

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ060596

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de noviembre de 2015

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 3808/2013

**SUMARIO:**

**Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica.** *En el supuesto de procedimientos iniciados a instancia del interesado la notificación deberá efectuarse al domicilio que señale en ese procedimiento.* En el presente caso, el contribuyente reúne los requisitos establecidos en el RD 1363/2010 (Se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), para su inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 28 de la Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), la notificación por medios electrónicos se entenderá practicada desde el momento del acceso al contenido del acto que ha sido previamente puesto a disposición del interesado, o bien cuando transcurridos diez días desde dicha puesta a disposición no se haya accedido a dicho contenido, asimilándose este último supuesto a un rechazo de la notificación. A fin de verificar tanto la puesta a disposición como el acceso o en su caso, falta del mismo, el sistema electrónico habilitado debe permitir acreditar dichas circunstancias. Esta acreditación se instrumenta en una certificación emitida por la administración gestora del sistema, que es la responsable de la veracidad y autenticidad de las informaciones y servicios ofrecidos a través de dichos medios electrónicos, que deben además ofrecer seguridad en su implantación y utilización, y al menos el mismo nivel de garantías y seguridad que se requiere para la utilización de medios electrónicos en la actividad administrativa, de acuerdo con los principios contenidos en el art. 4 de la misma Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos). Consta además en el expediente administrativo esta certificación administrativa donde se constata la puesta a disposición del acto a través de los medios electrónicos especialmente habilitados y el acceso al mismo por parte del contribuyente, que, en el presente caso, está obligado legalmente a utilizar este medio. Ahora bien, en el presente caso el contribuyente, tanto en la solicitud de devolución como en el encabezamiento del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo impugnado, señala un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada. Pues bien, este Tribunal, considera que la notificación efectuada en la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas no es válida, en tanto que nos encontramos ante un procedimiento iniciado a solicitud del interesado, y en el que expresamente ha señalado, tanto en la solicitud inicial, como en el encabezamiento del recurso de reposición -con anterioridad incluso a la notificación de la comunicación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección habilitada- un lugar para practicar las notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada, sin que conste que la Administración haya efectuado al menos dos intentos en la dirección señalada por el contribuyente sin que haya sido posible efectuar la notificación, antes de acudir al sistema de notificación electrónica. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 109, 110 y 235.

Código Civil, art. 5.

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

Constitución Española, arts. 9 y 18.

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

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 119.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), arts. 31 y 31.bis.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 171.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), arts. 4, 27 y 28.

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

RD 1363/2010 (Se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), arts. 3 y 4.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **X...**, **S.A.**, con número VAT ... y con NIF en España ..., y en su nombre y representación, D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesta en fecha 13 de marzo de 2013 contra la resolución desfavorable a un recurso de reposición de fecha 13 de julio de 2012 de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 8 de noviembre de 2010 de la misma Oficina, en relación con la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período 06-2009/11-2009.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

La entidad solicitante presentó solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por importe de 159.360,12 euros, referida al periodo 06-2009 / 11-2009.

Con fecha 28 de septiembre de 2010 se emite requerimiento por la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, solicitando lo siguiente:

- Aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita. Prueba de que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España están afectos a operaciones que dan derecho a la devolución, según establece el art.119 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (la acreditación de la afectación se realizará mediante contratos y facturas relativas a dichos servicios y adquisiciones o por los medios admisibles en Derecho que el solicitante pueda aportar).

- Originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución.

- Aportar contratos celebrados con la empresa **Y... España., S.L.** con NIF .... En el caso de que las operaciones realizadas sean de compra de mercancías acreditar el destino dado a las mismas, es decir si se envían fuera del territorio de aplicación del IVA español.

El interesado atiende el requerimiento, mediante la remisión de documentación en fecha 27 de octubre de 2010

Con fecha 8 de noviembre de 2010 se emite acuerdo de denegación por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en base a que la entidad ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto operaciones distintas de las previstas en el artículo 119.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que no puede acogerse al régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de su deber de regularizar su situación tributaria con relación a las cuotas de IVA devengadas en el citado territorio.

