

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073205

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 9 de abril de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 110/2018

**SUMARIO:**

**Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica.** *Notificación electrónica obligatoria (NEO) efectuada al obligado tributario y no al apoderado por el obligado tributario como representante para recibir notificaciones por medios electrónicos.* En lo que respecta a la notificación por NEO, el TEAC ha mantenido que a efectos de cumplimiento de plazos la existencia de un intento de notificación se acredita con la puesta a disposición del contenido del acto en la dirección electrónica habilitada, no en el momento en que el interesado acceda. En el caso que nos ocupa, ha de añadirse la cuestión de la eficacia de la notificación cuestionada, no ya a efectos de la existencia de un intento de notificación hábil para el cumplimiento de plazos por parte de la Administración, sino como determinante del comienzo del plazo para interponer el correspondiente recurso o reclamación.

En este sentido ha de observarse que el art. 110 de la Ley 58/2003 (LGT) distingue entre los procedimientos iniciados a solicitud del interesado y los procedimientos iniciados de oficio. Respecto a los primeros dispone que las notificaciones se practicarán 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 en los iniciados de oficio, autoriza a la Administración a practicarla en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin. Como consideraciones en torno a este precepto cabe apuntar que el art. 110.2 de la Ley 58/2003 (LGT) no establece orden de prelación alguno entre los lugares que menciona, de lo que se desprende que la notificación podrá practicarse en cualquiera de los lugares indicados y, por otra parte, tampoco diferencia entre representante legal o voluntario, de manera que la notificación sobre la base de este precepto puede intentarse válidamente en el domicilio fiscal del representante legal. Por otro lado, el nombramiento de representante no excluye o aparta al poderdante de la relación jurídica con la Administración ni de la posibilidad de intervenir con eficacia jurídica en los trámites, recepción de notificaciones, etc. Es decir, que en modo alguno pretende desposeer al representado de ninguna de sus facultades ni le inhabilita para intervenir en el procedimiento. Por ello, en los casos de procedimientos iniciados de oficio se salvaguarda el interés de la Administración en notificar los actos recaídos posibilitando acudir indistintamente a alguno de los lugares relacionados en el art. 110.2 de la Ley 58/2003 (LGT) que pueda resultar adecuado a tal fin. En cambio en los procedimientos iniciados a instancia de parte, consagra la primacía de la voluntad exteriorizada por el contribuyente, en el sentido de designar un representante o un lugar a efectos de notificaciones; de modo que será ahí donde en primer término haya de dirigirse la Administración sin perjuicio de que en su defecto pueda acudir al domicilio fiscal del propio obligado o de su representante. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 46, 102, 104 y 110.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), art. 2.

Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), arts. 1 y 28.

Constitución Española, art. 24.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 9 de abril de 2019

RECURSO: 00-00110-2018  
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.  
NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA  
RECURRENTE: **TX SL**- NIF ...  
REPRESENTANTE: **Cx...** - NIF ...  
DOMICILIO: ... (MADRID)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución del TEAR de Madrid, de fecha 14/07/2017, RG 28/15618/2016, recaída en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, período 2009, número de referencia ...0, MODELO A51, NUMERO DE REFERENCIA DEL ACTA ...4, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El día 10/01/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 15/09/2017 . El día 22/07/2016 tuvo entrada en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid la reclamación interpuesta el día 18/07/2016 contra acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, período 2009, número de referencia ...0, MODELO A51, NUMERO DE REFERENCIA DEL ACTA ...4, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Consta en el expediente administrativo el CERTIFICADO DE NOTIFICACIÓN EN DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA del acuerdo impugnado:

#### "IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

Nº Certificado: ...

Titular: ... **TX SL**

Destinatario: ... **TX SL**

Concepto: ACUERDO RESOLUC. EXP.SAN. (**A51 ...0**)

Código seguro de verificación: ...

**TX SL(...)** 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 **TX SL(...)** con fecha 20-04-2016 y hora 09:56, 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 **TX SL(...)** 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 01-05-2016 y hora 00:31, 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".

#### Segundo.

En fecha 14/07/2017 fue declarada por el TEAR de Madrid la inadmisibilidad de la reclamación interpuesta por extemporaneidad, debido a que la notificación del acto impugnado se produjo el 01/05/2016, según consta en el expediente, y la fecha de interposición de la reclamación se produjo el 18/07/2016. El fallo fue notificado en fecha 18/08/2017.

