

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081016

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de enero de 2021

Sala 3.^a

R.G. 4868/2020

SUMARIO:

Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica. Necesidad de que la AEAT notifique previamente la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO) para realizar notificaciones electrónicas a las personas jurídicas. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC) resulta necesario para realizar notificaciones electrónicas a las personas jurídicas que la AEAT les notifique previamente la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO) establecida en el art. 5.1 del RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT).

A juicio del órgano gestor la obligación por parte de la AEAT de notificar a las personas jurídicas por medios no electrónicos su inclusión en NEO con carácter previo a la práctica de notificaciones electrónicas, establecida en el art. 5.1 del RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), se ha de considerar derogada con la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC), por ser aquélla una norma de rango inferior que contradice a ésta.

El TEAR no comparte dicha postura, apoyándose en que la obligatoriedad de comunicación con la Administración Pública por medios electrónicos que, con la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC), se extendió a todas las personas jurídicas, ya existía antes para las sociedades de responsabilidad limitada y no significa que no haya de seguirse el procedimiento previsto para ello que exige la notificación previa de inclusión en el sistema NEO.

Dicho esto, el TEAC fija como criterio que desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC), la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apdo. 2 del art. 14 de la Ley 39/2015 (LPAC), no puede depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO). Quiere ello decir que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el art. 5.1 del RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del art. 4.1 del RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del art. 4.2 de dicha norma y a aquellas personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del mencionado art. 4.2 estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas según el art. 14.2 de la Ley 39/2015 (LPAC).

La obligación de notificar la inclusión en sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el art. 5.1 del RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), se mantiene, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC), respecto de aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del art. 4.2 del RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), no están incluidas en el art. 14.2 de la Ley 39/2015 (LPAC). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 109 y 112.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 115.bis y 115.ter.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 14, 41 y 43.

Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), arts. 27 y 28.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), arts. 1, 2, 3, 4 y 5.

RD 1671/2009 (Desarrollo de la Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), arts. 32, 36, 38 y disp. final primera.

Orden PRE/878/2010 (Sistema de dirección electrónica habilitada), arts. 1 y 3.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 31 de octubre de 2019, recaída en la reclamación económico-administrativa nº 35-617-2019 y acumulada 35-619-2019 interpuesta frente a dos providencias de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 20 de julio de 2018 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Canarias dictó dos providencias de apremio procedentes de liquidación y sanción derivadas de un procedimiento de inspección seguido con la entidad mercantil X, S.L. por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, por importes respectivos de 64.870,39 euros y 73.238,65 euros.

Las referidas providencias de apremio fueron puestas a disposición del obligado tributario en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada, transcurriendo diez días naturales sin acceder al contenido de las notificaciones; por lo que, al amparo de lo establecido el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la entidad certificante concluye que las notificaciones fueron rechazadas con fecha 31-07-2018, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

2.- La liquidación y sanción de las que traían causa las citadas providencias de apremio habían sido igualmente puestas a disposición del obligado tributario en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada, transcurriendo diez días naturales sin acceder al contenido de las notificaciones; razón por la cual, al amparo de lo establecido el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la entidad certificante concluyó que las notificaciones fueron rechazadas con fecha 25-05-2018, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

3.- El 26 de marzo de 2019 la entidad interpuso las reclamaciones económico-administrativas nº 35-617-2019 y 35-619-2019 contra las providencias de apremio mencionadas.

En la tramitación de dichas reclamaciones y por escrito de 4 de septiembre de 2019 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (TEAR, en adelante) solicitó a la Dependencia Regional de Recaudación que le remitiera lo siguiente:

"(.....) el justificante de notificación de la comunicación de la inclusión de la entidad reclamante en el sistema de Notificación Electrónica Obligatoria mediante Dirección Electrónica habilitada.

En la documentación integrada en los expedientes remitidos a este Tribunal para las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos de liquidación solamente constan intentos de notificación de dicha comunicación, pero no el justificante de haberse ultimado dicha notificación, bien de forma personal o bien mediante publicación de anuncio para notificación por comparecencia."

En contestación a dicha petición el 23 de septiembre de 2019 la Dependencia Regional de Recaudación remitió informe al TEAR con el contenido siguiente:

"Con fecha 11 de septiembre de 2019 ha tenido entrada en el Registro de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias con nº RGE020059362019 solicitud de ampliación de expediente correspondiente a las reclamaciones nº 35/0617/2019 y 35/0619/2017 formulada por el TEAR de Canarias.

En dicha solicitud se requiere el justificante de la comunicación de la inclusión de la entidad reclamante en el Sistema de Notificación Electrónica Obligatoria mediante Dirección Electrónica Habilitada.

Pues bien, en relación a dicha solicitud hemos de comunicar a ese órgano que, desde el año 2012 hasta el año 2014 se intentó notificar la inclusión en el NEO a la referida entidad, siendo infructuosos todos los intentos de notificación.

Posteriormente, con la nueva Ley de Procedimiento Administrativo 39/2015 que en su artículo 14.2.a) establece que: "todas las personas jurídicas están obligadas "en todo caso" a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas", la cual se publicó el día 2/10/2015 y entró en vigor para todas las sociedades un año después, esto es, en 2016, fueron derogadas todas las normas de inferior o igual rango que contradijeran o se opusieran a la misma, con lo cual el Real Decreto 1363/2010 que establecía la obligación de la Administración de notificar previamente la inclusión en NEO ya no resultaba aplicable en el momento en que se iniciaron las actuaciones por parte de la Inspección de los Tributos (2017) respecto de la liquidación y el procedimiento sancionador origen de las providencias de apremio recurridas en los presentes procedimientos.

Es todo cuanto procede informar por este órgano."

Segundo.

El TEAR dictó resolución el 31 de octubre de 2019 en la que, tras citar los artículos 109 de la Ley General Tributaria (LGT), 14.2 y 43 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, y 5.1 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 AEAT, argumenta lo siguiente (la negrita es añadida):

"(.....)

Tal y como razona el TEAR de Madrid en resolución de 28 de marzo de 2019 (REA.: 28/15939/2015), analizando el contenido del artículo 5.1 del RD 1363/2010, al que nos hemos referido antes, la AEAT debe notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003 General Tributaria. Utiliza el precepto expresiones imperativas u obligatorias ("deberá", "efectuará"). De forma complementaria (utiliza la expresión "Adicionalmente", esto es, se añade o agrega como complemento de algo que ya existe), la AEAT incorpora estas comunicaciones en su sede electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>) a los efectos de que "puedan" ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica. Por tanto, los medios electrónicos únicamente se pueden utilizar si previamente se han utilizado los medios no electrónicos.

Así, se puede intentar la práctica de la notificación de tal acuerdo de inclusión por los dos medios indicados (apartado tercero del artículo 5 que establece que "Cuando en aplicación del apartado 1 anterior se practique la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada", siendo el principal, el efectuado por medios no electrónicos, y el complementario del anterior, el realizado por medios electrónicos (apartado primero de dicho artículo 5).

Cuarto.

Según se desprende de lo señalado en los antecedentes de hecho, no consta en el expediente remitido que la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada fuese efectivamente notificada a la entidad reclamante.

En el informe remitido por el órgano de Recaudación se sostiene que con la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que establece que todas las personas jurídicas están obligadas "en todo caso" a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas, se ha de considerar derogada la obligación de la Administración de notificar previamente la inclusión en NEO establecida en el artículo 5.1 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, por cuanto es esta una norma de inferior rango que contradice la misma.

