

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ059161

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 2 de julio de 2015

Vocalía 1.<sup>a</sup>

R.G. 4855/2011

**SUMARIO:**

**Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica.** *La notificación efectuada a través de dirección electrónica habilitada (DEH) antes de la notificación de la inclusión obligatoria en el sistema no es válida.* En el caso concreto de las sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, se considera que todas ellas -independientemente de su dimensión- disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada (DEH). Estas entidades ya están hoy obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que tales entidades cuentan hoy con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos. Pues bien, en el presente caso, la reclamante reúne los requisitos establecidos para su inclusión obligatoria en el sistema de DEH y, en efecto, la Administración notifica a la misma su inclusión obligatoria en dicho sistema, según consta en el expediente, en fecha 16 de agosto de 2011. Sin embargo, nos encontramos con que con anterioridad a que le fuese notificada su inclusión obligatoria en el sistema de DEH, el acuerdo sancionador se puso a su disposición en un buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de Notificaciones, produciéndose el acceso a su contenido por parte del obligado tributario en fecha 4 de julio de 2011, según certificación expedida al efecto por el Servicio de Notificaciones Electrónicas. Pues bien, aun cuando el reclamante haya accedido al buzón electrónico, resulta cierto que en la fecha en que lo hace, todavía no le ha sido comunicada, como es preceptivo de acuerdo con el art. 115 bis del RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), su inclusión obligatoria en el sistema DEH. Por otra parte, tampoco existen datos en el expediente que nos permitan asegurar que la reclamante podría haber señalado el medio electrónico ante la Administración, como el preferente para la práctica de las notificaciones tributarias. Por último, la notificación practicada sólo podríamos entenderla consentida cuando la interesada realizase actuaciones que supusiesen el conocimiento del contenido del acto objeto de notificación, lo que, en nuestro caso, supondría no entender producida la notificación hasta el 9 de septiembre de 2011, con la interposición del recurso de reposición. Todo ello conduce a este Tribunal a concluir que la notificación del acuerdo sancionador, que se produjo en fecha 4 de julio de 2011, por acceso de la interesada a buzón electrónico no debe tenerse por válida y eficaz. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 96, 191, 210 y 223.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 48.

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

RD 1671/2009 (Desarrolla Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), arts. 36 y 37.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 115.bis.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos), art. 3.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico administrativa, que ha interpuesto **D. ...**, con **N.I.F. ...**, en nombre y representación de **X...**, con **CIF ...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ...; contra el acto de **Resolución del recurso de reposición dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Barcelona**, en materia de imposición de sanción por infracción tributaria derivada del concepto Retenciones por transmisión de participaciones correspondiente al ejercicio 2009.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

A consecuencia de un procedimiento de verificación de datos en relación con las Retenciones por transmisiones de participaciones en IIC correspondientes al ejercicio 2009, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la DCGC con sede en Barcelona, detectó la existencia de discrepancias entre, por una

parte, las cantidades retenidas y declaradas por el obligado tributario (según declaración informativa, modelo 187), 1.412.284,59 euros; y por otra parte, los importes efectivamente ingresados: 1.387.180,09 euros.

En consecuencia, se le practicó al sujeto pasivo liquidación provisional por la cuantía de las diferencias constatadas (25.104,50 euros), a la que se adicionaron los intereses de demora computados desde la fecha de finalización del periodo voluntario de ingreso 4T/2009, esto es 21/01/2010 hasta la fecha de la liquidación 11/05/2011. Conforme el obligado tributario con la propuesta, procedió al ingreso de la cantidad liquidada:  $25.104,50 + 1.636,95 = 26.741,45$  euros, en fecha 21 de junio de 2011.

No obstante, el obligado tributario se percató de que gran parte del defecto de ingreso de las retenciones practicadas, en importe de 21.916,90 euros, había sido subsanado en fecha 10/02/2010, con ocasión del ingreso mensual de las cantidades correspondientes a enero de 2010. La causa del retraso se debió a que en los últimos días del mes de diciembre de 2009 los titulares de participaciones habían dado órdenes de venta: las mismas se contabilizaron en 2009, pero a consecuencia del funcionamiento de los mercados financieros, no se perfeccionaron hasta enero de 2010, mes en que la gestora del fondo liquidó las ventas y practicó las correspondientes retenciones.

Considerando la duplicidad en el ingreso, en fecha 9 de septiembre de 2011, el obligado tributario solicitó a la DAST la devolución de los 21.916,90 euros (en cuanto ingresos indebidos), sin que a la fecha de interposición de la presente reclamación económico administrativa (05/10/2011) hubiese obtenido respuesta.

