuenta –puntualiza– que es la Agencia Tributaria quien certifica la notificación de un acto a través de la DEH, generándose dicha certificación de forma automatizada a partir de la información remitida por el prestador del servicio de DEH. Dicha información incluirá fecha y hora en la que se produjo la recepción en la dirección electrónica del destinatario del aviso de la puesta a disposición; y fecha y hora en la que se produjo el acceso del interesado al contenido de la notificación o, en su caso, en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

Por tanto, tal y como se desprende de la normativa aplicable, la certificación emitida por la Agencia Tributaria es el medio de acreditación de las notificaciones electrónicas practicadas por aquella. Pero en ningún caso exige –entiende el TEAC– la existencia de un documento adicional a la certificación que acredite que el prestador del servicio de DEH puso a disposición de la interesada, en la bandeja de entrada del buzón asociado a su dirección electrónica, el aviso indicativo del acto a notificar, sino tan solo que esta circunstancia venga recogida en la propia certificación. Tal contenido informativo o «nombre» del aviso indicativo del acto a notificar es una información suministrada previamente al prestador del servicio por la Agencia Tributaria –mediante el programa informático necesario para el funcionamiento del sistema de notificación–, información que finalmente ha de figurar en la certificación de la notificación emitida por la Agencia Tributaria. Pues bien, teniendo en cuenta que esta se genera de forma automatizada, la información que en ella figura sobre el «nombre» del acto a notificar no es intervenida por persona física alguna una vez prestado el servicio de notificación, de donde se desprende –insiste el tribunal– que dicha información es la misma que se envió por la Agencia Tributaria al prestador del servicio de la DEH y que este comunicó al obligado tributario en el aviso colocado en el buzón asociado a su dirección electrónica.

Por todo lo expuesto, el TEAC termina en este caso estimando el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director de Recaudación, concluyendo que la certificación emitida por la Agencia Tributaria de la notificación de un acto a través de la DEH constituye documento suficiente para acreditar válidamente las notificaciones electrónicas practicadas por aquella.

9. La eficacia en supuestos de doble notificación y de alternancia en el sistema utilizado

Como ya hemos visto, la normativa vigente establece la posibilidad, e incluso en algunos casos el deber, de que la Administración tributaria envíe sus notificaciones por medios tradicionales a destinatarios adheridos a la DEHú. De ello puede derivarse una alternancia en la forma de comunicarse con un mismo sujeto –dependiendo, por ejemplo, del contenido del acto a notificar o de la forma en la que se inicie el procedimiento–, e incluso supues-

tos de doble notificación, en los que pueden recibirse notificaciones tributarias duplicadas enviadas a través de cauces distintos.

En ese sentido, son varios los preceptos reguladores de las notificaciones electrónicas que avalan dichas prácticas atribuyendo, como regla general, eficacia a la primera de las notificaciones recibidas.

Así, por ejemplo, el artículo 42.1 del Real Decreto 203/2021 contempla la posibilidad de practicar una notificación mediante comparecencia en la sede electrónica o sede electrónica asociada de la Administración y a través de la DEHú, disponiendo que en esos casos, a efectos del cómputo de plazos y del resto de efectos jurídicos derivados de las notificaciones, se tomará la fecha y hora de acceso al contenido o el rechazo de la notificación por el interesado o su representante en el sistema en el que haya ocurrido en primer lugar.

En línea con lo anterior, el apartado 2 del citado artículo 42 dispone que, independientemente de que un interesado no esté obligado a relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas o de que no haya comunicado que se le practiquen notificaciones por medios electrónicos, su comparecencia voluntaria o la de su representante en la sede electrónica o sede asociada de una Administración o a través de la DEHú, y el posterior acceso al contenido de la notificación o el rechazo expreso de la misma, tendrá plenos efectos jurídicos que, por tanto, habrá de entenderse que no se derivarían en esos casos para los obligados tributarios que hubiesen rechazado tácitamente la notificación.

A mayor abundamiento, el artículo 41.7 de la LPACAP regula la posibilidad de que la Administración practique una misma notificación por medios electrónicos y no electrónicos, estableciendo que en esos supuestos deben entenderse producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada.

Por tanto, como hemos señalado, cuando exista duplicidad o alternancia en la práctica de las notificaciones, como regla general la fecha que prevalece a todos los efectos es la de la primera de las notificaciones correctamente practicada siempre que, como advierte el artículo 41.1 de la LPACAP, permita «tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma».