En concreto, la oficina gestora considera que algunas mercancías han sido enviadas a clientes en Canarias e incluso a otros países de la Unión Europea como Francia o Italia, lo que supone la realización de exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes que le excluyen de la aplicación del régimen especial previsto en el artículo 119.

### **Segundo.**

El 16 de diciembre de 2010 interpuso recurso de reposición, que se desestimó mediante acuerdo de fecha 13 de julio de 2012 y notificado el 2 de febrero de 2013 según consta en el certificado de notificación en dirección electrónica habilitada que obra en el expediente.

### **Tercero.**

El 13 de marzo de 2013, interpone reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central.

Tras la puesta de manifiesto del expediente, en fecha 13 de febrero de 2013 presenta escrito formulando alegaciones en relación con la anulabilidad/nulidad del procedimiento administrativo por ausencia del trámite de audiencia, así como su derecho a la devolución de las cuotas soportadas por no establecido.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a analizar en la presente reclamación consiste en determinar si el acuerdo por el que se deniega la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido para sujetos no establecidos, del período 06-2009/11-2009, por importe de 159.360,12 euros se ajusta a derecho

## **Segundo.**

La primera cuestión que se debe analizar por este Tribunal, consiste en determinar si la reclamación económico administrativa interpuesta ante este Tribunal ha sido presentada en plazo hábil, cuestión que ineludiblemente tiene carácter previo, toda vez que la falta de interposición en plazo de la reclamación determina la inadmisibilidad de ésta, deviniendo firme el acto contra el que se pretende recurrir.

El artículo 235 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, establece en su apartado primero, en relación con el plazo para interponer las reclamaciones en vía económico-administrativa que:

*“La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.”*

Para determinar cómo se ha de computar dicho plazo basta acudir a la doctrina jurisprudencial, pudiendo reseñarse, entre las numerosas sentencias del Tribunal Supremo, las de 18 de diciembre de 2002, 2 de diciembre de 2003 y 28 de abril de 2004, por tratarse de las más recientes, y en las mismas se interpreta y aplica el artículo 5.º 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 9.º 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 5.º, 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 aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes». Este criterio ha sido adoptado por este Tribunal Central en numerosas resoluciones, entre otras, las registradas con R.G. 2281-06, de 10 de julio de 2008 y R.G. 3756-07, de 10 de junio de 2009.

En el presente caso, el acto objeto de impugnación es el acuerdo de resolución de recurso de reposición de fecha 13 de julio de 2012.

Consta en el expediente certificado de notificación electrónica habilitada en el que se hace constar que: *“se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 02-02-2013 y hora 00:20, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.”*

Por lo tanto, lo primero que debemos determinar es si la notificación del acto impugnado se ha realizado conforme a derecho.

El artículo 96 de la LGT, 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”*

La Ley 11/2007, de Acceso electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos pasa de la mera declaración de impulso de los medios electrónicos e informáticos, a que la Administración pública esté obligada a permitir las comunicaciones por medios electrónicos, ya que reconoce el derecho de los ciudadanos a establecer relaciones por esta vía respetando en todo caso el principio de libertad del ciudadano en la elección de la vía o canal por el que quieren comunicarse con la Administración. En su Exposición de Motivos, la Ley 11/2007 se refiere expresamente al principio de conservación de las garantías constitucionales y legales de los derechos de los ciudadanos y en general de las personas que se relacionan con la Administración Pública, cuya exigencia se deriva del artículo 18.4 de la Constitución Española de 1978, al encomendar a la Ley la limitación del uso de la informática para preservar el ejercicio de los derechos constitucionales. Esta conservación exige afirmar la vigencia de los derechos fundamentales no sólo como límite, sino como vector que orienta esta reforma legislativa de acuerdo con el fin promocional consagrado en el artículo 9.2 de nuestro Texto Fundamental, así como recoger aquellas peculiaridades que exigen la aplicación segura de estas tecnologías.