No compartimos sin embargo esa conclusión. La obligatoriedad de comunicación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos, que con la entrada en vigor de la Ley 29/2015 se extendió a todas las personas jurídicas, ya se preveía en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (esta sí derogada por la Ley 39/2015), si bien con remisión a desarrollo reglamentario. Y el artículo 4 del RD 1363/2010, la estableció, entre otros supuestos para las sociedades de responsabilidad limitada, que es la forma jurídica de la entidad reclamante. Pero la existencia de esa obligatoriedad de comunicación por medios electrónicos, que para las sociedades de responsabilidad limitada era previa a la entrada en vigor de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, no significa que haya de seguirse [sic] el procedimiento previsto para ello, que en el caso de notificaciones a través el sistema de dirección electrónica habilitada, exige la notificación previa a los sujetos obligados su inclusión en el sistema.

No nos olvidemos que, tal y como señala el TS (STS de 16 de Noviembre de 2016 Casación 2841/2015):

"(...) El cambio tan radical que supone, en tema tan sumamente importante como el de las notificaciones administrativas, las notificaciones electrónicas, en modo alguno ha supuesto, está suponiendo, un cambio de paradigma, en cuanto que el núcleo y las bases sobre las que debe girar cualquier aproximación a esta materia siguen siendo las mismas dada su importancia constitucional, pues se afecta directamente al principio básico de no indefensión y es medio necesario para a la postre alcanzar la tutela judicial efectiva, en tanto que los actos de notificación «cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes» [STC 155/1989, de 5 de octubre FJ 2]".

Incluso se puede verificar a fecha de hoy, como en los propios registros actualizados de consultas referidas a las notificaciones por NEO en la página web de la AEAT, en consulta referida a "Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos (NEO)", haciendo un extracto del contenido del artículo 5.1 Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se informa de que :

"La AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) practicará con carácter general, las notificaciones tributarias en la dirección electrónica correspondiente, siempre y cuando vayan dirigidas a destinatarios a los que se haya comunicado previamente la asignación de dicha dirección electrónica.

La AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el Sistema de Dirección Electrónica Habilitada."

Señalado lo anterior, ante la falta de acreditación de notificación válida a la interesada, de su inclusión en el Sistema NEO, no se acredita la obligación de recibir las notificaciones por dicho medio, no pudiendo por tanto dotar a la falta de acceso al buzón electrónico asociado a la dirección electrónica, la consideración de rechazo de la notificación que pretende la Administración para considerar que las liquidaciones fueron válidamente notificadas.

Siendo así, de conformidad con lo señalado en la letra c) del artículo 167.3 de la LGT, deben anularse las providencias de apremio impugnadas"

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- El motivo del presente recurso extraordinario es la necesidad de establecer si el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, es aplicable, una vez que ha entrado en vigor la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2.- La Ley 39/2015 ha supuesto una verdadera innovación en la tramitación administrativa y para hacerse cargo de su verdadera dimensión, es necesario acudir a su exposición de motivos. Transcribe parcialmente el Director la citada exposición de motivos. Concluye de ello que queda patente el cambio fundamental que esta Ley ha supuesto: se trata de una nueva regulación en la que la tramitación electrónica se convierte en ordinaria y obligatoria, que sistematiza toda la regulación relativa al procedimiento administrativo y que identifica como novedad, los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

3.- Una vez expuesto lo anterior, corresponde ahora referirse a los artículos 14, 41.1 y 43.1 de esa Ley y a cómo deben aplicarse.

De estos artículos resulta la obligación de las personas jurídicas de relacionarse con las Administraciones Públicas por medios telemáticos, en todo caso, y además de manera directa, sin previo desarrollo reglamentario, puesto que cuando el legislador ha querido establecerlo para otros obligados a esta relación telemática, lo ha dicho expresamente, como ha establecido en el apartado 2.e del mismo artículo 14.

En consecuencia, es evidente que una vez en vigor esta norma, no es un requisito de la notificación electrónica obligatoria a las personas jurídicas la previa notificación personal de su inicio, como sí lo era con anterioridad.

3 bis.- Con carácter general, debe destacarse que el artículo 41 de la Ley 39/2015, establece claramente la obligación de notificación electrónica al indicar que "las notificaciones se practicasen preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía".

A esta progresiva implantación de la notificación electrónica se refiere la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sección 2ª, de 7 de enero de 2016 (Rec. 158/2013), al indicar que:

"Una de las formas de notificación que está ganando terreno en nuestra vida jurídica es la "notificación electrónica" que, aunque suele tener carácter voluntario, nada impide que pueda imponerse a determinados colectivos de forma obligatoria." Esta tendencia, por lo demás, es europea, como se infiere de la lectura de la Comunicación de la comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de 15 de diciembre de 2010, relativa al Plan de Acción Europeo sobre Administración electrónica 2011-2015. Pretendiéndose aprovechar las nuevas tecnologías para promover una administración pública inteligente, sostenible e innovadora".

En este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 31 de mayo de 2019 (nº de recurso 92/2018), señala:

"Que conforme el artículo 13 a) de la Ley 39/2015 que regula el Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que resulta aplicable, al incoarse el procedimiento de recargo de prestaciones 40/2016/73 con fecha 18 de octubre de 2016, sobre el derecho de las personas físicas y jurídicas en sus relaciones con las Administraciones Públicas de comunicarse por medios electrónicos, así como lo establecido en su artículo 14.2 y el artículo 41 de la Ley 39/2015, en el que se establecen las condiciones generales para la práctica de las notificaciones en el procedimiento administrativo que habrán de ser por medios electrónicos para las personas jurídicas, de dichos preceptos resulta imperativo que las notificaciones se efectúen por medios electrónicos siempre que el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía. Por lo que al ser la recurrente, TÜV SUD ATISAE, S.A.U. una persona jurídica está obligada a recibir las notificaciones por medios electrónicos y, correlativamente, la Seguridad Social, en este caso, está obligada a utilizar dicho medio de comunicación con el administrado/persona jurídica, al no darse en el presente caso ninguna de las dos excepciones previstas en la Ley para acudir a otro medio de notificación, tanto es así que la reclamación de deuda y el resto de comunicaciones practicadas en el procedimiento de recaudación, se han llevado a cabo por medios electrónicos".

Nótese que la sentencia citada no hace referencia a requisito adicional a la notificación por medios electrónicos, más allá de estar obligada la entidad a recibir por tales medios en los términos previstos en la Ley 39/2015. En esta línea, carecería de sentido alguno que, tras la entrada en vigor de la Ley 39/2015, se exigiese únicamente a determinadas Administraciones públicas tener que cumplir una serie de requisitos adicionales que no vienen establecidos en la normativa, para que las notificaciones por medios electrónicos fuesen válidas.

4.- En el ámbito de la aplicación de los tributos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su art. 109, se remite a las previsiones contenidas en las normas administrativas generales en cuanto al régimen de las notificaciones tributarias, sin perjuicio de las especialidades reguladas en la propia LGT (arts. 109 a 112, contenidos en la Sección Tercera del Capítulo II, relativo a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios).

La mencionada regulación legal de las notificaciones tributarias ha sido desarrollada a través del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT). Esta norma dedica tres preceptos a las notificaciones (arts. 114 a 115 bis), dado que el 115 ter que regulaba las notificaciones voluntarias en sede electrónica fue suprimido por el art artículo 26 de Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

El art. 115 bis, fue introducido por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, y se refiere a las notificaciones en la dirección electrónica, siendo desarrollado mediante el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Tributaria. En su redacción original el citado artículo, en su apartado 1, contiene una habilitación específica a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios. Dicha dirección, como indicaba este precepto, debía reunir «los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos».