No obstante lo anterior, la práctica ha puesto de relieve que existen situaciones en las que una interpretación excesivamente rigorista de las citadas reglas generales aplicables en casos de alternancia o duplicidad de las mismas, puede acabar cuestionando la aplicación de importantes derechos y garantías que el ordenamiento jurídico reconoce a los administrados.

En ese sentido, cabe destacar el supuesto analizado en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 2020 (rec. núm. 61/2020 –NFJ080654–), ya

citada, en la que se analizó el caso de un sujeto que, en el curso de una comprobación tributaria, fue notificado desde el inicio del procedimiento tanto a través de su buzón electrónico como mediante correo certificado. El obligado tributario –que nunca había recibido la notificación de su inclusión en el citado sistema– atendió siempre a estas últimas notificaciones, admitiendo la Administración que la fecha de recepción de las mismas era válida a efectos de computar los plazos para las alegaciones presentadas por el contribuyente. Sin embargo, cuando se notificó la liquidación tributaria resultante de la comprobación, la Administración cambió de criterio. En esta ocasión, aunque el interesado accedió previamente al contenido de la liquidación en el buzón electrónico, esperó una vez más a recibir la certificación en papel para recurrir, considerando que el *dies a quo* para hacerlo coincidía, una vez más, con la fecha de recepción de la notificación por correo. Sin embargo, el TEAR confirmó el criterio de la Administración, entendiendo que el recurso era extemporáneo al considerar que el cómputo del plazo para su presentación había comenzado con el acceso a la notificación electrónica.

Pues bien, en ese contexto, teniendo en cuenta que el recurrente no había consentido que se le notificasen los actos administrativos por medios electrónicos y que no había recibido comunicación por parte de la Agencia Tributaria sobre la obligatoriedad de comunicarse con ella a través de medios electrónicos, el tribunal valenciano entendió que dicho consentimiento no podía deducirse del acceso al buzón electrónico, por lo que respaldó los argumentos del recurrente. El tribunal fundamentó su criterio sobre la base de los efectos que una respuesta diferente podría tener sobre «el derecho de acceso al proceso o la jurisdicción *ex artículo 24.1*, en la cual rige el principio *pro actione*». Entendió así, en este caso, que otorgar validez y eficacia a la notificación electrónica cortarían el acceso del contribuyente a la vía judicial para resolver sobre el fondo de la controversia (Higueras Hueso, 2021). Y ello porque –apunta el tribunal–, la decisión judicial de inadmisión que pudiera adoptarse,

ha de satisfacer no solo los cánones constitucionales de que la interpretación legal que la sostenga no ha de estar incurrida en arbitrariedad, manifiesta irrazonabilidad o error patente, sino también los de que no pueda ser tildada de rigorista, de formalista, o de manifiestamente desproporcionada a la vista de la infracción procesal y los intereses que el precepto correspondiente trate de preservar con relación a los intereses que se sacrifican mediante la pérdida del proceso.

No obstante lo anterior, ha de tenerse en cuenta, tal y como señaló la AN en su Sentencia de 22 de julio de 2020⁴⁵, o el TS en su Sentencia de 11 de diciembre de 2017⁴⁶, que

⁴⁵ Sentencia de la AN de 22 de julio de 2020 (rec. núm. 365/2018 –NFJ080652–).

⁴⁶ En ese sentido el TS, en la aludida Sentencia de 11 de diciembre de 2017 (rec. núm. 2436/2016 –NFJ068943–), señaló que:

No cabe alegar, por tanto, que exista [...] una legítima expectativa a ser permanentemente notificada por correo ordinario, fundada en el solo hecho de haberse llevado a cabo, a través de

el hecho de que un sujeto pueda haber sido siempre notificado por correo postal certificado no genera, *per se*, una expectativa legítima en tal sentido en aquellos casos en los que, dice el tribunal, el interesado ha tenido conocimiento de su inclusión en el sistema de DEH. Pues bien, precisamente en el supuesto analizado por el tribunal valenciano faltaba dicho conocimiento, ya que el obligado tributario nunca había recibido la comunicación de su inclusión en el sistema, extremo que fue determinante para que sus alegaciones fuesen estimadas en ese caso.

Por tanto, conjugando ambos criterios podríamos concluir que, al margen de los sujetos acogidos de forma voluntaria u obligatoria al sistema de notificaciones electrónicas, en los supuestos de notificaciones alternativas o dobles no debería aplicarse la regla general de otorgar validez a la notificación electrónica a la que pueda haber accedido el obligado en primer lugar sin reparar antes en las circunstancias concretas de cada caso. Y ello porque, como ha señalado el tribunal valenciano, la generalización de las comunicaciones por vía telemática entre la Administración y los administrados ha renovado su casuismo, pero no «los principios rectores de las comunicaciones que habiliten la defensa de derechos e intereses legítimos» de estos últimos, por lo que las «controversias sobre comunicaciones electrónicas habrán de ponderarse cuidadosamente las particulares circunstancias del caso».

