

### Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria

**Modesto Fabra Valls**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Jaume I, Castellón*

#### Resumen:

En el trabajo se analiza el régimen jurídico de las notificaciones de la AEAT por medios electrónicos, que son obligatorias, a partir del 1 de enero de 2011, para un amplio conjunto de obligados tributarios, entre los que destacan las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada y los empresarios, aunque sean personas físicas, inscritos en el registro que permite la devolución mensual del IVA.

Además del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan las notificaciones tributarias obligatorias, se analiza el régimen previsto en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y su normativa reglamentaria de desarrollo.

#### 1. INTRODUCCIÓN

El pasado 16 de noviembre se publicó en el Boletín Oficial del Estado el 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, cuya entrada en vigor se ha producido el 1 de enero de 2011.

La obligatoriedad de las notificaciones en materia tributaria para un amplio conjunto de sujetos se ha alcanzado por una vía distinta a la prevista por el RD 1/2010, de 8 de enero, cuando introdujo un nuevo artículo 115 bis al Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGIT). En este artículo se establece que las administraciones tributarias pueden asignar una dirección electrónica para la práctica de notificaciones electrónicas, que, en el ámbito de competencias del Estado, se efectuará mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

Finalmente, en lugar de asignarse una dirección específica por la AEAT, el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre ha optado, a nuestro juicio de modo adecuado, por utilizar la dirección electrónica habilitada establecida con carácter general, para la Administración General del Estado, por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril.

Para ello se ha aprobado un Real Decreto, en el que se regula la **adhesión al sistema general de notificaciones** en dirección electrónica habilitada dependiente del Ministerio de Presidencia. Paradójicamente, se utiliza una norma de mayor rango (el Real Decreto) para regular un aspecto de menor contenido (la adhesión a un sistema de dirección electrónica ya creado frente a la creación y asignación de una nueva dirección). Ello es debido, esencialmente, a que el artículo 115 bis RGGIT mandataba al Ministro de Economía y Hacienda para asignar una dirección, no para adherirse a un sistema de notificaciones que, en la fecha de la introducción de este artículo, todavía no estaba creado.

En todo caso, más que el tipo de norma utilizado para el establecimiento obligatorio de determinadas notificaciones tributarias electrónicas efectuadas por la AEAT, nos interesa analizar su régimen, establecido, además de por el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos (LAECSP), y por su reglamento de desarrollo (Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, en adelante RDLAECSP).

#### 2. LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS EN LA LAECSP

Como es sobradamente conocido, las relaciones entre la LGT y la LRJPAC se regulan por la Disposición Adicional Quinta de esta segunda Ley, cuyo apartado primero establece que los procedimientos tri-

butarios se rigen por la LGT y restante normativa tributaria y únicamente en defecto de norma tributaria aplicable, se aplica supletoriamente el régimen procedimental común. Este precepto consagraba la perenne singularidad de lo tributario a la que se refirió el profesor MARTÍN QUERALT (1), y ha servido de justificación para que las normas tributarias hayan regulado aspectos de los procedimientos tributarios como las notificaciones (art. 109 a 112 LGT) o la utilización de medios electrónicos (artículo 96 LGT), para reiterar la regulación procedimental común, o para ofrecer un régimen distinto, cuando así lo ha estimado oportuno (2).

Sin embargo, en relación con la utilización de medios electrónicos en las relaciones entre Administración y ciudadanos la situación cambia. Su Disposición Adicional cuarta establece que la aplicación a la materia tributaria del título III de la Ley (solo de este título, que regula la gestión electrónica de procedimientos) se efectuará de conformidad con lo establecido en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992. Se colige que la LAECSP es plenamente aplicable a la materia tributaria y que únicamente en los aspectos procedimentales previstos en este título III, entre los que no se encuentran las notificaciones, podrán hacerse matices por razón de la materia. El título I, en el que se regulan los derechos de los ciudadanos en materia de utilización de medios electrónicos en su relación con la Administración; el título II, en el que se regula el régimen jurídico de la administración electrónica, con aspectos tan relevantes como la sede administrativa, la identificación de ciudadanos y funcionarios en las relaciones administrativas electrónicas, los registros, las notificaciones electrónicas y los documentos y archivos electrónicos; y, el título IV, en el que se regula la cooperación entre administraciones en materia de administración electrónica, son, por tanto, plenamente aplicables en materia tributaria.

