



escritorio vagnone & landaeta

Elisa Vagnone Lasaracina
Rafael Landaeta Arizaleta
— *Abogados* —

INCOSNTITUCIONALIDAD E ILEGALIDAD DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Rafael Leónidas Landaeta

El artículo 1 del Código Civil instituye el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico español y el principio de jerarquía legal por el cual una norma de rango inferior no puede contradecir ni rebasar a otra de grado superior.

En ese mismo sentido el artículo 7 de la Ley General Tributaria, hace lo mismo que el Código Civil respecto a lo que respecta a la rama tributaria; es decir, establece el sistema de fuentes estableciendo la jerarquía legal de la siguiente forma: primero la Constitución; luego los tratados y convenios internacionales en materia tributaria; seguido por las normas de la Unión Europea y organismos internacionales o supranacionales en dicha materia; luego la Ley General Tributaria, las leyes reguladoras de cada tributo y demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria; por último están las disposiciones reglamentarias que desarrollan las normas antedichas. Finalmente, el numeral 2 de dicho artículo dispone que tienen carácter supletorio las disposiciones generales de derecho administrativo y los preceptos de derecho común.

La exposición de motivos del Real Decreto 1363/2010 de 29 de octubre (RD1363 en lo sucesivo) por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Pública es ilegal porque rompe con el sistema de fuentes tributario, pues comienza diciendo que es para regular la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, y para nada menciona ninguna ley tributaria, razón por la que debe concluirse que el susodicho Real Decreto es un reglamento de la Ley 11/2007 de 22 de junio, ley que no tiene carácter tributario.

Pero vayamos por parte y veamos las razones que nos asisten para sostener que el RD1363 es inconstitucional, luego veremos por qué también lo consideramos ilegal.



escritorio vagnone & landaeta

Elisa Vagnone Lasaracina
Rafael Landaeta Arizaleta
— *Abogados* —

La inconstitucionalidad del Reglamento 1363/2010 de 29 de octubre.

El artículo 31.3 de la Constitución establece que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley», vale decir, que únicamente por ley formal –no por reglamento ni por otras disposiciones legales de menor rango– podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público.

En el sistema ordinario mediante el cual se venían haciendo las notificaciones, la Administración Tributaria tiene un eminente carácter activo, es ella quien tiene la carga de notificar y el administrado un carácter pasivo puesto que solo tiene el deber de recibir la notificación. Las notificaciones electrónicas previstas en el RD1363 cambia esos roles pues se le requiere al administrado que adopte una posición activa tanto para proveerse de los medios para acceder a una Dirección Electrónica Habilitada (DEH en lo sucesivo) para verificar –por lo menos cada diez días– que ha recibido una notificación y tal cambio de roles sólo podría haberse hecho por norma con rango de Ley pues constituye una prestación personal y patrimonial de carácter público.

Igual sucede con el artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio en su texto consolidado de diciembre de 2016 (RD1065 en adelante) pues comparte el mismo concepto que el artículo 4 del RD1363 al imponer a los contribuyentes prestaciones personales de eminente carácter público toda vez que dan por hecho que las personas jurídicas disponen de medios económicos suficientes para recibir notificaciones electrónicas, lo cual no es necesariamente cierto.

Por otra parte tanto el RD1363 como el citado artículo 115 bis del RD1065 conculcan los principios constitucionales de proporcionalidad e igualdad ante la ley que reconoce el artículo 14 de la Constitución, toda vez que impone a los administrados gestiones para la obtención de medios de acceso a la DEH y la obligación –que disfraza de recomendación– de acceder regularmente a ese espacio virtual para comprobar si la AEAT ha dispuesto notificarlos en un acto. Ambas gestiones suponen una obligación de hacer desmedida para aquellos administrados con limitaciones de recursos materiales, tecnológicos y humanos –dichas normas parten del falso supuesto de que todas las personas jurídicas tienen recursos económicos suficientes, cuando el día a día nos da máximas de experiencia que ello no es así–, mientras que para otros, las personas físicas, el acceso a las notificaciones electrónicas es un derecho.



escritorio vagnone & landaeta

Elisa Vagnone Lasaracina
Rafael Landaeta Arizaleta
— *Abogados* —

La ilegalidad de las notificaciones electrónicas en materia tributaria.