Así, el ámbito objetivo de aplicación de las notificaciones electrónicas obligatorias se contiene de forma genérica en el art. 1 del Real Decreto 1363/2010, cuando señala que el objeto de esta norma reglamentaria es «establecer los supuestos en que las personas y entidades que se detallan en el artículo 4 están obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de sus competencias».

De forma más precisa, el art. 3.1 del Real Decreto 1363/2010 se refiere a las notificaciones efectuadas por la Agencia Tributaria «en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada».

Ahora bien, hay que tener en cuenta que este sistema de notificación obligatoria en la dirección electrónica habilitada recogido en este Real Decreto 1363/2010 solamente procedía en los procedimientos iniciados de oficio respecto de los sujetos para quienes se impone el medio electrónico en sus comunicaciones con la Administración tributaria. En efecto, el apartado 5º del art. 3 del Real Decreto 1363/2010 dice lo siguiente: "Las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que éste o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante".

Por consiguiente, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, conforme a las previsiones del art. 110.1 LGT, el obligado tributario podía elegir como lugar preferente para la práctica de notificaciones, bien la dirección electrónica habilitada o bien cualquier otro medio; pero, en cualquier caso, la elección del concreto medio de notificación le corresponde a él.

Esto significa que, para los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación obligatorio de las notificaciones electrónicas, las notificaciones que les practicaba la AEAT podrían ser realizadas en diferentes lugares (y a través de diferentes medios), en función de si el procedimiento se iniciaba de oficio o a instancia de parte; de modo que el canal electrónico no era el único medio/lugar para la práctica de las notificaciones de la AEAT dirigidas a tales obligados tributarios.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de aplicación de las notificaciones tributarias electrónicas obligatorias, está delimitado en el apartado 1 del art. 115.bis RGGIT y en el art. 4 del citado RD 1363/2010, preceptos que desarrollan lo establecido en el art. 27.6 de la derogada Ley 11/2007, según el cual <<reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando 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 y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos>>.

Pues bien, una vez visto el ámbito objetivo y subjetivo del Real Decreto 1363/2010, corresponde definir el procedimiento previsto en dicha normativa para la inclusión de los obligados en este sistema, al cual dedicaba el art. 5. Según este precepto reglamentario, la AEAT debe notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a través de medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 LGT; si bien no prevé un plazo determinado para la notificación de la inclusión.

En efecto, no estaba previsto en el art. 5 del Real Decreto 1363/2010 un plazo para que el sistema produjera sus efectos a partir de la comunicación de la inclusión; por lo que, una vez hecha ésta, inmediatamente podría la Administración practicar notificaciones por esta vía.

Esta opción reglamentaria por este específico sistema de dirección electrónica habilitada simplificaba el régimen previsto en el artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007 en su redacción original, al hacer innecesaria la publicación oficial del acuerdo de asignación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria prevista en su apartado 2, sin perjuicio de la necesaria comunicación del mismo al obligado tributario con anterioridad a la práctica de notificaciones en la dirección electrónica habilitada». En efecto, se dejaba sin contenido la previsión del apartado 2º del art. 115 bis RGGIT sobre la necesidad de publicación oficial del acuerdo de asignación de la dirección electrónica tributaria y del transcurso de un mes desde dicha publicación para poder iniciar la práctica de notificaciones electrónicas.

Llegados a este punto, es el momento en el que cabe preguntarse si a la luz de la Ley 39/2015, sigue siendo de aplicación este apartado 1 del artículo 5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, o si ha quedado vacío de contenido, al igual que lo hizo en su momento el apartado 2º del referido art. 115 bis del RGGIT.

Para dar respuesta a esa pregunta, resulta necesario traer a colación la nueva redacción del art.115 bis del RGGIT, dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre:

"1. El régimen para la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente.

2. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos".

Hay que tener en cuenta que esta modificación del artículo 115 bis RGGIT fue introducida por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre que en su exposición de motivos señala lo siguiente en referencia a tal modificación: "...el régimen de notificaciones electrónicas se regula por remisión a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y a su normativa de desarrollo, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente se puedan establecer en materia tributaria no sólo mediante real decreto sino también a través de orden ministerial".

Respecto de esta cuestión es muy relevante la sentencia núm. 47/2018 del Tribunal Supremo, de 17 de enero de 2018, recurso de casación número 3155/2016, cuyo Fundamento de Derecho Cuarto dice:

<<CUARTO.- La sentencia recurrida: el rechazo de las impugnaciones referidas a la indebida habilitación reglamentaria y el principio de reserva de ley [FJ Quinto].

«Resuelto el argumento esencial: la imposición obligatoria de un sistema de notificación electrónica obligatoria a las personas jurídicas, procede que rechacemos el resto de los argumentos vertidos por las siguientes razones:

En primer lugar, en cuanto al juego del principio de legalidad no existe infracción. En efecto, si lo que se pretende es sostener que la materia debió ser regulada por Ley Orgánica al regularse un derecho fundamental, lo cierto es que el legislador está regulando la notificación electrónica. Sin perjuicio de que la regulación, como hemos razonado con anterioridad, pueda tener algún reflejo en el derecho a la tutela judicial efectiva. La reserva de Ley

Orgánica sólo es exigible cuando se regule de forma directa un derecho fundamental y éste no es el caso -STC 01/1991 y 127/1994, entre otras-.

La habilitación para la realización de notificaciones obligatorias se realiza por una norma con rango de ley, cual es la Ley 11/2007; sin perjuicio de que la norma tributaria pueda regular las especialidades correspondientes a su ámbito -que es lo que realiza el RD 1361/2010-. Por lo tanto, es la propia ley la que habilita para la imposición de la notificación electrónica obligatoria.

La parte recurrente sostiene que se trata de una habilitación legal excesiva, genérica o en blanco. Pero la Sala no comparte su punto de vista.

En efecto, de una lectura sistemática del art. 27.6 se infiere que la Administración a la hora de establecer la obligatoriedad de la notificación electrónica obligatoria no goza de una discrecionalidad plena o absoluta, sin límite alguno. Lejos de ello, es necesario que justifique que las personas físicas a las que se imponga la notificación obligatoria tengan una "capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados " que permitan inferir de una forma razonable que se puede acceder a los medios tecnológicos precisos para hacer real la notificación electrónica. Es verdad que esas expresiones van referidas a las personas físicas, no a las jurídicas. Pero ello es debido a que el legislador presume la existencia de dicha capacidad económica o técnica en las personas jurídicas. La presunción, como hemos venido sosteniendo, es razonable y no atenta contra derecho alguno, pues no estamos en el ámbito de las personas físicas en el que podría discutirse si la imposición de cargas constituye una restricción de su ámbito de libertad. En suma, la ley autoriza de forma suficiente a la Administración para que imponga la notificación obligatoria a las personas jurídicas. Repárese, por lo demás, en que la recurrente, en ningún momento dice que no tenga dicha capacidad.

Esta interpretación es acorde con la doctrina contenida en la STS de 22 de febrero de 2012 (Rec. 7/2011), de cuya lectura se infiere que la habilitación legal es suficiente.

De hecho, la sentencia parte de dicha habilitación y aclara que el término "comunicación" comprende también las notificaciones.