Las notificaciones electrónicas se regulan en el artículo 28 LAECSP, como un tipo concreto de comunicaciones entre Administración y ciudadanos. Con carácter general, aplicable a cualquier tipo de comunicación, el artículo 27.1 LAECSP establece, como principio, que los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos; opción que no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, cambiar a un medio distinto del inicialmente elegido. En este mismo sentido, en relación con las comunicaciones electrónicas dirigidas desde la Administración hacia los ciudadanos, el artículo 27.2 LAECSP señala que las Administraciones Públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente.

Como excepción a este principio general, el artículo 27.6 LAECSP establece que, reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán exigir la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando



#### TODOS LOS COMENTARIOS DE AUTOR

ACTUM le permite acceder a **un archivo de todos los comentarios de autor publicados** en los sucesivos números de la revista, con varios métodos de búsqueda: por texto libre, por tema o por autor. Siempre a su disposición en:

**[www.actumfiscal.es](http://www.actumfiscal.es)**





sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con **personas jurídicas o colectivos** de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso.

Como antecedente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, introdujo la Disposición Adicional 18ª LRJPAC, en la que se regulaba el carácter obligatorio de las solicitudes y comunicaciones electrónicas para empresas que tuviesen más de 100 trabajadores o la condición de gran empresa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, para instituciones o entidades de derecho público, así como para personas físicas, organizaciones o asociaciones, pertenecientes a colectivos o sectores que ordinariamente hiciesen uso de este tipo de técnicas y medios en el desarrollo de su actividad normal. Las condiciones de esta obligación debían establecerse por Orden ministerial, previamente informada por el Ministerio de Administraciones Públicas. Por su parte, el artículo 98.4 LGT recoge la posibilidad de que, en el ámbito de la administración tributaria estatal, el Ministro de Hacienda regule por Orden Ministerial la obligación de presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualesquiera otros documentos con trascendencia tributaria, sin ningún requisito ni exigencia adicional en cuando a los sujetos sobre los que puede recaer esta obligación. A pesar de que este artículo no haya sido formalmente derogado, serán igualmente aplicables los requisitos subjetivos establecidos en el artículo 27.6 LAECSP.

Existe una importante diferencia entre estos dos preceptos (DA 18ª de la LRJPAC y artículo 98.4 LGT) y el artículo 27.6 LAECSP. Este último se refiere a la obligatoriedad de comunicarse con las Administraciones públicas, expresión que parece comprender tanto las comunicaciones entre los ciudadanos y la Administración como las que se producen en sentido contrario, mientras que los dos primeros se referían únicamente al carácter obligatorio de las comunicaciones que se realizaban entre ciudadanos y administración (solicitudes, comunicaciones, declaraciones autoliquidaciones, presentación de documentos...).

Descendiendo al análisis de las notificaciones por medios electrónicos, su regulación se contiene en el artículo 28 de la LAECSP, que sigue el modelo restrictivo que estableció el 59.3 de la LRJPAC, en la redacción que le dio la ya citada Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

Las notificaciones electrónicas son extraordinariamente exigentes a causa del modelo de notificación mediante la puesta a disposición de la actuación en una dirección electrónica, que no es una cuenta de correo electrónico sino una dirección web a la que debe acceder el sujeto notificado (3). Los **efectos de la notificación** se producen tanto por el acceso a su contenido como por el simple transcurso del lapso de diez días desde la puesta a disposición en su dirección electrónica sin que se haya accedido a su contenido (4), dado que la falta de acceso en este plazo se equipara al rechazo de la notificación y se entiende producida a todos los efectos (5).

La falta de acceso al contenido, tras puesta a disposición en la dirección electrónica) bien podía haberse asimilado a una ausencia. En este caso, para las notificaciones tradicionales, el artículo 59.2 de la LRJPAC exige un nuevo intento dentro de los tres días siguientes y según el artículo 42 del Reglamento de los Servicios Postales (6), un depósito en lista durante treinta días, previo a la notificación edictal. Por el contrario, en el caso del **rechazo**, se puede entender realizada la notificación y continuar con el procedimiento (artículo 59.4 LRJPAC y 111.2 LGT). Entendemos que el régimen asimilado al rechazo es adecuado cuando ha existido una manifestación expresa de la voluntad de rechazar la notificación, pero resulta excesivo convertir la ausencia de acceso a la dirección electrónica durante el plazo de 10 días (por ejemplo durante las vacaciones) en un reclamo expreso y entender el acto por notificado (7). No obstante, es el régimen que se desprende de la legislación vigente desde 2001 a pesar de que, de alguna información publicada por el Ministerio de Presidencia se desprende lo contrario (8).