Por otro lado, conjugando lo dispuesto en los artículos 14 y 41.1 de la LPACAP, estableciendo este último que «las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, *en todo caso*, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía», tendría que cuestionarse la posibilidad de atribuir efectos jurídicos a las notificaciones que estos últimos podrían recibir en papel –fuera de los supuestos expresamente contemplados por el RD 1363/2010 en virtud de los cuales la Administración «puede» o «debe» practicarles notificaciones por medios tradicionales–.

Esta cuestión, lejos de tener una solución unívoca, está pendiente de ser resuelta por el TS, cuyo Auto de 14 de julio de 2021⁴⁷, ha admitido el interés casacional de interpretar correctamente tales preceptos. Y ello porque, como señala el tribunal, existe

una doctrina contradictoria entre los diferentes Tribunales Superiores de Justicia en la interpretación y aplicación del ordenamiento citado; así, mientras unos tribunales [...] consideran que el defecto de la falta de notificación por medios electrónicos, que la Administración estaba obligada a utilizar, queda validado por la notificación

tal medio, anteriores notificaciones de actos de trámite, pues existen actos de voluntad y aceptación por parte de la interesada que quebrarían la intangibilidad de tal principio, como lo es el propio conocimiento de que estaba habilitada la dirección electrónica y, en el caso de los actos del procedimiento de recaudación notificados en dicha sede, el precedente de que por el mismo medio fueron notificados los acuerdos de liquidación y sanción.

⁴⁷ Auto del TS de 14 de julio de 2021 (rec. núm. 2859/2021 –NFJ084404–).

en papel, al entender que el destinatario ha tenido conocimiento suficiente de ella, otros tribunales [...] consideran que, en los casos en que la Administración esté obligada a notificar por vía electrónica, no puede defenderse la validez de la notificación efectuada en papel.

Por tanto, advierte el Alto Tribunal, la existencia de sentencias que, en supuestos sustancialmente iguales, efectúan una interpretación contradictoria de las normas de derecho estatal en las que se fundamenta el fallo, obligan a un pronunciamiento tendente a esclarecer estos extremos.

Habrà que esperar, por tanto, a la resolución del citado recurso, cuyo sentido determinará, además, el modo en el que habrá de interpretarse el citado artículo 42.2 del Real Decreto 203/2021 que, como hemos visto, en términos generales avala los efectos jurídicos de las notificaciones electrónicas a las que haya podido acceder un interesado no obligado a relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas.

10. Eficacia de las notificaciones electrónicas con defectos en su contenido

El análisis de la eficacia de las notificaciones electrónicas obliga a abordar también las consecuencias que pueden derivarse de los supuestos en los que el administrado accede en plazo al contenido de las notificaciones electrónicas depositadas en la DEHú, pero advirtiendo que estas adolecen de algún defecto en su contenido.

En ese sentido, no son aislados los casos en los que los obligados tributarios se encuentran con documentos cuyas primeras páginas estaban en blanco, lo que les lleva a no revisar el documento completo inducidos por la consideración de que se trata de una notificación errónea de la Administración. Pues bien, en varias ocasiones el TS ha estimado los recursos planteados por quienes, en la situación descrita, entendieron que no se notificaba acto alguno, dejando así transcurrir el plazo para oponerse al acto notificado. Entre otras, la Sentencia del Alto Tribunal de 15 de noviembre de 2017⁴⁸ dirimió la cuestión tras analizar los argumentos de las partes. En ese sentido, la Administración defendió los efectos de la notificación desde el momento del acceso a la misma, entendiendo que no existió incidencia técnica alguna imputable a la Administración tributaria ni una situación susceptible de dificultar la comunicación. Sin embargo, el tribunal avaló en este caso las pretensiones de la parte recurrente, remitiéndose al contenido de su Sentencia de 16 de noviembre de 2016⁴⁹, en la que falló sobre un supuesto idéntico.

⁴⁸ Sentencia del TS de 15 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2853/2016 –NFJ084407–).

⁴⁹ Sentencia del TS de 16 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2841/2015 –NFJ064636–).