Y, por otra parte, que la obligatoriedad establecida respecto de las empresas, en particular las personas jurídicas, es legalmente irreprochable, pues de " la naturaleza de las cosas " se infiere que " las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del Reglamento no están afectadas por las limitaciones que la ley prevé sobre "acceso y disponibilidad" de medios tecnológicos, a efectos de imponer la asunción de las notificaciones electrónicas".

El problema del sistema establecido por el art. 27.6 de la Ley 11/2007, que remite al reglamento para el establecimiento de la comunicación obligatoria, no es tanto el de reserva de ley, ni el de ilegalidad del reglamento por infracción de lo establecido en la ley -en contra de lo que sostiene el recurrente una interpretación sistemática de los arts. 6.2.a) y 27.6 de la Ley 11/2007 invita a sostener que la disposición reglamentaria no contraviene la ley-

El problema al que se enfrentó el legislador fue que la implantación inmediata del sistema de notificación electrónica obligatoria podía haber generado disfunciones, de aquí la invitación a la Administración a la progresiva implantación del sistema por vía reglamentaria. Proceso que, en relación con las personas jurídicas, el art 14 de la Ley 39/2015 parece dar por concluido».>>

En el párrafo cuarto de transcripción se dice "RD 1361/2010", lo que debe considerarse un error material, dado que la referencia correcta es "RD 1363/2010".

También es relevante, a estos efectos, el pronunciamiento contenido en la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de 15 de enero de 2020, en la que se señala:

"La jurisprudencia de esta Sala también ha dado carta de naturaleza a esta nueva clase de documentos. Ya se admitió de forma lacónica en la lejana STS 28/2007, de 11 de enero y de forma más extensa y detallada nos hemos referido a esta cuestión en la STS 974/2012, de 5 de diciembre, en la que se puede leer que "el soporte papel ha sido superado por las nuevas tecnologías de la documentación e información. Cualquier sistema que permita incorporar ideas, declaraciones, informes o datos susceptibles de ser reproducidos en su momento, suple con ventajas al tradicional documento escrito, siempre que existan instrumentos técnicos que permitan acreditar la fiabilidad y seguridad de los impresos en el soporte magnético. Se trata de una realidad social que el derecho no puede desconocer. El documento electrónico imprime en las " neuronas tecnológicas ", de forma indeleble, aquello que se ha querido transmitir por el que maneja los hilos que transmiten las ideas, pensamientos o realidades de los que se quiere que quede constancia. Su autenticidad es tan firme que supera la realidad que puede visualizarse en un documento escrito. El documento electrónico adquiere, según sus formas de materializarse, la posibilidad de adquirir las categorías tradicionales de documentos privados, oficiales o públicos, según los elementos técnicos que se incorporen para su uso y materialización. La Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información consagra la validez del contacto electrónico lo que dota a los resortes informáticos de la misma validez que los soportes tradicionales".

Interesa hacer referencia a las Preguntas frecuentes que se publicaron en la página web www.haciendagob.es del Ministerio de Hacienda con ocasión de la publicación de la Ley 39/2015, que en su pregunta 8.11 señala lo siguiente:

"8.11. Cuando se notifica a una entidad obligada a relacionarse por medios electrónicos a través de la DEHU y no está registrada en este sistema, la Administración le da de alta de oficio. ¿Es necesario notificar este registro a la entidad?

No es necesario. La no notificación del registro en la DEHU no invalidaría las notificaciones sucesivas porque la entidad está obligada a ello. No obstante, se recomienda practicar un aviso para acreditar el intento de la Administración de realizar la notificación por cualquier medio disponible".

De lo hasta aquí expuesto se puede extraer lo siguiente, a modo de conclusión:

El Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, estableció en su art. 4, la obligatoriedad de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones practicadas por la AEAT para las siguientes personas jurídicas cuyo NIF comience por la letra A, B, N, W, U y V (sociedades anónimas; sociedades de responsabilidad limitada; personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española; establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español; uniones temporales de empresas; 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 y los fondos de garantía de inversiones). A estas personas jurídicas había que añadir, en virtud de lo previsto en el apartado 2º de este mismo precepto, aquellas en las que, con independencia de su personalidad o forma jurídica, concurren alguna de circunstancias previstas en el mismo, en aquellos procedimientos iniciados de oficio por la Agencia Tributaria, una vez se habían notificado a las mismas el acuerdo de inclusión en dicho sistema, a través de medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 LGT. Y, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, cuando hubieran señalado dicho medio como preferente.

Ahora bien, el procedimiento regulado en el Real Decreto 1363/2010 para la inclusión de determinados sujetos en el sistema de notificaciones electrónicas ha quedado ampliamente superado con la Ley 39/2015 para las personas jurídicas. En este sentido, recuérdese, por ejemplo, la modificación del art.115 bis RGGIT. En la exposición de motivos del Real Decreto 1070/2017, que introdujo esa modificación, queda patente esto, cuando señala que la regulación de esta materia iba a ser mediante la referida Ley 39/2015 y su normativa de desarrollo. Asimismo, y en la misma línea, hasta el propio Tribunal Supremo lo viene a reconocer en su sentencia nº 47/2018, de 17 de enero de 2018, dictada en el recurso 3155/2016, considerando que con la nueva Ley de Procedimiento Administrativo se ha superado el procedimiento previsto en el referido Real Decreto 1363/2010, en cuanto a las personas jurídicas se refiere, quedando claro así que todo el proceso de implantación progresiva de las notificaciones electrónicas para las personas jurídicas ha finalizado con la Ley 39/2015. Como consecuencia de ello han quedado sin contenido, por lo menos en lo que a personas jurídicas se refiere, no solo el apartado 1 artículo 5, sino también el apartado 5 del artículo 3, ambos del Real Decreto 1363/2010, pues las notificaciones electrónicas resultan aplicables a todos los sujetos recogidos en el art. 14.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo y para todas las "relaciones" que mantengan con la Administración, sin que tenga ya ninguna trascendencia el hecho de que el procedimiento se haya iniciado de oficio o a instancia de parte.

5.- Este Departamento de Recaudación considera que la Ley 39/2015 supone un antes y un después en la regulación de las notificaciones electrónicas y de ahí la modificación del artículo 115 bis del RGGIT, el cual ha pasado de establecer las líneas básicas en su regulación, a hacer una simple remisión a la Ley de Procedimiento Administrativo y a las normas que se dicten en su desarrollo. Por ello, del mismo modo que con la aprobación del Real Decreto 1363/2010 quedó sin contenido el apartado 2 del artículo 115 bis del RGGIT -que exigía el transcurso de un mes desde la publicación oficial del acuerdo de inclusión y la previa comunicación del mismo al obligado tributario- a día de hoy, con la entrada en vigor de la Ley 39/2015, ha quedado vacío de contenido "para las personas jurídicas" el apartado 1 del artículo 5 del Real Decreto 1363/2010, pues en la Ley se establece la obligatoriedad para todos los sujetos señalados en el art.14.2 de relacionarse con la Administración por medios electrónicos y, por ende, la de practicar ésta sus notificaciones.

Hay que reconocer que en el campo tributario, en línea con la obligatoriedad de la presentación telemática de las declaraciones tributarias -cuestión en la que la Administración tributaria ha sido pionera-, se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la obligatoriedad de la práctica de notificaciones por vía electrónica en determinados supuestos y para determinados sujetos, y todo ello a través de un proceso de implantación progresiva que ha venido a durar al menos cinco años, desde la publicación de la derogada Ley 11/2007 y hasta la Ley 39/2015.