Los efectos de este rigor se han visto mitigados hasta ahora por el carácter voluntario de las notificaciones para los ciudadanos, que debían haber señalado este medio como preferente o haber consentido su utilización. Vigente el ahora derogado artículo 59.3 de la LRJPAC era posible que los ciudadanos utilizaran intensivamente las tecnologías de la información, que iniciasen voluntariamente un pro-

cedimiento de forma electrónica e, incluso, que estuviesen obligados a iniciar los procedimientos de modo telemático. Todos los documentos generados en el procedimiento podían ser electrónicos. Y, sin embargo, al llegar a la notificación, si el interesado no aceptaba expresamente este medio de notificación, el acto tenía que documentarse en formato papel para poder ser notificado convencionalmente (9).

Como consecuencia de ambas premisas (rigor del sistema y carácter voluntario), en los casi seis años en que estuvo vigente este modelo, hasta la aprobación de la Ley 11/2007, de 22 de junio, la utilización de las notificaciones electrónicas fue prácticamente testimonial.

Sin embargo, con la LAECSP, este carácter necesariamente voluntario admite excepciones. El artículo 28.1 LAECSP permite que reglamentariamente se establezca la obligación de recibir notificaciones por vía electrónica, mediante la remisión al artículo 27.6 LAECSP. Y el artículo 28.3 LAECSP impide que, en estos casos, el interesado revoque su consentimiento a lo largo del procedimiento.

El resultado es que se mantiene el rigor del régimen de notificaciones, apoyado en la presunción de rechazo por el transcurso de diez días sin el acceso al buzón o dirección electrónica, pero ahora los sujetos obligado no pueden evitar su aplicación.

### 3. EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS

Como se ha indicado al inicio, la vía utilizada por el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, para alcanzar la obligatoriedad de determinadas notificaciones electrónicas en materia tributaria, ha sido la de adherirse al sistema de notificación en dirección electrónica habilitada, regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, dictada en desarrollo del artículo 38.2 del RDLAECSP.

Las personas y entidades obligadas al régimen de notificaciones electrónicas son, según el artículo 4 RD 1363/2010, las **entidades** que sean sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, las uniones temporales de empresas, las agrupaciones de interés económico, las agrupaciones de interés económico europea, los fondos de pensiones, los fondos de capital riesgo, los fondos de inversiones, los fondos de titulización de activos, los fondos de regularización del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de garantía de inversiones.

Además, con independencia de su personalidad o forma jurídica, la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas también alcanza a las personas o entidades que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas, que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal previsto en el TRLIS, que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades del IVA, que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual, previstos en este mismo impuesto o que tengan una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), de acuerdo con lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.

La condición de sujeto notificable por medios electrónicos de forma obligatoria no se pierde de oficio cuando dejan de concurrir las circunstancias que determinaron su inclusión en este sistema, y deben ser los interesados quienes lo soliciten expresamente, por medio de solicitud específica presentada por medios electrónicos en la sede electrónica de la AEAT (artículo 4.3 RD 1363/2010).

Este **ámbito subjetivo** de obligados a recibir las notificaciones electrónicas no suscita ningún reparo desde la perspectiva de su adecuación a los criterios exigidos por el artículo 27.6 LAECSP, dado que los afectados se corresponden con personas jurídicas o con personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, acreditada por el volumen de operaciones o por la actividad realizada, tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.



En cuanto al **ámbito objetivo**, la obligación de las notificaciones electrónicas comprende todas las comunicaciones y notificaciones que efectúe la AEAT en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones.

Las notificaciones electrónicas obligatorias han sido configuradas de modo más amplio a la presentación obligatoria de declaraciones por medios electrónicos, que únicamente recae (Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre) sobre las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada y respecto a un conjunto amplio pero limitado de autoliquidaciones (10).

Este **carácter obligatorio** de las notificaciones por medios electrónicos no se aplicará en determinados supuestos, en los que la notificación electrónica es menos inmediata que la notificación convencional. Así ocurre en los casos de comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la AEAT, cuando solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. O, también, cuando la notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia –artículo 3.2.b) del RD 1363/2010–, como puede ocurrir, por poner un ejemplo, con la comunicación de unas diligencias efectuadas en unas actuaciones inspectoras. Tampoco se practicará la notificación electrónica, como es obvio, respecto a las comunicaciones y notificaciones que hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la AEAT tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (art.3.2.c RD 1363/2010).