Estos derechos deben completarse con otros exigidos por el nuevo soporte electrónico de relaciones, entre los que debe estar el derecho al uso efectivo de estos medios para el desarrollo de las relaciones de las personas con la Administración. Las anteriores consideraciones cristalizan en un Estatuto del ciudadano frente a la administración electrónica que recoge un elenco no limitativo de las posiciones del ciudadano en sus relaciones con las Administraciones Públicas, así como las garantías específicas para su efectividad.

A fin de verificar la correcta utilización por parte de la AEAT de los medios electrónicos en la comunicación formulada a la reclamante, debemos acudir al artículo 27 de la Ley 11/2007 que establece lo siguiente:

#### 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:

Ø 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. En su apartado 1 se contienen los requisitos de validez de los sistemas de notificación electrónica a través de dirección electrónica habilitada:

o acreditar la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación.

o Posibilitar el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica correspondiente, a través de una sede electrónica o de cualquier otro modo.

o Acreditar la fecha y hora de acceso a su contenido.

o Poseer mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario.

Ø 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 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.

*“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. (...)*

*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.”

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.

El acuerdo aquí impugnado se emitió en fecha 13 de julio de 2012, con anterioridad a la comunicación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Consta en el expediente acuse de recibo de fecha 20 de julio de 2012 debidamente notificado a un empleado de la entidad en .... Asimismo, consta escrito de fecha 20 de noviembre de 2012 en el que el reclamante alega error de notificación al no remitirse a la dirección que consta en el encabezamiento del recurso de reposición interpuesto, ....

Posteriormente, el 28 de noviembre se notifica la comunicación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección habilitada (consta en el expediente acuse de recibo de recepción de dicha comunicación de fecha 28 de noviembre de 2012, por lo que, a partir de la fecha está obligada a recibir todas las notificaciones por el sistema de dirección electrónica habilitada) y en fecha 22 de enero de 2013 el acto objeto de notificación (recurso de reposición) se pone a disposición de **X... S.A.** (...) con fecha 22-01-2013 y hora 19:38, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 11/2007, transcrito anteriormente, la notificación por medios electrónicos se entenderá practicada desde el momento del acceso al contenido del acto que ha sido previamente puesto a disposición del interesado, o bien cuando transcurridos diez días desde dicha puesta a disposición no se haya accedido a dicho contenido, asimilándose este último supuesto a un rechazo de la notificación. A fin de verificar tanto la puesta a disposición como el acceso o en su caso, falta del mismo, el sistema electrónico habilitado debe permitir acreditar dichas circunstancias. Esta acreditación se instrumenta en una certificación emitida por la administración gestora del sistema, que es la responsable de la veracidad y autenticidad de las informaciones y servicios ofrecidos a través de dichos medios electrónicos, que deben además ofrecer seguridad en su implantación y utilización, y al menos el mismo nivel de garantías y seguridad que se requiere para la utilización de medios electrónicos en la actividad administrativa, de acuerdo con los principios contenidos en el artículo 4 de la Ley 11/2007.

Pues bien, consta además en el expediente administrativo esta certificación administrativa donde se constatan los hechos antes especificados, esto es, la puesta a disposición del acto a través de los medios electrónicos especialmente habilitados y el acceso al mismo por parte de la reclamante, que, en el presente caso, está obligada legalmente a utilizar este medio.

El detalle de la certificación es el siguiente:

*“X... S.A.(...) está obligado a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones a realizar por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

*De acuerdo con la información remitida por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria certifica que:*

*El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de X... S.A. (...) con fecha 22-01-2013 y hora 19:38, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.*

*Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin*

que **X... S.A.** (...) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 02-02-2013 y hora 00:20, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

*Cuando a consecuencia de la utilización de distintos medios, electrónicos o no electrónicos, se hayan practicado varias notificaciones de este mismo acto administrativo, se entenderán producidos todos los efectos jurídicos derivados de la notificación, incluido el plazo para la interposición de los recursos que procedan, a partir de la primera de las notificaciones correctamente practicada.”*

Por lo tanto, la Administración considera que la comunicación se entiende notificada el 2 de febrero de 2013.