### **Segundo.**

A consecuencia de los hechos anteriores, en fecha 28 de junio de 2011, la DAST dictó acuerdo de imposición de sanción por comisión de infracción tributaria por haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación por el concepto impositivo Retenciones sobre la transmisión de participaciones IIC, ejercicio 2009.

La infracción se califica como muy grave por cuanto la deuda comprende retenciones, representando las practicadas y no ingresadas un porcentaje superior al 50% de la base de la sanción (25.104,50 euros). Así, el porcentaje de sanción a aplicar sobre la base es del 100% de la base, obteniéndose una sanción por importe de 25.104,50 euros a la que se le aplica la reducción del 30% por conformidad con la liquidación, resultando 17.573,15 euros.

El acuerdo anterior fue notificado al interesado en fecha 4 de julio de 2011. Disconforme con el mismo, el día 9 de septiembre de 2011 **X...** presentó recurso de reposición que fue inadmitido por extemporáneo, al haber resultado excedido el plazo de un mes para su interposición, sin entrar a conocer los fundamentos alegados, mediante acuerdo dictado por la Inspectora Coordinadora de la DAST de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en fecha 13/09/2011.

### **Tercero.**

Frente al acuerdo anterior, en fecha 5 de octubre de 2011, el citado **sr. ...**, en la representación que ostenta, promovió reclamación económico administrativa a la que se asignó RG 4855/2011.

En el escrito de interposición, el interesado solicita el sobreseimiento del expediente sancionador, alegando contra el acuerdo de imposición de sanción, en síntesis: a) que corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones; b) que la conducta no resulta sancionable por cuanto no se trata de la omisión de deber de ingreso de cantidades retenidas, sino de un mero retraso en su ingreso derivado de la problemática que plantearon determinadas operaciones a realizar en fechas próximas al cierre del ejercicio 2009; c) que el retraso de tan sólo un mes, se ve compensado con el ingreso de los intereses de demora computados por un periodo de 16 meses que fueron girados con ocasión de la liquidación por el concepto de Retenciones.

### **Cuarto.**

Este Tribunal Central ha verificado que el acuerdo de imposición de sanción fue puesto a disposición de **X...**, con **CIF ...**, en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones, habiendo accedido al contenido del acto objeto de notificación en fecha 4 de julio de 2011 y hora 13:35, por lo que en dicha fecha se han producido todos los efectos jurídicos derivados de la notificación.

Asimismo, se ha constatado que **X...** ha accedido en la sede electrónica de la AEAT al contenido del acto de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada, en fecha 16 de agosto de 2011 y hora 11:32:01.

Al no figurar en el expediente administrativo ni el certificado de notificación del acto de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada ni el de notificación del acuerdo de imposición de sanción mediante acceso a buzón electrónico, en fecha 11 de marzo de 2015, la Abogada del Estado-Secretaria de este

Tribunal acordó poner de manifiesto, por término de un mes, el expediente, a fin de que la entidad reclamante pueda examinarlo y presentar escrito de alegaciones con aportación de pruebas y documentos que estime convenientes. El citado acuerdo fue notificado en fecha 19 de mayo de 2015, por lo que al día de la fecha ha transcurrido el plazo del mes sin que se tenga constancia de la presentación de alegaciones por parte de la reclamante.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que la reclamación económico-administrativa ha sido interpuesta en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT) y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

### Segundo.

La cuestión que se plantea a este Tribunal consiste en decidir sobre la conformidad o no a derecho del acto impugnado, esto es, la Resolución del recurso de reposición dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el que, sin entrar a conocer los fundamentos alegados por el recurrente, se declara la inadmisión de dicho recurso al apreciarse extemporaneidad por haber sido excedido el plazo para su interposición.

### Tercero.

En la resolución del recurso de reposición se señala que el acuerdo de imposición de sanción fue notificado el 4 de julio de 2011 y la fecha de entrada en el registro de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña del recurso de reposición interpuesto ante la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes es de 9 de septiembre de 2011, según consta en el expediente.

El artículo 223 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su apartado 1, en relación a la iniciación del recurso de reposición, que: *"el plazo para la interposición de este recurso será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo"*.

El artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, relativo al cómputo de plazos dispone, que siempre que por Ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos. Si el plazo se fija por meses o años éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

Este Tribunal Central ha resuelto en diversas resoluciones entre otras, las de fecha 31 de enero de 2008 (R.G. 1582/2006) y más recientemente, la de 13 de octubre de 2010 (RG 1718/2010), en relación al cómputo del plazo del mes, que:

"Los artículos 235.1 y 241.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, con entrada en vigor a partir del 1 de julio de 2004, han establecido para la presentación, respectivamente, de reclamaciones y recursos en vía económico administrativa, el plazo de un mes <<contado desde el día siguiente al de la notificación>> del acto que se impugna, por lo que se hace necesario determinar cómo ha de computarse este nuevo plazo. Para ello basta acudir a la doctrina jurisprudencial, pudiendo reseñarse, entre las numerosas Sentencias del Tribunal Supremo, 18 de diciembre de 2002, 2 de diciembre de 2003, 28 de abril de 2004 y de 31 de enero de 2006, por tratarse de las más recientes y en las mismas se interpreta y aplica el artículo 5º del Código Civil y el artículo 48.2 y 4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que viene a trasladar al ámbito administrativo la norma relativa al cómputo de plazos, indicando el más alto Tribunal que <<... cuando se trata de plazos de meses, como sucede en el caso de interposición del recurso, el cómputo ha de hacerse según el artículo quinto del Código Civil, de "fecha a fecha", para lo cual se inicia al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición y concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate, dado el carácter de orden público procesal

que reviste la exigencia del cumplimiento de los plazos, en aplicación del principio de seguridad jurídica que garantiza el artículo 9º de la Constitución>>, <<... la norma de excluir el primer día se configura como regla que solamente puede aplicarse al plazo señalado por días. Así lo confirma el texto del mencionado artículo 5º, mientras que en los plazos señalados por meses, éstos se computan “de fecha a fecha”, frase que no puede tener otro significado sino el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de la notificación o publicación>>. Este criterio sería luego acogido por el artículo 48.3 y 4, párrafo segundo de la Ley 30/1992 como el propio Tribunal reconoce, matizándose en dicho precepto, además, que <<si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquél en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes>>. “

#### **Cuarto.**

Por otra parte, debemos pronunciarnos en relación a la validez de la notificación efectuada el día 4 de julio de 2011.

El artículo 96 de la Ley 58/2003, General Tributaria, bajo el epígrafe “Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas” dispone que:

“1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia”

Más allá de la mera declaración de impulso de los medios electrónicos e informáticos que se establece en el precepto transcrito, debemos atender a lo dispuesto en los artículos 27 y 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos.

Así, el artículo 27 de la Ley 11/2007 (el subrayado es de este Tribunal):

#### *Artículo 27 Comunicaciones electrónicas*

*1. Los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de Ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico. La opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido.*

*2. Las Administraciones Públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente. La solicitud y el consentimiento podrán, en todo caso, emitirse y recabarse por medios electrónicos.*

*3. Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas.*

*4. Las Administraciones publicarán, en el correspondiente Diario Oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas.*

*5. Los requisitos de seguridad e integridad de las comunicaciones se establecerán en cada caso de forma apropiada al carácter de los datos objeto de aquellas, de acuerdo con criterios de proporcionalidad, conforme a lo dispuesto en la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal.*

*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.

El artículo 28 se refiere expresamente a las notificaciones practicadas por medios electrónicos en los siguientes términos:

“1. 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.

2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

3. Cuando existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

4. Durante la tramitación del procedimiento el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, utilizándose los demás medios admitidos en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, excepto en los casos previstos en el artículo 27.6 de la presente Ley.

5. Producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos acceso.

Pues bien, esta 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 y ha sido objeto de un doble desarrollo:

a) Por un lado, el Real Decreto 1671/2009 que regula en el Capítulo II del Título V las notificaciones electrónicas. Tras manifestar en su artículo 36 que las notificaciones podrán efectuarse por medios electrónicos cuando así haya sido **solicitado o consentido expresamente por el interesado o cuando haya sido establecida como obligatoria**, dedica el artículo 37 a regular las notificaciones practicadas mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada.

Artículo 36. Elección del medio de notificación.

**“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.**

2. La solicitud deberá manifestar la voluntad de recibir las notificaciones por alguna de las formas electrónicas reconocidas, e indicar un medio de notificación electrónica válido conforme a lo establecido en el presente Real Decreto.

3. Tanto la indicación de la preferencia en el uso de medios electrónicos como el consentimiento podrán emitirse y recabarse, en todo caso, por medios electrónicos.

4. Cuando la notificación deba admitirse obligatoriamente por medios electrónicos, el interesado podrá elegir entre las distintas formas disponibles salvo que la normativa que establece la notificación electrónica obligatoria señale una forma específica.

5. Cuando, como consecuencia de la utilización de distintos medios, electrónicos o no electrónicos, se practiquen varias notificaciones de un mismo acto administrativo, se entenderán producidos todos los efectos jurídicos derivados de la notificación, incluido el inicio del plazo para la interposición de los recursos que procedan,



a partir de la primera de las notificaciones correctamente practicada. Las Administraciones públicas podrán advertirlo de este modo en el contenido de la propia notificación.