En este proceso, la Agencia Tributaria habilitó un procedimiento específico para la inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas a los sujetos antes referidos del art. 4 del Real Decreto, emitiéndose las

correspondientes notificaciones de los acuerdos de inclusión en dicho sistema, los cuales constituían un verdadero acto administrativo y, por tanto, susceptible de impugnación. En aquellas notificaciones, se señalaba lo siguiente:

"NOTIFICACIÓN DE INCLUSIÓN OBLIGATORIA EN EL SISTEMA DE DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA Y ASIGNACIÓN DE LA MISMA PARA LA PRÁCTICA DE NOTIFICACIONES Y COMUNICACIONES POR LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En base a la normativa que más adelante se indica, se le comunica su inclusión obligatoria en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada (en adelante, DEH), así como la asignación de la misma, teniendo en cuenta que se trata de una persona o entidad comprendida en el artículo 4 del Real Decreto 1363/2010.

Por tanto, a partir de la fecha de recepción de esta notificación, estará obligada a recibir en dicha DEH todas las comunicaciones y notificaciones que le envíe por medios electrónicos la Agencia Tributaria".

La Ley 39/2015 no establece la necesidad de notificar un acuerdo de inclusión respecto de los sujetos señalados en el art.14.2. No obstante, a la entrada en vigor de esa Ley, la Agencia Tributaria consideró oportuno, por razones de cortesía, que podía incluirse en la primera notificación personal en papel dirigida a los obligados un anexo informativo sobre su inclusión obligatoria en el sistema de notificaciones electrónicas. Este anexo, a diferencia de los acuerdos de inclusión a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, no es un acto administrativo, sino una mera comunicación. En el momento en que se notificara el acto administrativo que incluía ese anexo informativo, se empezaría a emitir la generalidad de notificaciones y comunicaciones electrónicamente. Dicho anexo informativo está constituido por una comunicación en los siguientes términos:

"COMUNICACIÓN SOBRE OBLIGACIÓN A RELACIÓN ELECTRÓNICA CON LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Estimado contribuyente,

El objeto de esta comunicación es informarle que el 2 de octubre de 2016 ha entrado en vigor la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuyo artículo 14 le incluye en el colectivo de obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo.

Por otro lado, supone su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias, de forma que la generalidad de las notificaciones de la Agencia Tributaria se realizará por medios electrónicos".

De lo anterior se deduce que la actuación de la Agencia Tributaria ha sido del todo garantista para con el obligado tributario; aunque no es una obligación de la Administración tributaria ni un requisito de validez de la notificación electrónica, se ha tenido la cautela de incluir la comunicación de la obligación establecida por la Ley 39/2015 como anexo informativo en la notificación de forma personal de un acto administrativo y así asegurarse de su recepción, a diferencia de lo que hubiera ocurrido con la mera comunicación, la cual iría sin acuse de recibo, no constando, por tanto, su notificación. Esta práctica prudente de la Administración tributaria, que no le es exigible, no puede volverse contra ella hasta tal punto de convertirla en un requisito para la validez de la notificación electrónica.

6.- Se refiere el TEAR en su resolución a la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2016, recogiendo un párrafo referido a la importancia de las notificaciones en la tutela judicial efectiva. Pero esto no está en cuestión; la Administración tributaria comparte esta apreciación, como no podría ser de otra forma. Lo que se discute en este recurso es otra cosa: Si a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015 sigue siendo necesario, o no, notificar de forma personal al obligado su inclusión en el sistema de notificación electrónica obligatoria, y en esta sentencia, referida a la impugnación de la resolución de ese Tribunal Central de 30 de enero de 2014, R.G. 3448-12, no se habla de esto.

Cabe recordar aquí la sentencia citada del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2018, en concreto su último párrafo:

"El problema al que se enfrentó el legislador fue que la implantación inmediata del sistema de notificación electrónica obligatoria podía haber generado disfunciones, de aquí la invitación a la Administración a la progresiva implantación del sistema por vía reglamentaria. Proceso que, en relación con las personas jurídicas, el art 14 de la Ley 39/2015 parece dar por concluido».

7.- El TEAR se refiere también a la página web de la Agencia Tributaria. No cabe sino reconocer que no resulta muy clara la información que se da en ella respecto de la distinción entre notificación y comunicación, pero esto no significa que pueda modificar la Ley 39/2015 ni su aplicación. Si bien no se hace referencia a esta distinción en la información que figura en la página web, entiende este Departamento de Recaudación que dicha circunstancia

podría haberse debido al hecho de que una vez entró en vigor la Ley 39/2015, como se expuso anteriormente, la Agencia Tributaria enviaba y envía las comunicaciones relativas a la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas como consecuencia de dicha Ley, dentro de una notificación personal en papel de un acto administrativo -como anexo informativo- ya sean, como es el caso del presente recurso, obligados por el RD 1363/2010 cuyo acuerdo de inclusión en el NEO nunca llegó a ser notificado pues todos los intentos de notificación fueron infructuosos, y seguían realizándose sus notificaciones en papel; o bien, nuevos obligados que surgen a partir de la Ley 39/2015, en cuyo caso se les envía, igualmente, el anexo informativo de las notificaciones electrónicas con la notificación personal en papel de su tarjeta acreditativa del Número de Identificación Fiscal (NIF).

En este sentido, las aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria relativas a las notificaciones electrónicas en la Dirección Electrónica Habilitada incluyen las siguientes indicaciones:

"La emisión individual de una notificación/comunicación a los obligados potenciales del Censo NEO facilita la inclusión como obligados efectivos. Se procederá según el caso:

- A los obligados potenciales por Ley 39/2015 (art. 14.2) se les podrá emitir una comunicación. El paso a obligado efectivo se realiza al emitir la carta.

- A los obligados potenciales por el RD 1363/2010 (art. 4) se les podrá emitir una notificación. El paso a obligado efectivo se realiza cuando el contribuyente es notificado".

Como ya se ha indicado, es práctica habitual de la Agencia Tributaria comunicar la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas, con las distintas modalidades de acceso a las mismas. Una de ellas es la DEH (dirección electrónica habilitada). En concreto, las formas de acceso son las siguientes:

- Desde la sede electrónica de la Agencia Tributaria (www.agenciatributaria.gob.es), en el apartado Mis notificaciones, clicando en "Acceso a notificaciones y comunicaciones de la AEAT".

- A través del punto de acceso general de la Administración General del Estado (notificaciones.060.es), mediante la Dirección Electrónica Habilitada (DEH).

- A través de la carpeta ciudadana (sede.administracion.gob.es/carpeta/clave.htm).

La comunicación de estas vías -cuya indicación también se hace en la página web de la Agencia Tributaria-, que se hace por razones de cortesía a los obligados del artículo 14.2 de la Ley 39/2015, no puede considerarse un requisito sin el cual la notificación electrónica no es válida, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015.

De este modo, ha de entenderse que lo dispuesto en el artículo 5.1 de Real Decreto 1363/2010 solo resulta aplicable a los casos en que la notificación electrónica no es obligatoria, habiendo quedado vacío de contenido en lo que a las personas jurídicas se refiere.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada estableciendo el criterio que sigue: "Desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, las notificaciones electrónicas son obligatorias para las personas jurídicas, entre otras, de tal modo que no es necesaria previa notificación personal alguna de esta circunstancia para que se efectúen válidamente".

