



Roj: **STS 2182/2012** - ECLI: **ES:TS:2012:2182**

Id Cendoj: **28079130022012100376**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/02/2012**

Nº de Recurso: **7/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **MANUEL VICENTE GARZON HERRERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintidós de Febrero de dos mil doce.

**VISTO** por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo número 7/2011 interpuesto por **la Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios (ASEFIGET)**, representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. Eloísa Prieto Palomeque, bajo la dirección de Letrado y, estando promovido contra el Real Decreto número 1363/2010 de 29 de octubre dictado por el Ministerio de Economía y Hacienda, en cuyo recurso aparece, como parte recurrida, **la Administración General del Estado**, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- Por Real Decreto 1363/2010 de 29 de octubre, dictado a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda, se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

**SEGUNDO** .- Por escrito presentado el 5 de enero de 2011 la Procuradora D<sup>a</sup>. Eloísa Prieto Palomeque, en nombre y representación de la Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios (ASEFIGET), se interpuso Recurso Contencioso-Administrativo contra el Real Decreto número 1363/2010 de 29 de octubre.

**TERCERO**.- Acordado señalar día para el fallo en el presente recurso cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 30 de noviembre de 2011, en cuya fecha tuvo lugar, continuándose la deliberación hasta el 22 de febrero de 2012.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO**.- Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo Ordinario, interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. Eloísa Prieto Palomeque, actuando en nombre y representación de la Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios (ASEFIGET), el Real Decreto 1363/2010 de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT.

El objeto del litigio se concreta en la demanda, en el Suplico de ésta, en los siguientes términos: "... dicte sentencia por la que se reconozca íntegramente el derecho de mi representado, anulando, en su totalidad, el Real Decreto 1363/2010 objeto de impugnación, con todos los pronunciamientos favorables derivados de dicho reconocimiento".

**SEGUNDO**.- Los fundamentos en que se sostiene la citada petición de la demanda son del siguiente tenor:



1º) Falta de cobertura legal del Decreto impugnado, lo que se argumenta en que a tenor del artículo séptimo de la L.G.T. , son las leyes y reglamentos tributarios quienes constituyen la fuente del derecho en materia tributaria. No tiene, sin embargo, este carácter tributario la Ley 11/2007, que es la que sirve de cobertura a la disposición impugnada. Por el contrario, la norma reglamentaria tributaria que reguló esta materia fue el Real Decreto 1/2010 que incluye en su texto el artículo 115 bis modificador del Real Decreto 1065/2007 .

En consecuencia, la habilitación legal que tiene el decreto impugnado no procede de una norma tributaria como sería necesario dada la naturaleza de la norma impugnada.

2º) Vulneración por la disposición impugnada de preceptos constitucionales y otras normas tributarias.

También se consideran vulnerados por el texto legal impugnado los principios contenidos en el artículo 31.1 de la Ley General Tributaria : Igualdad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria; Principio de la no confiscatoriedad, que se concreta en la vulneración del principio de proporcionalidad, el de eficacia, el de limitación de los costes indirectos y el de los derechos y garantías del contribuyente recogidos en la ley de este nombre.

Además, la aplicación del Decreto impugnado y la Ley 11/2007 suponen la inaplicación directa del artículo 112 de la L.G.T . regulador del modo de hacer las notificaciones tributarias.

3º) El artículo 27.6 de la Ley 11/2007 al establecer: "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", resulta vulnerado por el artículo cuarto del Real Decreto 1363/2010 , pues su desarrollo no se atiene a las limitaciones que la norma con rango de ley proclama.

Además de esto, el Real Decreto no contiene norma alguna de protección de datos, y hace soportar sobre el contribuyente las consecuencias técnicas que la instalación del nuevo modelo requiere.

También se pone de relieve que la Memoria Abreviada que acompaña al texto es insuficiente.

**TERCERO.-** Con carácter previo es preciso tratar sobre la falta de legitimación que el Abogado del Estado reprocha al actor.

Es claro, a la vista de la jurisprudencia tan abierta sobre la materia que se ha consagrado, y de la que son muestra las sentencias del Tribunal Constitucional de 160/85 y 24/87 , la concurrencia del requisito procesal que el Abogado del Estado niega.

La afirmación del Abogado del Estado en el sentido de que el Decreto impugnado no afecta ni a la Asociación ni a sus asociados no es asumible en la medida en que es claro el interés de los asociados de la entidad actora sobre el modo en que se notifican las resoluciones tributarias, pues tal circunstancia afecta de modo esencial a su modo de actuar profesional, aunque sea a través de sus clientes.

**CUARTO.-** El primero de los problemas planteados, el de la falta de cobertura del Decreto impugnado, es susceptible de análisis desde tres puntos de vista.