El artículo 3.4. del RD 1363/2010 regula una serie de **excepciones** en las que la notificación electrónica no se aplica por razón de la materia, del tipo de documentación que acompaña al acto, o de la naturaleza del propio acto a notificar. Entre ellas las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico; las que, con arreglo a su normativa específica, deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado o en otro lugar señalado al efecto por la normativa o en cualquier otra forma no electrónica; las que se efectúen en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas; las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques o las dirigidas a entidades de crédito con las que, en virtud de sus relaciones de colaboración, se cuentan con sistemas específicos de transmisión electrónica de la información.

Por su parte, el artículo 3.5 RD 1363/2010 establece una importante excepción a las notificaciones electrónicas y, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, respeta el derecho de estos a elegir el modo de notificación. En estos casos, cuando el interesado o su representante hayan señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada, las notificaciones se practicarán en el lugar señalado. Sin embargo, cuando, tras dos intentos, no sea posible efectuar la notificación en el lugar señalado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la AEAT podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada (11).

#### 4. EL RÉGIMEN DE LAS NOTIFICACIONES EN DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA

El RD 1363/2010 se remite al régimen general de notificación en dirección electrónica habilitada. El artículo 6 contiene una remisión expresa a la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, que desarrolla el sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del RDLAECSP. Por su parte, la disposición adicional segunda señala que el RDLAECSP será aplicable de forma supletoria.

Con anterioridad a la LAECSP, el desarrollo reglamentario del artículo 59.3 LRJPAC imponía una dirección electrónica única. El artículo 59.3 de la LRJPAC permitía a los ciudadanos que identificasen la dirección electrónica correspondiente para la práctica de notificaciones; sin embargo, el artículo 12.3 del Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, en la redacción que le dio el RD 209/2003, de 21 de febrero, exigía que los interesados que desearan ser notificados por medios telemáticos en cualesquiera procedimientos dispusiesen de una dirección elec-

trónica habilitada para ello, que debía ser única para todas las posibles notificaciones a practicar por la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos. Esta imposición de una dirección única y la atribución en exclusiva de esta función a Correos podía chocar con el principio de libre prestación de servicios.

El artículo 38 del RDLAECSP ofrece un modelo más abierto de notificación electrónica al señalar, en su apartado primero, que serán válidos los sistemas de notificación electrónica a través de dirección electrónica habilitada siempre que cumplan, al menos, los siguientes **requisitos**:

- Acreditar la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación.
- Posibilitar el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica correspondiente, a través de una sede electrónica o de cualquier otro modo.
- Acreditar la fecha y hora de acceso a su contenido.
- Poseer mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario.

A pesar de permitirse la existencia de diversas direcciones electrónicas habilitadas, también se regula un sistema general y subsidiario de notificaciones. Según se señala en el artículo 38.2 RDLAECSP, bajo responsabilidad del Ministerio de la Presidencia existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de notificaciones electrónicas, que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios. Este sistema general de notificaciones, heredero de las anteriores direcciones electrónicas únicas, aunque ahora sin carácter exclusivo, es el creado por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, al que se ha adherido la AEAT para la práctica de notificaciones electrónicas. Según el artículo 2 de esta Orden la titularidad de la dirección a partir de la cual se generan las direcciones electrónicas de los interesados corresponde al Ministerio de Presidencia y la prestación del servicio de dirección electrónica habilitada se llevará a cabo por este mismo Ministerio, directamente, o a través del prestador que se establezca (continúa siendo Correos) conforme a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico.

Conviene advertir que quien decide si se utiliza el sistema general o un sistema particular es el órgano o entidad notificante, con lo que puede producirse una multiplicación de direcciones electrónicas habilitadas, compleja de gestionar para los destinatarios. Sería aconsejable que, existiendo varios proveedores de servicios de notificación electrónica, quien decidiese sobre la dirección electrónica a utilizar fuese el ciudadano y no el órgano o Administración que cursa la notificación.

Con carácter general (es decir, para las notificaciones electrónicas voluntarias) la dirección electrónica habilitada para la recepción de las notificaciones se asigna a solicitud del interesado. Sin embargo, en el caso de notificaciones electrónicas obligatorias, la asignación se efectúa de oficio (art.3 Orden PRE/878/2010, de 5 de abril). El artículo 5 del RD 1363/2010 se refiere a la notificación a los sujetos obligados de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, que presupone la previa asignación de oficio de una dirección electrónica habilitada.

Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT. La Agencia Tributaria también incorporará estas comunicaciones en su sede electrónica a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica. En los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada se podrá realizar junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.

#### 5. LA NOTIFICACIÓN POR COMPARENCIA ELECTRÓNICA Y POR CORREO ELECTRÓNICO

El artículo 28.5 de la LAECSP se refiere a otro tipo de comunicación entre Administración y ciudadanos, asimilada en sus efectos a la notificación por comparecencia. Según este artículo producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el **acceso electrónico**





por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dicho acceso. La **comparecencia electrónica** no requiere consentimiento previo (en realidad el consentimiento está implícito en el propio acceso o comparecencia electrónica) ni de dirección electrónica habilitada para su práctica (es la sede electrónica de la AEAT), con lo que permite la notificación por medios electrónicos a sujetos que no están obligados al sistema de notificaciones electrónicas ni lo han aceptado voluntariamente.

Con independencia del carácter voluntario u obligatorio de la notificación electrónica, la posibilidad de acceder al contenido de los actos notificados o pendientes de notificación en la web de la AEAT va a permitir acceder al contenido del acto una vez rechazada la notificación, de forma expresa o por el transcurso del plazo de diez días desde la puesta a disposición. Según el artículo 10.1.e) de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada debe impedir el acceso al contenido de las notificaciones que se entienden rechazadas por el transcurso de diez días desde su puesta a disposición. Esta exigencia no se desprende de la LAECSP ni de su reglamento de desarrollo y puede convertir al transcurso de los 10 días desde la puesta a disposición en un importante obstáculo para que la notificación alcance el resultado que le es propio, consistente en permitir que el destinatario conozca el contenido del acto, dado que no sólo se le considera como notificado sino que se le impide acceder al contenido del acto. En estos casos, el interesado debe poder acceder al contenido del acto a través de la web del organismo notificante. Aunque la fecha a efectos de cómputo de plazos sea la de la presunción del rechazo o la del rechazo expreso y no la de comparecencia electrónica, este acceso al contenido del acto notificado va a permitir a los interesados conocer su contenido. El artículo 40 del RDLAECSP establece, respecto a la Administración General del Estado, que para que la comparecencia electrónica produzca los efectos de notificación se requerirá que reúna las siguientes condiciones:

- Con carácter previo al acceso a su contenido, el interesado deberá visualizar un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa que tendrá dicho acceso.
- El sistema de información correspondiente dejará constancia de dicho acceso con indicación de fecha y hora.

El RDLAECSP regula también una modalidad de notificación por correo electrónico, en virtud de la cual se podrá acordar la práctica de notificaciones en las direcciones de correo electrónico que los ciudadanos elijan, siempre que se genere automáticamente y con independencia de la voluntad del destinatario un acuse de recibo que deje constancia de su recepción y que se origine en el momento del acceso al contenido de la notificación.

Este precepto da pie a la utilización de un modelo más abierto o general de comunicaciones electrónicas fehacientes. Sistema similar al correo electrónico certificado italiano (regulado mediante DPR de 11-2-2005), en el que se confiere validez probatoria universal a los correos electrónicos firmados electrónicamente, siempre que se utilicen unos prestadores del servicio reconocidos, que certifican la puesta a disposición del mensaje. Inicialmente el régimen italiano era voluntario aunque la Ley de 28 de enero de 2009 estableció su obligatoriedad para sociedades mercantiles, profesionales y administraciones públicas.

Correos está ofreciendo recientemente servicios de apartado postal electrónico y correo electrónico seguro que permiten caminar en esta misma dirección.

### NOTAS

- (1) «La perenne singularidad de "lo tributario"», *Tribuna Fiscal*, núm. 27, 1993, págs. 3 y 4.
- (2) Conviene tener presente, no obstante, que los tribunales han efectuado una interpretación en ocasiones correctiva de esta DA5ª, cuando detrás de los derechos de los ciudadanos reconocidos en la Ley 30/1992 se encuentran afectados principios y garantías constitucionales. En este sentido puede citarse la Sen-

tencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997, en la que se señala que: «sin desconocer la singularidad de las normas tributarias, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos, tal y como determina la Disposición Adicional 5ª de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, Ley 30/1992, no puede admitirse una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que definen los derechos de los ciudadanos y la posición institucional de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho».