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), resulta necesario para realizar notificaciones electrónicas a las personas jurídicas que la Agencia Estatal de Administración Tributaria

(AEAT) les notifique previamente la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO) establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre.

A juicio del órgano gestor (y del Director recurrente) la obligación por parte de la AEAT de notificar a las personas jurídicas por medios no electrónicos su inclusión en NEO con carácter previo a la práctica de notificaciones electrónicas, establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se ha de considerar derogada con la entrada en vigor de la LPAC, por ser aquella una norma de rango inferior que contradice a ésta.

El TEAR no comparte dicha postura, apoyándose en que la obligatoriedad de comunicación con la Administración Pública por medios electrónicos que, con la entrada en vigor de la Ley 39/2015, se extendió a todas las personas jurídicas, ya existía antes para las sociedades de responsabilidad limitada y no significa que no haya de seguirse el procedimiento previsto para ello que exige la notificación previa de inclusión en el sistema NEO. Señala, además, que a la fecha de su resolución podía verificarse que en los propios registros de consultas referidas a las notificaciones por NEO de la página web de la AEAT se informa que ésta deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el Sistema de Dirección Electrónica Habilitada.

Tercero.

El régimen general de las notificaciones tributarias se recoge en los artículos 109 a 112 de la LGT, que constituyen una sección específica dentro del Capítulo II dedicado a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, incluido en el Título III sobre la aplicación de los tributos.

El artículo 109 de la LGT, desde su redacción original, dispone:

Artículo 109. *Notificaciones en materia tributaria*

"El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección".

La normativa reguladora del régimen de las notificaciones tributarias se encuentra, por tanto, en cuanto a los aspectos generales, en la Ley 39/2015 sobre procedimiento administrativo común (LPAC), vigente desde 2-10-2016, y en cuanto a las especialidades para el ámbito tributario en los artículos 109 a 112 de la LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo. Los artículos 109 a 112 de la LGT aluden al lugar de práctica de las notificaciones, a las personas legitimadas para recibirlas y a la notificación por comparecencia, pero no contienen regulación alguna de las notificaciones electrónicas.

En cuanto a las notificaciones electrónicas, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, derogada por la Ley 39/2015, introdujo con carácter novedoso la utilización de medios electrónicos en materia de notificaciones administrativas. Su artículo 27 ya reguló las comunicaciones a través de medios electrónicos entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos, y su artículo 28 la práctica de la notificación por medios electrónicos.

La Ley 11/2007 incluyó la previsión de que reglamentariamente las Administraciones Públicas podían establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando 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 y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos (artículo 27.6). Y también la posibilidad de que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, cuando el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización (artículo 28.1).

En el ámbito de la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, desarrolló parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, regulando entre otros aspectos en su Título V (arts. 32 al 40 Real Decreto 1671/2009) las comunicaciones y las notificaciones electrónicas para todo el ámbito administrativo (no solo el tributario).

El artículo 36.1 del RD 1671/2009 disponía que: "1. Las notificaciones se efectuarán por medios electrónicos cuando así haya sido solicitado o consentido expresamente por el interesado o cuando haya sido establecida como obligatoria conforme a lo dispuesto en los artículos 27.6 y 28.1 de la Ley 11/2007, de 22 de junio".

El artículo 32.1 del RD 1671/2009 establecía que: "1. La obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, en los supuestos previstos en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, podrá establecerse mediante orden ministerial. Esta obligación puede comprender, en su caso, la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos, así como la necesaria utilización de los registros electrónicos que se especifiquen".

El artículo 38 del RD 1671/2009 establecía en sus apartados 2 y 3 que:

"2. Bajo responsabilidad del Ministerio de la Presidencia existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios.(....).

3. Cuando se establezca la práctica de notificaciones electrónicas con carácter obligatorio, la dirección electrónica habilitada a que se refiere el apartado anterior será asignada de oficio y podrá tener vigencia indefinida, conforme al régimen que se establezca por la orden del Ministro de la Presidencia a la que se refiere la disposición final primera. Respecto del resto de direcciones electrónicas habilitadas dicho régimen se establecerá mediante orden del titular del Departamento correspondiente.

La Disposición Final primera del RD 1671/2009 dispuso:

"Disposición Final primera. Sistema de notificación electrónica regulado en el artículo 38. 2

Por orden del Ministro de la Presidencia se establecerá el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2, que deberá ajustarse a las previsiones del mismo."

Fue la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, del Ministerio de la Presidencia, la que estableció el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, señalando en sus artículos 1 y 3:

"Artículo 1. *Objeto*

La presente Orden tiene por objeto establecer el régimen de un sistema de notificación mediante dirección electrónica habilitada, a disposición de los órganos y organismos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto en los casos de notificación voluntaria como cuando tenga carácter obligatorio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 y en la disposición final primera del Real Decreto 1671/2009, de 8 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos."

"Artículo 3. *Asignación de dirección electrónica habilitada*

1. Se asignará una dirección electrónica habilitada, con la inclusión en el correspondiente directorio, cuando el interesado solicite su apertura.

2. Asimismo se asignará en todo caso de oficio una dirección electrónica cuando se reciba de un órgano u organismo de la Administración General del Estado el aviso para la práctica de una notificación conforme al sistema establecido en la presente Orden."

En el ámbito tributario el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, introdujo el artículo 115 bis en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGI) que, como dice su Introducción, está "destinado a adaptar el régimen de notificaciones al nuevo contexto que supone la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, y, en virtud del cual, se regula la posible atribución de una dirección electrónica, a efectos de notificaciones tributarias, a entidades y personas físicas que pertenezcan a determinados colectivos". Dicho artículo establecía lo siguiente en su redacción original:

Artículo 115 bis. *Notificaciones en dirección electrónica*

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

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos.

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

3. La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia.

4. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal.

En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.

5. A los efectos de este artículo, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial.

6. Fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización".

Además de regular la posible atribución de una dirección electrónica, a efectos de notificaciones tributarias, a entidades y personas físicas que pertenezcan a determinados colectivos, y el reconocimiento añadido a las mismas de que la notificación en dirección electrónica no impide que se les pueda dar acceso electrónico al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, a través del apartado 6 del artículo 115 bis del RGGI, reconoció a la Administración tributaria la posibilidad de realizar notificaciones por medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica al resto de obligados tributarios siempre que hayan consentido su utilización.

Ello se infiere, en efecto, de lo dispuesto en la Introducción del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, que señala que "El Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario, introdujo en el apartado 6 del artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la posibilidad de practicar notificaciones por otros medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica asignada por la Administración tributaria siempre que dicho medio se haya consentido por el interesado".

El 1 de enero de 2011 entró en vigor el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que regula supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Señala en su Introducción:

"La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, ha supuesto un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración.

Esa misma Ley 11/2007, de 22 de junio, permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo.

Por un lado, en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, en su artículo 32, tras disponer que la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, podrá establecerse mediante Orden ministerial, precisa que dicha obligación puede comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos.

Dicho Real Decreto desarrolla en su artículo 38 la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo que existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y

organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios.

Por otro lado, en el ámbito tributario, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, ha introducido en el nuevo artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica. Ese mismo precepto precisa que, en el ámbito de competencias del Estado, la asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal se regulará por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante esta habilitación para el desarrollo por Orden ministerial, se considera conveniente que la regulación del marco general del establecimiento de la obligatoriedad de uso de medios electrónicos en las relaciones con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dada la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa, se lleve a cabo mediante Real Decreto aprobado en Consejo de Ministros.