**6. Se entenderá consentida la práctica de la notificación por medios electrónicos respecto de una determinada actuación administrativa cuando, tras haber sido realizada por una de las formas válidamente reconocidas para ello, el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación. La notificación surtirá efecto a partir de la fecha en que el interesado realice dichas actuaciones.**

En el supuesto previsto en el párrafo anterior, el resto de las resoluciones o actos del procedimiento deberán notificarse por el medio y en la forma que proceda conforme a lo dispuesto en la Ley 11/2007, de 22 de junio, y en el presente Real Decreto”.

En el apartado 1 del artículo 37 se contienen los requisitos de validez de los sistemas de notificación electrónica a través de dirección electrónica habilitada:

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

b) Por otro, 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, RGAT; **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.

Para regular los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se aprueba el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre. El artículo 3 establece la obligación de utilizar medios electrónicos en las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del Real Decreto 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. El ámbito subjetivo del Real Decreto está recogido en su artículo 4, que conforme a los artículos 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece las concretas personas jurídicas y entidades a las que se impone la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tienen garantizado –por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados– el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

En el caso concreto de las sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, se ha considerado que todas ellas –independientemente de su dimensión– disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Estas entidades ya están hoy obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que tales entidades cuentan hoy con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos.

A todas esas entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pudiera exigirles la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Por otra parte, hoy día existe un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y no han de encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada.

#### **Quinto.**

Pues bien, en el presente caso, la reclamante reúne los requisitos establecidos el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, para su inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada.

En efecto, la Administración notifica a la misma su inclusión obligatoria en dicho sistema, según consta en el expediente, en fecha 16 de agosto de 2011.

En la citada comunicación se acuerda que *“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.”

Sin embargo, nos encontramos con que con anterioridad a que le fuese notificada su inclusión obligatoria en el sistema de DEH, el acuerdo sancionador se puso a su disposición en un buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de Notificaciones, produciéndose el acceso a su contenido por parte del obligado tributario en fecha 4 de julio de 2011, según certificación expedida al efecto por el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Recordando lo dispuesto en el artículo 36 del Real Decreto 1671/2009, 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.

Aun cuando el reclamante haya accedido al buzón electrónico, resulta cierto que en la fecha en que lo hace, todavía no le ha sido comunicada, como es preceptivo de acuerdo con el artículo 115 bis del RGAT, su inclusión obligatoria en el sistema DEH. Por otra parte, tampoco existen datos en el expediente que nos permitan asegurar que la reclamante podría haber señalado el medio electrónico ante la Administración, como el preferente para la práctica de las notificaciones tributarias. Por último, la notificación practicada sólo podríamos entenderla consentida cuando la interesada realizase actuaciones que supusiesen el conocimiento del contenido del acto objeto de notificación, lo que, en nuestro caso, supondría no entender producida la notificación hasta el 9 de septiembre de 2011, con la interposición del recurso de reposición.

Todo ello conduce a este Tribunal a concluir que la notificación del acuerdo sancionador, que se produjo en fecha 4 de julio de 2011, por acceso de la interesada a buzón electrónico no debe tenerse por válida y eficaz.

Por tanto, notificada a la interesada el acto de inclusión obligatoria en el sistema de notificación electrónica en fecha 16 de agosto de 2011, e interpuesto el día 9 de septiembre el recurso de reposición, no podemos confirmar que éste tenga carácter extemporáneo, toda vez que la notificación del acuerdo sancionador practicada en fecha 4 de julio no puede reputarse válida.

En consecuencia, procede anular la Resolución del recurso de reposición dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Barcelona por no confirmarse la inadmisibilidad por extemporaneidad que en el mismo se declara.

## **Sexto.**

Llegados a este punto, la anulación de la resolución impugnada, conllevaría la retroacción de actuaciones a fin de que en sede de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la DCGC se entren a conocer los fundamentos alegados por el recurrente en relación con el acuerdo de imposición de sanción. Sin embargo, por razones de economía procesal, y tomando en consideración que la totalidad de las alegaciones planteadas por la reclamante ante este Tribunal Central, se refieren a las cuestiones de fondo correspondientes al expediente sancionador, procedemos seguidamente a entrar en el análisis de las mismas.

Previamente, debemos recordar que el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, LGT, recoge la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, señalando:

*“1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley .*

(...)

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”.