La Ley General Tributaria (en lo sucesivo LGT) prevé en sus artículo 109 a 112 un procedimiento específico que son de aplicación preferente a los preceptos de otras materias administrativas y sólo en defecto de dichas normas podría pensarse en utilizar las normas del RD1363 y artículo 115 RD1065 como supletorias; por lo dicho no es una novedad que el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia haya establecido la doctrina que la notificación por comparecencia «*se convierte en una modalidad de carácter supletorio y excepcional [pues] aunque la misma no es contraria al ordenamiento vigente debe ser utilizada cuando no es posible recurrir a otros medios más efectivos*».

La LGT no prevé ni admite el sistema de notificaciones electrónicas de lo que se colige que tal sistema no cuenta con el respaldo de una norma legal de carácter tributario, pues, como hemos dicho, el RD1363 únicamente reglamenta la Ley 11/2007 de 22 de junio y, con base al sistema de fuentes de la LGT, no puede ni debe ser usado para las notificaciones tributarias ni como norma supletoria. Es más, la LGT es específica cuando dispone que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que pauta en la respectiva sección; dentro de esas especialidades está que en los procedimientos iniciados de oficio la notificación debe hacerse bien en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro sitio adecuado para tal fin, no en la DEH.

Semejante contradicción la encontramos en el artículo 112 LGT que instituye las notificaciones por comparecencia como última opción tras haber agotado los dos intentos previos de notificación, mientras que el RD1363 establece la notificación electrónica no sólo como preferente sino, además, como obligatoria, lo cual es antitético al espíritu, propósito y razón de la LGT.

Finalmente, el literal k) del numeral 1 del artículo 34 LGT dispone que los obligados tributarios tienen derecho a que las actuaciones de la AEAT que requieran su intervención se lleve a efecto en la forma que resulte menos gravosa, siempre y cuando ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. De ese derecho se colige que la presunción normativa según la cual la notificación se entiende rechazada si no se accede a ella en el plazo de diez días resulta desproporcionada sobre todo si se tiene en cuenta que en las notificaciones electrónicas



escritorio vagnone & landaeta

Elisa Vagnone Lasaracina
Rafael Landaeta Arizaleta
— *Abogados* —

no se prevé la necesidad de dos intentos de notificación que son obligatorios conforme al artículo 112.1 LGT; por el contrario, el RD1363 reduce la carga para la Administración de forma tal que únicamente tiene la obligación de “colgar” la notificación en la partición del servidor destinado al contribuyente (DEH) y hacer llegar un aviso –que a veces no llega– a la dirección electrónica habilitada y si no se accede en diez días la notificación se entiende rechazada por lo que la lesión a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes es evidente porque la doble notificación que prevé la LGT es un mecanismo garantizador de que la notificación sea conocida por el administrado para que adopte la posición jurídica que más convenga a sus derechos e intereses.

En el sistema ordinario de notificación previsto en la LGT se prevé que tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal del contribuyente se proceda a ella mediante comparecencia (artículo 112.1 LGT).

Tratándose de notificación de liquidaciones la normativa se hace aún más específica por imperativo del artículo 102 ibidem que remite al articulado previsto en la sección tercera, capítulo II, título III de la tantas veces citada LGT, vale decir, que el acto administrativo de la notificación está revestida de suficientes garantías para que llegue a efectivo conocimiento del contribuyente el acto anterior a ésta que se quiere poner en conocimiento al administrado. En este sentido debería recordarse que la diuturna jurisprudencia tanto del Tribunal Constitucional como la del Supremo (ver STS N° 2448/16 de 16 de noviembre, ECLI:ES:TS:2016:4991) es que *«lo relevante en las notificaciones no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto [...] sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas o haya podido tener conocimiento del acto notificado»*.

Dicha garantía desaparece en el DEH, pues el solo hecho de no recibir, por A o Z razones, el correo electrónico del Servicio de Comunicaciones Electrónicas o estar más de diez días sin acceder al DEH, supone, para el contribuyente, el riesgo que se le tenga por notificado de un acto del cual ya ha comenzado a correr el lapso para recurrir y demás consecuencias propias de la eficacia del acto administrativo notificado, sin tan siquiera haber establecido, aunque fuese por los mismos medios telemáticos, un segundo intento de notificación, en fecha distinta.