En ese fallo, invocando la doctrina del TC sobre las consecuencias del conocimiento formal y material de las notificaciones tributarias, el Alto Tribunal recordó que en términos generales el respeto de las formalidades a las que ha de ajustarse el envío de las notificaciones permite presumir *iuris tantum* que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado. Sin embargo, matiza el tribunal, esta presunción puede enervarse cuando el interesado pueda acreditar suficientemente que

pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.

Partiendo de tales premisas el Alto Tribunal entendió que, especialmente cuando se trata de notificar actos de corte sancionador, ha de encontrarse el adecuado equilibrio entre las formalidades que acompañan a la práctica de la notificación y las consecuencias jurídicas de las deficiencias que su contenido pueda presentar, cuestión de prueba que en ambas sentencias le condujo a concluir que dichas notificaciones, cuyas primeras páginas aparecían en blanco, fueron inválidas.

11. La eficacia del «intento de notificación» a efectos de cumplir con la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos

Una vez abordadas las cuestiones relativas a la eficacia jurídica de las notificaciones tributarias que más controversia han generado, dedicaremos este epígrafe a analizar cuándo pueden atribuirse efectos jurídicos a los meros intentos de notificación, independientemente de cuándo se acceda –en caso de producirse ese acceso– a su contenido, extremo que incide de manera importante en el ámbito de los procedimientos administrativos y tributarios sometidos a caducidad.

En ese sentido, la cuestión que nos interesa ha sido ampliamente debatida en el ámbito del Derecho Administrativo, al hilo de lo establecido en el artículo 40.4 de la LPACAP que, en los mismos términos en los que lo hacía el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, dispone que:

a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga, cuando menos, el texto *íntegro* de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado.

A efectos tributarios, y en términos análogos a los del citado precepto, el artículo 104.1 de la LGT dispone que «A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar

dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución». Este precepto, en el ámbito de las notificaciones tradicionales, ha sido interpretado de forma que, efectuada una notificación tributaria mediante correo certificado con acuse de recibo, el intento de notificación queda culminado en la fecha en que este se llevó a cabo y no en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío –tal y como se venía entendiendo hasta que el TS, en su Sentencia de 3 de diciembre de 2013⁵⁰, sentó el criterio que finalmente se aplica tanto por la Administración como por los tribunales–.

Pues bien, en torno a esta cuestión el legislador tributario sí ha introducido una mención específica a las notificaciones practicadas por medios electrónicos. Así, a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se introdujo el apartado 2 del vigente artículo 104 de la LGT. En él se dispone que «en el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada», precepto aplicado por el TEAC en varias resoluciones⁵¹.

De ese modo, a efectos de entender notificado un acto o resolución administrativa dentro del plazo establecido para la terminación de los procedimientos tributarios, ha de diferenciarse lo que es el intento de notificación –producido con la puesta a disposición de la notificación en la DEHú– del acceso al contenido de la misma –cuya fecha marcará el inicio del plazo para que el obligado pueda oponerse al acto o resolución notificados–. En ese sentido el TS, en su Sentencia de 6 de febrero de 2019⁵², señaló que «el acto de notificación es algo conceptualmente distinto de la resolución que se notifica y del procedimiento que la origina». De igual modo, varias sentencias de la AN⁵³ inciden sobre la necesidad de diferenciar, a los efectos expuestos, el concepto de «intento de notificación» del de «notificación», entendiendo que dicho intento se ha producido cuando la «Administración despliega el comportamiento necesario para practicar la notificación, pero, por causas ajenas a su voluntad, no se lleva a efecto dicha notificación».

Por tanto, en el caso de los sujetos voluntaria u obligatoriamente vinculados al sistema de notificación electrónica, habrá de tenerse en cuenta que, con independencia de la fecha de acceso o rechazo de su contenido –extremo relevante para computar los plazos

⁵⁰ Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2013 (rec. núm. 557/2011 –NCJ058209–).

⁵¹ *Vid.*, por ejemplo, las Resoluciones del TEAC de 2 de diciembre de 2015 (RG 232/2014) o de 12 de enero de 2017 (RG 738/2013 –NFJ065189–).

⁵² Sentencia del TS de 6 de febrero de 2019 (rec. núm. 2837/2016 –NFJ084408–).