Asimismo, no obstante la posibilidad que se otorga a las Administraciones tributarias para establecer sistemas electrónicos de notificación propios, se ha considerado más oportuno que la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adhiera al sistema de dirección electrónica habilitada que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración del Estado, previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, respetando al mismo tiempo todos los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria.

La opción reglamentaria por este específico sistema de dirección electrónica habilitada simplifica el régimen previsto en el artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, al hacer innecesaria la publicación oficial del acuerdo de asignación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de la necesaria comunicación del mismo al obligado tributario con anterioridad a la práctica de notificaciones en la dirección electrónica habilitada."

Disponen los artículos 1 y siguientes del RD 1363/2010:

"Artículo 1. *Objeto*

El presente real decreto tiene por objeto establecer los supuestos en que las personas y entidades que se detallan en el artículo 4 están obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de sus competencias."

"Artículo 2. *Sistema de notificación en dirección electrónica habilitada*

La Agencia Estatal de Administración Tributaria practicará notificaciones electrónicas a las personas y entidades comprendidas en este real decreto mediante la adhesión al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre."

"Artículo 3. *Ámbito de aplicación*

1. Las personas y entidades a que se refiere el artículo siguiente estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada, previa recepción de la comunicación regulada en el artículo 5.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar las notificaciones por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. Esta opción no corresponderá al obligado cuando concurren las circunstancias previstas en la letra b) siguiente.

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

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

3. Si en algunos de los supuestos referidos en el apartado anterior la Agencia Estatal de Administración Tributaria llegara a practicar la comunicación o notificación por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada.

4. En ningún caso se efectuarán en la dirección electrónica habilitada las siguientes comunicaciones y notificaciones:

a) Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.

b) 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.

c) Las que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria 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 entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el desarrollo del servicio de colaboración.

g) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.

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 Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5. Las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que éste o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante. Cuando, tras dos intentos, no sea posible efectuar la notificación en el lugar señalado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquél no la tuviere o éste no actuase por medio de representante."

"Artículo 4. *Personas y entidades obligadas*

1. Estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal -NIF- que empiece por la letra A), sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B), así como las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N), los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W), las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U), y las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones, Fondo de capital riesgo, Fondo de inversiones, Fondo de titulación de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulación hipotecaria o Fondo de garantía de inversiones.

2. Igualmente, con independencia de su personalidad o forma jurídica, estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les practique la Agencia Estatal de Administración Tributaria las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por el artículo 3.5 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas

comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

b) Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal, regulado por el capítulo VII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

c) Que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades, regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual, regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

e) Aquellas que tengan la condición de representantes aduaneros según lo dispuesto en el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero, o presenten declaraciones aduaneras por vía electrónica."

"Artículo 5. *Comunicación de la inclusión*

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de 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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su sede electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>) a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

2. 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.

3. Cuando en aplicación del apartado 1 anterior se practique la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada."

El Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, introdujo en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, un nuevo artículo, el 115 ter, redactado en los términos siguientes:

Artículo 115 ter. *Notificaciones voluntarias en sede electrónica.*

"1. Las Administraciones tributarias podrán habilitar en su sede electrónica la posibilidad de que, de forma voluntaria, los interesados puedan acceder al contenido de sus notificaciones. La habilitación deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Deberá quedar acreditación de la identificación del contribuyente que accede a la notificación. Esta identificación podrá realizarse mediante cualquier sistema de firma electrónica, avanzada y no avanzada, que sea conforme con lo dispuesto en la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, y en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

b) Deberá informarse de forma claramente identificable de que el acceso del interesado al contenido tendrá el carácter de notificación a los efectos legales oportunos.

c) Deberá quedar constancia del acceso del interesado al contenido de la notificación con indicación de la fecha y la hora en que se produce.

2. La práctica de notificaciones conforme a lo dispuesto en este artículo no es incompatible con las realizadas a través de la Dirección Electrónica. Si por cualquier causa se produjese la notificación por ambos sistemas surtirá efectos jurídicos la realizada en primer lugar.

Asimismo, si se efectuase la notificación a través de la Sede electrónica y por medios no electrónicos producirá efectos jurídicos la primera que se practique".

El sentido de este nuevo precepto se contiene en la Introducción del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, cuando señala que "Como complemento a esa posibilidad [se refiere a la recogida en el apartado 6 del artículo 115 bis de practicar notificaciones por otros medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica asignada por la

Administración tributaria siempre que dicho medio se haya consentido por el interesado], ahora se incorpora la de poder realizar notificaciones en la sede electrónica de la Administración tributaria competente mediante el acceso voluntario del interesado".

Es decir, si aquellos interesados que no estaban obligados a recibir notificaciones por medios electrónicos pudieron, con amparo en el apartado 6 del artículo 115 bis, solicitar la notificación mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración tributaria actuante (medio de notificación electrónica alternativo al de dirección electrónica asignada), es decir, accediendo al contenido de la notificación puesto a su disposición por dicha Administración y previo aviso de ésta, ahora, en virtud del artículo 115 ter, cualquier obligado tributario, esté o no sometido a la obligación de recibir notificaciones por medios electrónicos, va a poder también ser notificado electrónicamente por dicha Administración mediante el acceso voluntario al contenido de las notificaciones en su sede electrónica.

Cuarto.

Así las cosas, se publica en el Boletín Oficial del Estado del 2-10-2015 la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), vigente desde el 2 de octubre de 2016. Cabe destacar de su Introducción lo siguiente:

" III.

(.....).

El desarrollo de las tecnologías de la información y comunicación también ha venido afectando profundamente a la forma y al contenido de las relaciones de la Administración con los ciudadanos y las empresas.

Si bien la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ya fue consciente del impacto de las nuevas tecnologías en las relaciones administrativas, fue la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, la que les dio carta de naturaleza legal, al establecer el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, así como la obligación de éstas de dotarse de los medios y sistemas necesarios para que ese derecho pudiera ejercerse. Sin embargo, en el entorno actual, la tramitación electrónica no puede ser todavía una forma especial de gestión de los procedimientos sino que debe constituir la actuación habitual de las Administraciones. Porque una Administración sin papel basada en un funcionamiento íntegramente electrónico no sólo sirve mejor a los principios de eficacia y eficiencia, al ahorrar costes a ciudadanos y empresas, sino que también refuerza las garantías de los interesados. En efecto, la constancia de documentos y actuaciones en un archivo electrónico facilita el cumplimiento de las obligaciones de transparencia, pues permite ofrecer información puntual, ágil y actualizada a los interesados.

Por otra parte, la regulación de esta materia venía adoleciendo de un problema de dispersión normativa y superposición de distintos regímenes jurídicos no siempre coherentes entre sí, de lo que es muestra la sucesiva aprobación de normas con incidencia en la materia, entre las que cabe citar: la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio; la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible; la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, o la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado.

Ante este escenario legislativo, resulta clave contar con una nueva Ley que sistematice toda la regulación relativa al procedimiento administrativo, que clarifique e integre el contenido de las citadas Ley 30/1992, de 26 de noviembre y Ley 11/2007, de 22 de junio, y profundice en la agilización de los procedimientos con un pleno funcionamiento electrónico. Todo ello revertirá en un mejor cumplimiento de los principios constitucionales de eficacia y seguridad jurídica que deben regir la actuación de las Administraciones Públicas.

(.....)

V.

(.....)

El título II, de la actividad de las Administraciones Públicas, se estructura en dos capítulos. El capítulo I sobre normas generales de actuación identifica como novedad, los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

(.....)