En el apartado 2 del mismo precepto se señala que la infracción no será leve, cualquiera que sea su cuantía *“ c) cuando se haya dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta”; y en el apartado 4 se establece que “ La infracción será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido*

*retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50% del importe de la base de la sanción".*

En este caso, el ingreso de las sumas retenidas y no ingresadas no se efectuó dentro del plazo reglamentario para presentar las autoliquidaciones periódicas, tal como se desprende de la liquidación principal en su día practicada, y se reconoció por el recurrente en el resumen anual de retenciones modelo 189 correspondiente al ejercicio 2009, declarando unas retenciones practicadas superiores a las autoliquidadas. Por lo tanto, a la vista de los hechos que resultan del expediente, y teniendo en cuenta el precepto transcrito, la infracción ha sido correctamente calificada.

### **Séptimo.**

Entrando en las alegaciones concretas formuladas por el recurrente, hemos de comenzar analizando la motivación esgrimida por la Administración Tributaria a fin de probar que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones.

En relación con esta cuestión, el artículo 210.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que: *"Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad. En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos".*

Como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia nº 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), y más recientemente sostiene el Tribunal Supremo en sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003):

*"la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto ... . Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE ... . Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones ... . En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 ( RCL 2003, 2945) ], dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 ( RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto]"*

El mismo Tribunal Supremo, concluye en sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007), que:

*"Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009*



(casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].”

A este respecto, recuerda el Alto Tribunal que la motivación suficiente acerca de si resulta acreditada la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo, debe resultar de la propia resolución sancionadora, en tanto que los tribunales cumplen una función de mero control de legalidad del acuerdo enjuiciado. Dice en su Sentencia de 6 de junio de 2008, que:

*“en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad”*.

Corresponde, por tanto, a la Administración Tributaria la prueba de la concurrencia de las circunstancias determinantes de la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, ya que, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

#### **Octavo.**

Una vez expuesto lo que antecede, en nuestro supuesto, y concretamente en relación con la motivación de culpa apreciada en la conducta del interesado, el acuerdo sancionador señala los siguientes elementos que determinan la culpabilidad del sujeto infractor:

#### **“MOTIVACIÓN Y OTRAS CONSIDERACIONES**

*La entidad, en el ejercicio 2009 ha dejado de ingresar retenciones practicadas por importe de 25.104,50 euros, por lo que ha cometido una infracción tributaria tipificada como tal en el artículo 191.4 de la Ley 58/2003 que establece expresamente que la infracción será muy grave, aunque no se hayan utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener. En esta actuación al menos hay simple negligencia según establece el artículo 183 de la misma Ley donde establece que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley. Por otro lado no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de dicha Ley.”*

De todo lo anterior, a juicio de este Tribunal NO resulta plenamente satisfecha la obligación que en este ámbito se impone a la Administración Tributaria de motivar y exteriorizar las razones que le llevan a considerar que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción, toda vez que se presume la culpabilidad en su conducta utilizando únicamente afirmaciones estereotipadas, aplicables a cualquier supuesto, sin hacer referencia a las circunstancias concretas apreciadas en su proceder. La Oficina Gestora únicamente describe la conducta y la califica como sancionable pero sin explicar los motivos por los que llega a dicha conclusión, basándose tan sólo en una fórmula genérica de que el comportamiento enjuiciado no se puede amparar en una interpretación razonable de la norma.

En conclusión, centrándonos en la motivación del elemento subjetivo contenida en el acuerdo sancionador, reproducida anteriormente en su integridad, hemos de concluir que tal motivación no puede admitirse como demostrativa de la culpabilidad del recurrente. Considerando además que en este supuesto, el contribuyente puso de manifiesto ante la Administración Tributaria el incumplimiento que se le imputa, mediante la presentación de la declaración resumen anual de retenciones en la que reconoce la falta de ingreso que luego se liquida, se estima que el acuerdo sancionador debió hacer referencia a las causas específicas por las que consideró que, a pesar de dicha circunstancia, la actuación incurría en negligencia.

En consecuencia, esta ausencia de argumentación y de análisis de las circunstancias expuestas: declaración en el resumen anual, retraso en el pago, funcionamiento de los mercados financieros, etc determinan la estimación de las alegaciones del interesado sobre la falta de motivación de la culpabilidad del acuerdo sancionador impugnado.

**POR LO EXPUESTO**

**EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, conociendo la reclamación número 4855/2011 promovida por X..., contra la resolución del recurso de reposición de fecha 20 de enero de 2010, dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en asunto referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Retenciones por transmisión de participaciones correspondientes al ejercicio 2009,

**ACUERDA:**

**estimar** el recurso, ANULANDO la resolución impugnada, así como el acuerdo sancionador de que la misma trae causa.

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