### Tercero.

En fecha 15/09/2017 fue interpuesto ante este Tribunal recurso de alzada presentando las alegaciones que seguidamente se analizan.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Procedencia o no de la inadmisibilidad por extemporaneidad declarada por el TEAR.

Alega la reclamante defecto en la notificación del acuerdo sancionador impugnado. Manifiesta que con fecha 16 de febrero de 2016 apoderó a la sociedad **GYZK, S.L.** como representante para recibir notificaciones por medios electrónicos, poder debidamente inscrito en el Registro de apoderamientos establecido en la Resolución de 18 de mayo de 2010 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con fecha 19 de febrero de 2016.

Aporta copias de consulta en sede electrónica de los apoderamientos concedidos. Se trata de un apoderamiento global desglosado en tres apoderamientos, con sus respectivos números de referencia: poder general para tramites de consultas de datos personales, poder general para tramites o actuaciones relacionados en el artículo 46,2 de la Ley 58/2003 y poder general para recepción de notificaciones. Todos ellos tiene como fecha de alta el 19-02-2016 a las 14:11 y como fecha fin de vigencia: ilimitada

Con fecha 1 de abril del mismo año se formalizó un acuerdo entre la reclamante y la entidad apoderada **GYZK, S.L.** para que sea esta última la que gestione el buzón electrónico de **TX, S.L.U.** debido a los medios escasos con los que se contaba en el departamento de administración de la compañía y así de esta manera poner los medios necesarios para conseguir la máxima diligencia posible a la hora de las comunicaciones y notificaciones entre la empresa y la administración fruto de la ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos y del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre que regula dicha comunicaciones y notificaciones con la A.E.A.T. Como consecuencia de dicho acuerdo, es la entidad **GYZK, S.L.** la que a partir de dicho apoderamiento en febrero de 2016 recepciona todas las notificaciones de la A.E.A.T. en base al encargo profesional que tenía, así como a la contestación de los requerimientos que recibía como apoderado de la reclamante.

Sin embargo, se pone a disposición de la entidad **TX, S.L.U.** y no al apoderado para los trámites telemáticos, el día 20 de abril de 2016 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada la notificación del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con numero de referencia ...0 dictado con fecha 20 de abril de 2016 y clave de liquidación A28..., mientras que el resto de comunicaciones y notificaciones llegan conjuntamente a la entidad **TX, S.L.U.** y al apoderado **GYZK, S.L.** Solicita que sea anulada la Resolución dictada y que le sea puesto de manifiesto el expediente por el TEAR para la presentación de alegaciones.

Solicitado por este Tribunal a la AEAT que se completase el expediente, aportando apoderamiento concedido por la entidad para recibir notificaciones, así como los trámites efectuados por la AEAT en relación con la notificación del acuerdo sancionador impugnado, ha tenido entrada en este Tribunal con fecha 12/11/2018 informe de la Delegación Especial de Madrid en el que se indica que constan los apoderamientos concedidos por la reclamante a la entidad **GYZK, S.L.** para consulta de datos personales y trámites o actuaciones relacionados en el artículo 46.2 de la Ley 58/20003, en los términos alegados por la entidad, con fecha de alta 19/02/2016 y vigencia ilimitada. Se hace constar asimismo que no consta notificación alguna realizada al apoderado.

### Tercero.

Con el objeto de resolver dicha cuestión es necesario acudir en primer lugar al 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, del cual destacan los siguientes artículos:

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

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

En lo tocante a la figura del apoderado en las notificaciones electrónicas, en el mismo Real Decreto encontramos la siguiente mención en su artículo 6 relativo a la práctica de las notificaciones:

"1. El acceso a las notificaciones practicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el sistema a que se refiere el artículo 2 de este Real Decreto se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado.

2. Las personas jurídicas y entidades sin personalidad podrán acceder con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. En el caso de otorgamiento de poder, debidamente inscrito en el Registro antes mencionado, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica.

(...)"

En cuanto al régimen del apoderamiento encontramos su creación a través del artículo 15 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, a su vez articulada mediante la Orden HAP/1637/2012, de 5 de julio, por la que se regula el Registro Electrónico de Apoderamientos.