Ahora bien, en el presente caso el reclamante, tanto en la solicitud de devolución como en el encabezamiento del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo impugnado, señala un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada. En concreto, .... Además, tal y como hemos señalado anteriormente, consta en el expediente escrito de fecha 20 de noviembre de 2012 en el que el reclamante alega error de notificación de la resolución del recurso de reposición, al no remitirse la resolución a la dirección que consta en el encabezamiento del recurso de reposición interpuesto, ....

Pese a las distintas manifestaciones por parte del reclamante en cuanto a que el lugar para notificaciones sea ..., la Administración el 28 de noviembre notifica la comunicación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección habilitada y en fecha 22 de enero de 2013 se pone a disposición de **X... S.A.** el acto objeto de notificación (recurso de reposición) en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, y “entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 02-02-2013” por no acceder al mismo en el plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición.

Pues bien, este Tribunal, a la vista de lo dispuesto en el artículo 3.5 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, considera que la notificación efectuada en la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas no es válida, en tanto que nos encontramos ante un procedimiento iniciado a solicitud del interesado, y en el que expresamente ha señalado, tanto en la solicitud inicial, como en el encabezamiento del recurso de reposición, como en su escrito de fecha 20 de noviembre de 2012 (con anterioridad incluso a la notificación de la comunicación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección habilitada del 28 de noviembre) un lugar para practicar las notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada, sin que conste que la Administración haya efectuado al menos dos intentos en la dirección señalada por el reclamante sin que haya sido posible efectuar la notificación, antes de acudir al sistema de notificación electrónica.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 4 de diciembre de 2014 (RG 238/2014).

### **Tercero.**

Una vez determinado que la notificación de la resolución del recurso de reposición por medios electrónicos no es válida, se trata de determinar la fecha en que se entiende producida la notificación de la resolución del recurso de reposición a efectos de determinar la temporaneidad de la reclamación interpuesta contra la misma.

El artículo 109 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que:

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

Por su parte, el artículo 110 regula el lugar de práctica de las notificaciones, al establecer que:

*“1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.*

Y el artículo 58 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, señala que:

*1. Se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses, en los términos previstos en el artículo siguiente.*

*2. Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si es o no definitivo en la*

vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente,

3. Las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda.

4. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado”.

En el presente caso, el interesado interpone reclamación económico administrativa el 13 de marzo de 2013, por lo que esa es la fecha que se entiende notificada la resolución del recurso de reposición, de manera que la reclamación económico administrativa se encuentra presentada dentro del plazo legal de interposición.

#### **Cuarto.**

Una vez determinado que la reclamación económico administrativa se ha presentado en plazo, debemos entrar a conocer de las cuestiones alegadas por el reclamante en relación con la anulabilidad/nulidad del procedimiento administrativo por ausencia del trámite de audiencia, así como su derecho a la devolución de las cuotas soportadas por no establecido.

El derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, se encuentra recogido en el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (anterior artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977), en el que se establece lo siguiente[1]:

*“1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.*

*2. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.*

*Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.*

*3. La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a:*

*a) importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;*

*b) importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b).”*

Por otro lado, mediante la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, se incorpora al Derecho interno, según su exposición de motivos, el “contenido esencial de un conjunto de directivas del Consejo de la Unión Europea en la parte que afectan a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido”, citándose, en particular, la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, así como la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, por la que se deroga, con efectos a partir del 1 de enero de 2010, la Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

Por su parte, la Ley 2/2010, modifica el artículo 119 LIVA, estableciéndose en dicho artículo el “régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto



pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla”, y añadiéndose el artículo 119 bis, relativo al “régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla”.

Por otro lado, la regulación reglamentaria de los regímenes especiales de devolución a sujetos no establecidos se recoge en los artículos 31 y 31 bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Por su parte, en el artículo 119 LIVA, en el que se regula el “régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla”, se establece lo siguiente:

*“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.*

*A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.*

*Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:*

*1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.*

*2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:*

*a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.*

*b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.*

*3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.*

*4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.*

*5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.*

*Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.*

*En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.*

*6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos. (...)*

*Seis. Transcurridos los plazos establecidos reglamentariamente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.*

*No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.*

*Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.*

*Siete. La Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario. (...)*

Procede determinar si debió concederse trámite de audiencia en el procedimiento de devolución de cuotas de IVA soportado iniciado mediante solicitud de la reclamante.