De un lado, el que la recepción por los administrados de las notificaciones electrónicas constituye una facultad de estos, como expresamente reconoce el artículo 28.1 de la Ley citada al establecer: "Para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6. Tanto la indicación de la preferencia en el uso de medios electrónicos como el consentimiento citados anteriormente podrán emitirse y recabarse, en todo caso, por medios electrónicos", razón por la que mientras no conste consentimiento expreso del administrado, no puede acudir a este procedimiento. Un segundo punto de análisis, es el de la naturaleza tributaria de la norma impugnada, y, del texto que le sirve de cobertura, lo que comporta que en virtud de la especialidad de las normas tributarias en los procedimientos de este carácter, la norma impugnada al tener su cobertura en una norma no tributaria no pueda afectar a las normas con rango de ley que regulan la materia, artículos 96 y siguientes de la L.G.T . Finalmente, ha de analizarse si la habilitación reglamentaria contenida en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007 se adecua a lo establecido en el artículo 53 de la Constitución .

**QUINTO.-** Con referencia al primero de los motivos es indudable que la Ley 11/2007 en el citado artículo 27.6 contiene una habilitación para que reglamentariamente se determine el modo en que las "comunicaciones" pueden efectuarse. El término "comunicaciones" comprende también las notificaciones, por lo que no ofrece dudas que las notificaciones que el Decreto impugnado regula tienen la habilitación que el precepto de la ley expresada contiene.



La misma consideración ha de ser hecha con respecto a la impugnación sustentada en la especialidad de las normas tributarias, pues es claro que al no estar reguladas las notificaciones electrónicas en las normas tributarias vigentes su regulación en las normas de derecho administrativo común constituye el mecanismo supletorio de regulación que el artículo séptimo de la L.G.T. consagra, lo que excluye la vulneración alegada.

Por último, y con respecto a la falta de mención de los requisitos a que los reglamentos deben sujetarse en materia de notificaciones y que vienen fijados en la ley, es claro, asumiendo las observaciones formuladas por la AEAT, que ha de concluirse que el ámbito subjetivo de personas afectadas por la disposición impugnada, y dadas las características de estas, no se puede aceptar que se trate de un requisito técnico que pueda considerarse de imposible cumplimiento para las entidades destinatarias de las notificaciones.

Efectivamente, el texto legal citado establece en su artículo 27.6: "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."

Se infiere del texto legal citado que los criterios establecidos en la ley sobre este punto son: "capacidad económica", "capacidad técnica", "dedicación profesional" u "otros medios acreditados". Pero el precepto añade otra nota de no menor importancia que es la de que esté "garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos".

La Sala estima que, aunque en el Decreto impugnado no se contienen esas limitaciones, el ámbito subjetivo establecido impide que las mencionadas limitaciones afecten a las personas que el autor del Reglamento ha decidido incluir en el sistema de notificaciones electrónicas.

Por la naturaleza de las cosas 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.

**SEXTO.-** La cita que el recurrente hace de los principios que informan la L.G.T. en su artículo tercero, y que se dicen conculcados por el texto legal impugnado, no puede ser acogida, aunque sólo sea porque tal cita: "principio de igualdad", "principio de progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria" y "confiscatoriedad", carezca de razonamiento alguno destinado a acreditar la vulneración que los principios citados sufren como consecuencia del Decreto impugnado.

**SÉPTIMO.-** La vulneración que el recurrente imputa al Decreto impugnado de lo dispuesto en el artículo 112 de la L.G.T. olvida que la habilitación legal que al Decreto litigioso otorga la Ley 11/2007 excluye que las notificaciones controvertidas vulneren el precepto de la L.G.T. invocado. Se trata de dos modos de efectuar notificaciones tributarias; uno, el establecido en el artículo 109 y siguientes de la LGT, y, otro, distinto, el regulado en el Decreto impugnado, estos dos modos de notificación tienen ámbitos de aplicación separados, que coexisten, y que por tanto, ni se solapan, ni se superponen.

**OCTAVO.-** En lo referente a que el Decreto impugnado no contenga referencia alguna a "la privacidad de los datos", parece imprescindible poner de relieve que pese a esa falta de referencia, dichos criterios serán aplicados, pues estando consagrados en ámbitos legales distintos del que es objeto de regulación, no son obstáculo para esa aplicación. Es decir, la protección de datos, la privacidad de las comunicaciones, el secreto de las mismas, y otras regulaciones sectoriales que sobre la cuestión reglamentada incidan, no serán ignoradas por el hecho de que la norma impugnada no contenga precepto alguno sobre ellas. Contrariamente, esas normas serán también aplicadas, si así no fuera y los textos sectoriales exigiesen repetir lo que sobre ellos se establece en otros campos, las regulaciones sectoriales no serían posibles.