En su ilustrativo Preámbulo explica:

"El Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, crea, en su artículo 15, el registro electrónico de apoderamientos para actuar ante la Administración General del Estado y sus organismos públicos dependientes o vinculados. La creación de este registro tiene como finalidad mejorar la atención a los ciudadanos,

poniendo a su disposición un instrumento que facilite la acreditación, ante los órganos de la Administración, de los apoderamientos concedidos para la realización de trámites administrativos, por lo que la creación del registro no supone ninguna modificación de la regulación de la representación existente en nuestro ordenamiento y se realiza sin perjuicio de la existencia, actual o futura, de otros registros similares de ámbito más limitado en la Administración General del Estado. En la medida en que su finalidad es la mejora del servicio público, el acceso al registro tiene carácter absolutamente voluntario para los ciudadanos, que además van a poder determinar los trámites y actuaciones a los que, entre los que se encuentren en cada momento habilitados en el registro, se extienden los apoderamientos concedidos.

La incorporación de las tecnologías de la información a la actividad administrativa posibilita la realización de trámites o actuaciones por medios electrónicos, lo que supone una clara mejora del servicio prestado a los ciudadanos, en la medida en que éstos obtienen una respuesta administrativa inmediata que permite atender mejor sus necesidades. En otros casos, esa automatización facilita tanto el mejor ejercicio de sus derechos como el puntual cumplimiento de sus obligaciones.

Por otro lado, el artículo 32 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, regula la representación de los ciudadanos ante las Administraciones Públicas. Del mismo modo, el artículo 23 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, establece que las Administraciones Públicas podrán habilitar con carácter general o específico a personas físicas o jurídicas autorizadas para la realización de determinadas transacciones electrónicas en representación de los interesados.

En este contexto jurídico, y con el único objetivo de facilitar al ciudadano que así lo desee el acceso electrónico a los Servicios Públicos, se creó el Registro electrónico de apoderamientos. De esta manera se habilita una nueva vía al ciudadano para apoderar, a cualquier otro ciudadano o empresa, para que actúe en su nombre. De acuerdo con el anexo de la Ley 11/2007, de 22 de junio, se considera ciudadano a cualesquiera persona física, persona jurídica y ente sin personalidad que se relacione, o sea susceptible de relacionarse, con las Administraciones Públicas."

En su artículo 1 dispone:

Objeto y ámbito de aplicación.

1. La presente Orden tiene por objeto la regulación de los requisitos y condiciones de funcionamiento del Registro electrónico de apoderamientos, creado por el artículo 15 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.

2. En el Registro electrónico de apoderamientos se podrán hacer constar las representaciones que los ciudadanos otorguen a terceros para actuar en su nombre de forma electrónica ante la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes.

3. Sólo se inscribirán en el Registro las representaciones que los interesados otorguen voluntariamente, de conformidad con el artículo 32 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Queda así excluida la inscripción de las representaciones legales.

4. El ámbito del Registro Electrónico de Apoderamientos se extiende a la Administración General del Estado y a los organismos públicos vinculados o dependientes de la misma. Sólo podrán comprobar la representación o apoderamiento mediante el acceso al Registro electrónico de apoderamientos aquellos ministerios u organismos públicos que se suscriban al Registro.

5. La representación que se inscriba en el Registro sólo será válida para los trámites y actuaciones por medios electrónicos de su competencia que, con carácter previo y en los términos especificados en el artículo 9, haya determinado cada departamento ministerial u organismo público suscrito a aquel, lo que oportunamente será comunicado al Registro.

(...)

En la regulación específica de la NEO se contienen aquellas reglas especiales adecuadas a la peculiaridad que supone la notificación electrónica, tal como que las notificaciones electrónicas se entenderán producidas en el momento del acceso al contenido del acto notificado, o bien, si este acceso no se efectúa, por el transcurso del plazo de 10 días naturales desde su puesta a disposición sin que haya accedido a las misma (artículo 28 de la Ley 11/2007). El sistema de notificación electrónica acredita la fecha y hora en que se produce la

puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación. Igualmente, el sistema acredita la fecha del acceso del destinatario al contenido del documento notificado o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido. Si, con anterioridad a la fecha de recepción de la comunicación de la notificación, se hubiera accedido a la Sede electrónica de la Agencia Tributaria y le hubiera sido practicada la notificación por comparecencia electrónica, la fecha que prevalece a todos los efectos es la de la primera de las notificaciones correctamente practicada.

En cuanto a los principios generales sigue siendo de aplicación lo previsto en la Ley General Tributaria.