Por la reclamante se alega omisión del trámite de audiencia, así como indefensión producida a dicha parte.

El procedimiento de solicitud de la devolución de cuotas de IVA soportado regulada en el artículo 119 LIVA, se encuentra desarrollado en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, resultarían de aplicación lo dispuesto en la subsección 1ª “Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos” (artículos 124 a 127 LGT), de la Sección 2ª, del Capítulo III, del Título III de la Ley General Tributaria.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 34.1.l) LGT, constituye un derecho de los obligados tributarios, entre otros, el de “formular alegaciones y aportar los documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al dictar la correspondiente propuesta de resolución”.

Por su parte, en el artículo 34.1.m) LGT se reconoce el derecho de los obligados tributarios “a ser oído en el trámite de audiencia”.

Debe indicarse que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 119 LIVA, según redacción dada por la Ley 2/2010, se prevé la aportación de “información adicional” o “justificantes”, únicamente mediante exigencia de la Administración “para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución”.

Así en el apartado Siete del artículo 119 LIVA, se establece lo siguiente:

*“Siete. La Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario.”*

En el artículo 31 RD 1624/1992 se recoge, asimismo, la “solicitud de información adicional” o “ulterior”. Así en el apartado séptimo del artículo 31 RD 1624/1992 se recoge lo siguiente:

“7. Cuando el órgano competente para resolver la solicitud presentada estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante, a la autoridad competente del Estado miembro donde esté establecido aquél o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la misma. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos a través del inicio del procedimiento para la obtención de información adicional o ulterior a que se refiere el apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.”

Con independencia de dichos trámites correspondientes al procedimiento para la solicitud de devolución de cuotas de IVA soportado, no se arbitra en el mencionado procedimiento un trámite de audiencia en el que los interesados puedan formular alegaciones o aportar los documentos que a su derecho estimen conveniente.

Por este Tribunal se considera que en los supuestos en los que por la Administración Tributaria se minore o deniegue la cantidad solicitada por el interesado en el procedimiento de devolución de cuotas de IVA soportado por no establecidos, en virtud de lo establecido en los artículos 34.1l) y 34.1.m) LGT, procede dar cumplimiento al trámite de audiencia con la finalidad de que el interesado alegue y aporte los documentos que a su derecho estime conveniente.

En este sentido, resolución de este Tribunal, de fecha 22 de septiembre de 2015 (R.G.. 00/8655/2013).

De este modo, de acuerdo con lo establecido en la mencionada resolución de este TEAC, en el presente caso, el alcance del requerimiento tal y como ha quedado descrito en los antecedentes de hecho, es lo suficientemente amplio como para entender que no se trata de una simple comprobación de carácter formal sino más intensa, debiendo el interesado no sólo aportar las facturas en las que se le repercutió el IVA, sino aclarar las operaciones realizadas en España y justificar la afectación de las adquisiciones a operaciones que generan el derecho a la deducción, con aportación de los contratos celebrados con la empresa **Y... España, S.L.** y en el caso de que las operaciones fueran de compra de mercancías, acreditar el destino dado a las mismas.

Toda esta actuación da o puede dar lugar a una auténtica actividad de comprobación y no se ven razones que puedan justificar la disminución en la tramitación de este procedimiento de las garantías del particular; por lo que procede retrotraer el expediente a fin de que por el órgano gestor se proceda a dar cumplimiento del citado trámite.

#### **Quinto.**

Considerando que, de acuerdo con lo establecido en el fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución procede ordenar la retroacción del expediente para que se de cumplimiento al trámite de audiencia, no procede examinar el resto de alegaciones formuladas por la reclamante.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en la presente reclamación económico-administrativa,

#### **ACUERDA:**

**Estimarla**, anular el acuerdo impugnado y retrotraer las actuaciones a la Oficina Gestora para que se dé cumplimiento por dicha Oficina al trámite de audiencia.

[1] Según redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DOUE, de 20 de febrero de 2008).

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