⁵³ *Vid.* Sentencias de la AN de 25 de enero de 2019 (rec. núm. 205/2016 –NFJ084410–) o de 16 de junio de 2021 (rec. núm. 290/2020 –NFJ084400–).

de recurso–, el mero depósito de la notificación en la DEHú tendrá eficacia a efectos del cómputo del plazo establecido para la terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En ese sentido ha vuelto a manifestarse recientemente el TS en su Sentencia de 10 de noviembre de 2021⁵⁴, señalando que:

en las notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de la Administración de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

Conviene recordar, por último, los problemas que pueden generarse de la aplicación del referido artículo 104, cuando dicho intento de notificación respecto de sujetos vinculados al sistema de notificaciones electrónicas se realiza por medios tradicionales, extremo que ya fue objeto de comentario al analizar la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 (RG 110/2018 –NFJ073205–).

12. Consideraciones finales

Teniendo en cuenta todos los aspectos abordados en este trabajo, resulta evidente que tanto la regulación normativa de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, como su aplicación e interpretación, son sustancialmente mejorables, ya que son muchas las controversias que genera la aplicación práctica del sistema. A ello ha de sumarse, además, la inexistencia de homogeneidad en los criterios que aplicadores e intérpretes de tales normas manejan para la resolución de tal problemática, extremo que, en muchos casos, se realiza vulnerando algunos de los más elementales derechos y garantías que deben asistir al contribuyente.

En ese sentido, hemos analizado a lo largo del trabajo muchos de los problemas que se derivan de la aplicación, en el contexto de las notificaciones electrónicas, de las normas previstas en la LGT para las notificaciones tributarias tradicionales, sin tener en cuenta la nueva casuística del que actualmente es el medio habitual de notificación en el ámbito tributario. Hemos destacado así, por ejemplo, las indeseables consecuencias que genera la aplicación de preceptos como el artículo 110 de la LGT en el contexto de las notificaciones electrónicas.

⁵⁴ *Vid.* Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4886/2020 –NFJ084335–).

En definitiva, a la espera de una deseable modificación normativa que adecúe los diferentes aspectos relativos a la práctica y eficacia de las notificaciones a la nueva realidad, entendemos necesario que tanto la Administración como la justicia ordinaria abandonen las interpretaciones excesivamente rigoristas de unas normas que, pensadas en muchos casos para ser aplicadas en otro contexto diferente al actual, deben adecuarse al nuevo casuismo impuesto por el marco de las notificaciones electrónicas. De lo contrario, existe el riesgo de terminar cercenando los derechos y garantías de los administrados, que se ven constantemente perjudicados por la entrada en funcionamiento de lo que, en última instancia, no debería ser más que un mejor y nuevo método de relación y comunicación entre Administración y obligados tributarios.

Referencias bibliográficas

- AEDAF. (2016). Iniciativas tributarias para el nuevo gobierno de España. *Documentos AEDAF*. <<https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/32748/iniciativas-tributarias-para-el-nuevo-gobierno-de-espana>>.
- Aguilera Luque, N. y Luna Gómez, D. (2020). Notificaciones electrónicas tributarias: Estatuto jurídico y su problemática. *Revista de Administración y Dirección de empresas*, 4.
- Alonso González, L. M. (2013). Notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) en materia tributaria. *Crónica Tributaria*, 149.
- Clérigues Rodríguez-Moldes, J. E. (2017). El régimen de la notificación electrónica. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 46.
- Cotino Hueso, L. (2021). La preocupante falta de garantías constitucionales y administrativas en las notificaciones electrónicas. *Revista General de Derecho Administrativo*, 57.
- Delgado García, A. M. (2011). Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos. *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC*, 12.
- Fernández Rodríguez, T. R. (2015). Una llamada de atención sobre la regulación de las notificaciones electrónicas en la novísima Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. *Revista de Administración Pública*, 198.
- Getino Calama, E. M. (2020). *Las notificaciones tributarias y sus defectos desde la perspectiva jurisprudencial*. (Tesis doctoral). <<https://gredos.usal.es/handle/10366/144511>>.
- Higueras Hueso, M. L. (2021). Las notificaciones administrativas electrónicas en el ámbito tributario: sujetos obligados. Trascendencia del aviso en la validez de la notificación. Tutela judicial efectiva y principio de confianza legítima. *Actualidad Administrativa*, 10.
- Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2020). *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*. Aranzadi.



Martínez Gutiérrez, R. (2021). La plena eficacia de la e-Administración. Comentario y notas fundamentales del Real Decreto 203/2021, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos. *Derecho Digital e Innovación*, 8.

Martínez Gutiérrez, R. (2009). *Administración pública electrónica*. Civitas.

Moreno Serrano, B. (2019). Falta de aviso en las notificaciones electrónicas. *La Administración Práctica*, 5.

Navarro Egea, M. (2021). *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*. Aranzadi.