Así, en relación con esta cuestión, el artículo 102 de la Ley 58/2003, General Tributaria señala que "1. Las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios en los términos previstos en la sección 3ª del capítulo II del título III de esta Ley."

En la sección aludida por el precepto anterior se encuentra la regulación del lugar de práctica de las notificaciones, concretamente en el artículo 110, que previene:

"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.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin".

Por otra parte, el artículo 104, dentro de la misma sección, establece en su apartado 2 que "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución."

La reciente Ley 34/2015 ha modificado el referido artículo 104.2 de la Ley 58/2003, añadiendo un párrafo al mismo, en el que se dispone que "En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada".

Pues bien en relación con esta última cuestión, la contemplada en ese artículo 104.2, se ha pronunciado este TEAC en resolución de 28/11/2013 (RG.2953-2011), exponiendo en el FD Cuarto:

"Como marco en el que analizar la cuestión conviene recordar, toda vez que nos hallamos ante la notificación de una liquidación tributaria, algunos principios que inspiran esta materia: la notificación se erige en requisito de eficacia del acto administrativo. Su carácter finalista en orden a dar conocimiento del acto, de modo que el afectado pueda reaccionar en derecho mediante los adecuados recursos ha sido "leit motiv" de la doctrina del Tribunal Constitucional, que reconoce que los actos de notificación "cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes" (STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 2); teniendo la "finalidad material de llevar al conocimiento" de sus destinatarios los actos y resoluciones "al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva".

Esta concepción teleológica, orientada a la tutela judicial efectiva, que la jurisprudencia traslada al ámbito del procedimiento administrativo, lleva asimismo al Tribunal Constitucional a mantener reiteradamente la doctrina (recogida por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 12 de mayo de 2011) de que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo "el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución", con el "consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados".

Asimismo el Tribunal Supremo, en recientes sentencias (12 de mayo de 2011, 28 de junio y 22 de noviembre de 2012, entre otras) hace hincapié, en que como premisa básica de la que partir es la de que el tema

que nos ocupa es tremendamente casuístico, lo que conlleva que en no pocos casos la doctrina general deba adaptarse a las singularidades de cada caso.

Igualmente destaca que las notificaciones tienen, esencialmente, carácter instrumental, en tanto que su importancia radica en que a través de las mismas los interesados puedan llegar a conocer el acto que le afecta, posibilitando su impugnación, en su caso. Por tanto, aún los vicios de los que adolezca la notificación, los mismos pueden resultar intrascendentes si el interesado llegó a conocimiento del acto.

En el presente caso nos hallamos ante la cuestión de la eficacia que ha de otorgarse al intento a que se refiere el artículo 104 LGT a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento.

Este intento de notificación ha de ponerse en relación con el lugar de práctica de las notificaciones que regula el artículo 110 de la LGT 58/2003. En relación al mismo y concretamente a su apartado 2, la jurisprudencia es unánime en reconocer que en los procedimientos iniciados de oficio, el apartado 2 de dicho precepto no establece orden de prelación alguno en los lugares de notificación, de modo que la notificación puede practicarse en cualquiera de los lugares allí indicados, domicilio fiscal del obligado o de su representante, centro de trabajo, y en general cualquier lugar adecuado a tal fin.

Quiere esto decir que el primer intento de que el texto íntegro del acto llegue al conocimiento del obligado tributario, a que el artículo 104 hace referencia como intento eficaz para acreditar la salida del acto de su esfera interna, puede hacerse en cualquiera de los lugares indicados en dicho artículo 110.2, adecuado al fin de su recepción. Lo que no significa que, tal como expresa reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, una vez efectuado dicho intento, de resultar infructuoso, en el marco de la buena fe en las relaciones con el contribuyente, la Administración no haya de desplegar toda su diligencia para intentar por todos los medios a su alcance que se culmine una notificación fructífera, antes de acudir a la notificación edictal o por comparecencia.

En el caso que nos ocupa, el intento de notificación hecho en el domicilio fiscal del obligado tributario ha de reputarse como lugar de los habilitados por el mencionado artículo 110. 2 y se revela como adecuado a tal fin, y, por ende, para surtir eficacia a los efectos del artículo 104, hasta el punto de que en el siguiente intento en ese mismo lugar, dos días después, pudo ser culminada la notificación.