Por lo que hace a la Memoria que se acompaña al texto legal impugnado, es claro que las modificaciones introducidas con posterioridad al informe del Consejo de Estado han solventado los defectos en que inicialmente se pudiera haber incurrido.

**NOVENO.-** Todo lo razonado comporta la desestimación del Recurso Contencioso Administrativo que decidimos con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

**FALLAMOS**



Que debemos, declarar y declaramos, no haber lugar al Recurso Contencioso Administrativo número 7/2011 formulado por la Procuradora D<sup>a</sup>. Eloísa Prieto Palomeque, en nombre y representación de **la Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios (ASEFIGET)**, contra el Real Decreto 1363/2010 de 29 de octubre, dictado a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda. Todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon

### Voto Particular

#### **VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EXCMO. SR. MAGISTRADO PONENTE D. Manuel Vicente Garzon Herrero EN EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚMERO 7/2011**

Considero que el Decreto impugnado carece de la cobertura necesaria, y que el texto de la Ley 11/2007 de 22 de junio no ofrece cobertura al texto legal impugnado.

En las conclusiones del informe del Consejo de Estado se afirma: "En atención a la entidad de las observaciones formuladas, que afectan en buena medida al contenido esencial de la futura norma, el Consejo de Estado estima que debería considerarse en su conjunto la regulación proyectada.

Aun cuando no se ha apreciado una vulneración directa y manifiesta del marco legal aplicable, algunas previsiones -y, singularmente, las relativas a su ámbito subjetivo de aplicación y a la inclusión en el mismo, de forma generalizada, de todas las sociedades de responsabilidad limitada- pudieran conducir en la práctica a una indebida extensión del sistema de notificación electrónica a obligados tributarios respecto de los cuales, por razones diversas (las tasadas en la Ley 11/2007), es posible que no quede suficientemente garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos para la correcta recepción por vía electrónica de comunicaciones y notificaciones."

Esta valoración del C.E. parece introducir notorias reservas de la legalidad del Decreto recurrido en diversos campos.

De manera constante el Decreto impugnado, tanto en la Exposición de Motivos, como en el articulado, se refiere a las "notificaciones", por un lado, y las "comunicaciones", de otro, poniendo de relieve, esta dicotomía, en mi opinión, que aunque las "comunicaciones" son un género amplio que comprende las notificaciones, se trata de cosas distintas. Por una parte, las "comunicaciones". De otro lado, las "notificaciones".

La distinción reseñada no es irrelevante pues ello significa que, en mi opinión, el artículo 28.1 de la Ley 11/2007 establece el régimen de las notificaciones que solo se producirán mediante consentimiento del obligado tributario. Por el contrario, las "comunicaciones" y la habilitación reglamentaria que para ellas se establece no comprenderían las notificaciones.

Desde otro punto de vista, no es dudoso que la Ley 11/2007 no es una norma tributaria. Tampoco lo es que, pese a la remisión que el artículo 109 de la L.G.T. contiene en materia de notificaciones a las normas administrativas generales, los artículos 110 y siguientes de ese texto legal contienen las especialidades tributarias de las notificaciones y no parece discutible que la notificación telemática es una notificación especial que debía ser regulada, o, alternativamente autorizada, por una norma tributaria.

Por último, y aún en la hipótesis de que para las notificaciones telemáticas entrara en juego la habilitación reglamentaria a que antes se ha aludido, no parece que el autor del Reglamento pueda librarse de los límites que a su ejercicio ha impuesto la ley. El precepto del artículo cuarto del Decreto impugnado, al omitir los criterios de exclusión del sistema de notificaciones que la ley regula, constituye un exceso reglamentario.

La opinión mayoritaria al considerar que la naturaleza de los destinatarios excluye apriorísticamente la aplicabilidad de las limitaciones establecidas en la ley a los destinatarios de las notificaciones, y sin tener en cuenta las circunstancias de cada caso concretas, la posible carencia de medios tecnológicos para una adecuada recepción de las notificaciones electrónicas, da cobertura a una disposición que, en mi opinión, carece de ella.

Coadyuva esta posición, tendente a la anulación del Reglamento impugnado, la circunstancia de que el propio legislador, consciente de la conveniencia -en mi entender necesidad- de que se recogiera una modificación de la materia tributaria en punto a notificaciones en una ley tributaria intentó introducir esa modificación en la LGT mediante la Ley de Economía Sostenible. El hecho de que, finalmente, este intento no prosperase demuestra la insuficiencia legal de las normas que sirven de cobertura al texto legal impugnado.



**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO.**

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