- (3) Sin perjuicio de que pueda existir una cuenta de correo asociada a la que enviar avisos de puesta a disposición. Estos avisos de la puesta a disposición de las notificaciones remitidos a una dirección de correo o a través de otros medios como mensajes cortos de móviles (SMS) van a resultar esenciales para que las notificaciones electrónicas alcancen la finalidad perseguida de acreditar fehacientemente la recepción por el destinatario del acto notificado y no causen indefensión.
- (4) Esta redacción plantea la duda de si la constancia de la puesta a disposición de la notificación es una constancia meramente objetiva, según la cual es suficiente con que el administrador del sistema certifique la recepción de la notificación en la dirección electrónica, o si, por el contrario, se trata de una constancia subjetiva, según la cual quien debe conocer que se la notificación se ha puesto a disposición es el notificado, por lo que se tendrá que acreditar la recepción del correspondiente aviso de puesta a disposición. Es decir, que el destinatario recibió el correo electrónico o el SMS en el que se le avisaba de la existencia de una notificación pendiente en su dirección electrónica. No se trata de una controversia meramente teórica. En la regulación estatal se ha optado por la primera. En este sentido resulta meridianamente claro el artículo 6.5 del RD 1636/2010, cuando establece que la «Agencia Estatal de Administración Tributaria certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada. Esta certificación (...) incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido». Por el contrario, en la regulación que se ha efectuado por la Generalitat Valenciana (artículo 13 del Decreto 18/2004, de 13 de febrero) parece optarse por la segunda y se señala que se enviará un aviso de notificación por correo electrónico a una dirección del dominio gva.es en la que se comunicará al interesado la existencia de una notificación y la dirección de la página web para acceder a obtenerla. Y se añade que en el aviso se especificará que según el artículo 59.3 LRJPAC el transcurso de diez días naturales a partir de la fecha de su comunicación a las personas físicas o jurídicas sin acceder a la notificación que se pretenda realizar equivaldrá al rechazo. Vemos que este Decreto transforma la «constancia de la puesta a disposición» en una «comunicación a las personas físicas o jurídicas» que parece implicar la recepción del mensaje remitido, dado que de lo contrario, existe la emisión de un mensaje, no una comunicación.
- (5) La opción que se ofrece a los sujetos notificados de aceptar o rechazar la notificación también puede inducir a confusión, dado que puede dar a entender que rechazándola se entiende por no practicada, cuando implica lo contrario.
- (6) Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales.
- (7) El sistema mereció, además, severas críticas doctrinales. Entre ellas, Camero Casado habla de autismo normativo: *Notificaciones telemáticas y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento común*, Ed. Bosch S.A., Barcelona 2005, pág. 182.
- (8) Nos referimos, concretamente, a la información sobre notificaciones electrónicas publicada en la sede electrónica de este Ministerio (<https://sedempr.gob.es/info/es/sede/informacion/notificaciones.html>), en la que se señala que «dado que los interesados pueden consentir o no la recepción de la notificación por este procedimiento, las notificaciones se mantienen a su disposición en la plataforma durante un plazo limitado de diez días; transcurrido éste si que se haya accedido a la notificación se cursará una notificación por la vía ordinaria». Según entendemos, el consentimiento es, con carácter general, presupuesto para la práctica de las notificaciones electrónicas, pero si se ha prestado o si la notificación es obligatoria, los efectos del transcurso de 10 días sin acceso no se asimilan a una falta de consentimiento en la práctica de la notificación electrónica sino al rechazo, que implica que la notificación se entienda practicada a todos los efectos.
- (9) VALERO TORRIJOS señala que ello produce «distorsiones en el normal desenvolvimiento del procedimiento administrativo», *El régimen jurídico de la e-Administración. El uso de medios informáticos y telemáticos en el procedimiento administrativo*, Editorial Comares, 2004, Granada, pág. 118.
- (10) Autoliquidaciones de los modelos 110, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 202, 300 y las declaraciones resumen anual o informativas modelos 180, 187, 193, 198, 345, 347, 349 y 390.
- (11) El artículo 46 del proyecto de Ley de Economía Sostenible prevé una modificación del artículo 112 LGT para permitir la notificación mediante comparecencia electrónica cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria, por medios convencionales, tras dos intentos, o uno solo cuando el destinatario conste como desconocido en su domicilio o lugar designado para notificaciones.