En conclusión, pues, el intento de notificación de las liquidaciones y sanción efectuada el 3 de septiembre de 2006 en el domicilio fiscal de la entidad, donde pudo ser fructuosamente notificado el siguiente 5 de septiembre, ha de reputarse válido a los efectos del artículo 104 de la LGT. Teniendo en cuenta que el inicio de las actuaciones de comprobación se había producido el 31 de mayo de 2005 y que las dilaciones no imputables a la Administración, que este Tribunal ha confirmado en anterior fundamento de derecho, eran 65, el plazo máximo de 12 meses concluía el 4 de agosto de 2006. Al considerar válido el intento de notificación efectuado el 3 de agosto de 2006, ha de concluirse que la notificación efectuada el 5 de septiembre se hizo sin exceder del plazo máximo permitido."

Por otra parte, ha de añadirse que, en lo que respecta a la notificación por NEO, este TEAC ha mantenido también que a efectos de cumplimiento de plazos la existencia de un intento de notificación se acredita con la puesta a disposición del contenido del acto en la dirección electrónica habilitada, no en el momento en que el interesado acceda. Criterio manifestado en Resoluciones de 02/12/2015 (RG232/14) y 12/01/2017 (RG. 738/13).

#### Cuarto.

En el caso que nos ocupa, a lo señalado en la resolución antes citada ha de añadirse la cuestión de la eficacia de la notificación cuestionada, no ya a efectos de la existencia de un intento de notificación hábil para el cumplimiento de plazos por parte de la Administración, sino como determinante del comienzo del plazo para interponer el correspondiente recurso o reclamación.

En este sentido ha de observarse que el artículo 110, anteriormente transcrito, distingue entre los procedimientos iniciados a solicitud del interesado (apartado 1) y los procedimientos iniciados de oficio (apartado 2). Respecto a los primeros dispone que las notificaciones se practicarán 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 en los iniciados de oficio, autoriza a la Administración a practicarla en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Como consideraciones en torno a este precepto cabe apuntar: el artículo 110.2 no establece orden de prelación alguno entre los lugares que menciona, de lo que se desprende que la notificación podrá practicarse en cualquiera de los lugares indicados.

Por otra parte, el artículo 110.2 tampoco diferencia entre representante legal o voluntario, de manera que la notificación sobre la base de este precepto puede intentarse válidamente en el domicilio fiscal del representante legal.

En este estadio de la exposición resulta conveniente citar el artículo 46 de la LGT, relativo a la Representación voluntaria:

"1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos.

(...)"

Como observaciones de trascendencia para el caso que nos ocupa, resulta del precepto que la designación de apoderado o representante ha de hacerse por persona con capacidad de obrar. Avanzando un poco más en el razonamiento, ello significa que el nombramiento de representante no excluye o aparta al poderdante de la relación jurídica con la Administración ni de la posibilidad de intervenir con eficacia jurídica en los trámites, recepción de notificaciones, etc. Es decir, que en modo alguno pretende desposeer al representado de ninguna de sus facultades ni le inhabilita para intervenir en el procedimiento.

Por ello, en los casos de procedimientos iniciados de oficio se salvaguarda el interés de la Administración en notificar los actos recaídos posibilitando acudir indistintamente a alguno de los lugares relacionados en el artículo 110.2 que pueda resultar adecuado a tal fin. En cambio en los procedimientos iniciados a instancia de parte, consagra la primacía de la voluntad exteriorizada por el contribuyente, en el sentido de designar un representante o un lugar a efectos de notificaciones; de modo que será ahí donde en primer término haya de dirigirse la Administración sin perjuicio de que en su defecto pueda acudir al domicilio fiscal del propio obligado o de su representante.

Analizado, pues este marco jurídico, ha de concluirse en que la notificación de la Administración mediante la puesta a disposición en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada de TX SL fue correcta. Ha de añadirse que consta debidamente notificada al contribuyente la inclusión obligatoria en el sistema.

Dado que transcurrieron diez días naturales sin que TX accediese a su contenido, ha de confirmarse que la notificación fue rechazada con fecha 01/05/2016, teniéndose pues efectuado en dicha fecha el trámite de notificación. Habiéndose interpuesto la reclamación económico administrativa ante el TEAR con fecha 18/07/2016, ha de confirmarse la extemporaneidad acordada por el Tribunal Regional.

La Titular de la Vocalía Décima, de Fiscalidad Internacional, formula voto particular.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.