Merecen una mención especial las novedades introducidas en materia de notificaciones electrónicas, que serán preferentes y se realizarán en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada única, según corresponda. Asimismo, se incrementa la seguridad jurídica de los interesados estableciendo nuevas medidas que garanticen el conocimiento de la puesta a disposición de las notificaciones como: el envío de avisos de notificación, siempre que esto sea posible, a los dispositivos electrónicos y/o a la dirección de correo electrónico que el interesado haya comunicado, así como el acceso a sus notificaciones a través del Punto de Acceso General Electrónico de la Administración que funcionará como un portal de entrada.

(.....)

Destaca igualmente, la disposición sobre las especialidades por razón de la materia donde se establece una serie de actuaciones y procedimientos que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo previsto en esta Ley, entre las que cabe destacar las de aplicación de los tributos y revisión en materia tributaria y aduanera, las de gestión, inspección, liquidación, recaudación, impugnación y revisión en materia de Seguridad Social y Desempleo, en donde se entienden comprendidos, entre otros, los actos de encuadramiento y afiliación de la Seguridad Social y las aportaciones económicas por despidos que afecten a trabajadores de cincuenta o más años en empresas con beneficios, así como las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería."

Respecto de la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas y de las condiciones y práctica de las notificaciones, la LPAC establece en sus artículos 14, 41 y 43 lo que sigue:

Artículo 14. *Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas*

"1. Las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas. El medio elegido por la persona para comunicarse con las Administraciones Públicas podrá ser modificado por aquella en cualquier momento.

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.
- e) 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.

3. Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios".

Artículo 41. *Condiciones generales para la práctica de las notificaciones*

"1. Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

No obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.
- b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan 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. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

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.

Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de

su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/ o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones.

2. En ningún caso se efectuarán por medios electrónicos las siguientes notificaciones:

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

3. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará por el medio señalado al efecto por aquel. Esta notificación será electrónica en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.

Cuando no fuera posible realizar la notificación de acuerdo con lo señalado en la solicitud, se practicará en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

4. En los procedimientos iniciados de oficio, a los solos efectos de su iniciación, las Administraciones Públicas podrán recabar, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado recogidos en el Padrón Municipal, remitidos por las Entidades Locales en aplicación de lo previsto en la Ley 7/ 1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

5. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento.

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

7. Cuando el interesado fuera notificado por distintos cauces, se tomará como fecha de notificación la de aquella que se hubiera producido en primer lugar".

Artículo 43. *Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos*

"1. Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo.

A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

3. Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el artículo 40.4 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.

4. Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso"

Debe señalarse que la LPAC en su Disposición derogatoria única ha derogado expresamente, entre otras, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos

a los Servicios Públicos. También ha derogado de forma expresa determinados preceptos del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio. Y, finalmente, establece en su apartado 1 que "Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente Ley".

Con posterioridad, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, suprimió el artículo 115 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, y modificó el 115 bis de dicha norma, que quedó redactado en los términos siguientes:

«Artículo 115 bis. *Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.*

1. El régimen para la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente.

2. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos».

El Real Decreto 1070/2017 señala en su Introducción que:

"El régimen de notificaciones electrónicas se regula por remisión a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y a su normativa de desarrollo, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente se puedan establecer en materia tributaria no sólo mediante real decreto sino también a través de orden ministerial."

Quinto.

Llegados a este punto este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del TEAR.

La Ley 11/2007, de 22 de junio, fue la norma legal que habilitó a las Administraciones tributarias y, en particular, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), a establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas exclusivamente por medios electrónicos respecto de las personas jurídicas o determinados colectivos de personas físicas.

Como se expuso más arriba esa habilitación se concretó en el ámbito tributario a través de la aprobación, primero, del Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, que introdujo el artículo 115 bis en el RGGI, precepto que previó la posible atribución de una dirección electrónica a efectos de notificaciones tributarias a entidades y determinados colectivos de personas físicas y, después, del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que reguló concretamente los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito específico de la AEAT.

La LPAC derogó de forma expresa la Ley 11/2007, de 22 de junio, de forma que es aquella la que regula actualmente las relaciones por medios electrónicos de los ciudadanos con las Administraciones Públicas. Ello explica que las normas reglamentarias anteriores a la LPAC y no expresamente derogadas por ella deban entenderse derogadas tácitamente en la medida en que la contradigan.

En este sentido, la LPAC ha regulado expresamente qué interesados están obligados a relacionarse electrónicamente con ella (artículo 14.2 LPAC) y la posibilidad de que reglamentariamente las distintas Administraciones puedan establecer la obligación de relacionarse electrónicamente y practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios (artículos 14.3 y 41.1 LPAC).

Así pues, con la entrada en vigor de la LPAC las posibilidades reglamentarias de las Administraciones Públicas de obligar a relacionarse electrónicamente con ellas sólo pueden alcanzar a aquellas personas físicas, no obligadas a hacerlo por la propia LPAC, que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios. Quiere ello decir que a partir de la entrada en vigor de la LPAC se mantiene vigente la obligación de relacionarse electrónicamente con la AEAT para aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC. La obligación de dichas personas físicas de relacionarse electrónicamente con la AEAT está amparada en el Real Decreto 1363/2010, y no se opone ni contradice a la LPAC, como tampoco lo hace la obligación de la AEAT de comunicarles su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del citado Real Decreto.

Sin embargo, respecto de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010 y de 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, hay que entender derogada la obligación de notificación de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada regulada en el artículo 5.1 del citado Real Decreto, toda vez que conforme al artículo 14.2 de la LPAC están obligadas a relacionarse en

todo caso a través de medios electrónicos con la AEAT; lo mismo cabe decir respecto de las personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC. Todas ellas están obligadas ex lege a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas desde la entrada en vigor de la LPAC. A todas ellas obliga la LPAC a recibir las notificaciones por medios electrónicos, sin contemplar previsión alguna de notificación de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Respecto a estas personas, por tanto, la LPAC no establece obligación alguna a cargo de la Administración de notificar previamente su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada ni puede regir la obligación del artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010 porque la habilitación contenida en la LPAC para que las Administraciones Públicas puedan reglamentariamente establecer la obligación de practicar electrónicamente notificaciones no les alcanza.

La nueva redacción del artículo 115 bis del RGGI es coherente con las conclusiones anteriores. Así, en efecto, como señala la Introducción del Real Decreto 1070/2017 que proporcionó la nueva redacción, dicho precepto regula el régimen de notificaciones electrónicas por remisión a la LPAC "sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente se puedan establecer en materia tributaria no solo mediante real decreto sino también a través de orden ministerial". Tales especialidades reglamentarias en materia tributaria, entre las que se encuentra el Real Decreto 1363/2010, deben respetar en todo caso las normas administrativas generales de la LPAC, que permiten desarrollos reglamentarios para obligar a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas únicamente respecto de ciertos colectivos de personas físicas no obligados a hacerlo ya por la propia LPAC. Dichas personas físicas respecto de las cuales ha de entenderse vigente la obligación regulada en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, son, como dijimos más arriba, aquellas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC.

En conclusión, pues, desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, no puede depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO). Quiere ello decir que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, a 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 y a 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.

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

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:

Desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, no puede depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO). Quiere ello decir que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, a 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 y a 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.

La obligación de notificar la inclusión en sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se mantiene, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015,

de 1 de octubre, respecto de aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la citada Ley.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.