

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

Referencia: NFJ081104

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de enero de 2021

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 3375/2019

**SUMARIO:****Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo.**

**Procedimiento abreviado.** Alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La primera cuestión controvertida consiste en determinar si en el procedimiento abreviado, regulado en el art. 245 y siguientes de la Ley 58/2003 (LGT), las alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación pueden ser tenidas en cuenta por el órgano económico-administrativo a la hora de resolver dicha reclamación.

Pues bien, la redacción del art. 246.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT) es inequívoca al exigir, para el caso de que el interesado formule alegaciones, que éstas se presenten en el propio escrito de interposición de la reclamación. Ello se colige de los términos empleados por la norma, al establecer que el escrito de reclamación deberá incluir como contenido las «alegaciones que, en su caso, se formulen».

Debe recordarse igualmente que en el procedimiento abreviado económico-administrativo la puesta de manifiesto del expediente al interesado tiene lugar ante el órgano gestor que dictó el acto durante el plazo de un mes del que dispone aquél para la interposición de la reclamación. Tras la interposición de la reclamación no hay, por tanto, obligación formal por parte del órgano económico-administrativo de poner de manifiesto el expediente y así lo dispone el art. 246.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Así las cosas, en el procedimiento abreviado si el interesado precisa del expediente para formular alegaciones habrá de solicitar su puesta de manifiesto al órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, alegaciones que deberán incluirse en el propio escrito de interposición de la reclamación.

A partir de la interposición de la reclamación y no existiendo obligación formal de poner de manifiesto el expediente, el órgano económico-administrativo puede dictar la correspondiente resolución en cualquier momento. Ello no obsta para que dicho órgano deba conocer de las alegaciones presentadas tardíamente por el interesado, pero antes de que aquél dicte su resolución. En consecuencia, pues, cabe concluir que en el procedimiento abreviado económico-administrativo las alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación deben ser examinadas por el órgano económico-administrativo a menos que este último hubiera dictado ya la resolución correspondiente que pone fin a dicho procedimiento. **(Criterio 1 de 2)**

**Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica.** Efectos de las notificaciones realizadas en Sede Electrónica de la Agencia tributaria a quien no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La segunda cuestión consiste en determinar si debe tenerse por notificado un acto administrativo que materialmente ha llegado a conocimiento del interesado por acceso de éste a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, quedando acreditada esta circunstancia documentalmente, en aquellos casos en los que aquél no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

Pues bien, lo relevante en este caso no es si el interesado estaba o no obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos o si había solicitado o no voluntariamente su inclusión en dicho sistema. Lo determinante en el presente supuesto es que el obligado tributario accedió voluntariamente a la sede electrónica de la AEAT para ser notificado electrónicamente del acto administrativo concreto constituido por la diligencia de embargo.

Es decir, si aquellos interesados que no estaban obligados a recibir notificaciones por medios electrónicos pudieron, con amparo en el apdo. 6 del art. 115.bis del RD 1065/2007 (RGAT), solicitar la notificación mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración actuante -medio de notificación electrónica alternativo al de dirección electrónica asignada-, es decir, accediendo al contenido de la notificación puesto a su disposición por dicha Administración y previo aviso de ésta, ahora, en virtud del art. 115.ter de la misma norma, cualquier obligado tributario, esté o no sometido a la obligación de recibir notificaciones por medios electrónicos va a poder también ser notificado electrónicamente por dicha Administración mediante el acceso voluntario al contenido de las notificaciones en su sede electrónica.

Así las cosas, debemos concluir que debe tenerse por notificado un acto administrativo que materialmente ha llegado a conocimiento del interesado por acceso voluntario de éste a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, quedando acreditada esta circunstancia documentalmente, en aquellos casos en los que aquél no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 109, 235, 237, 241, 245 y 246.  
Constitución Española, art. 24.  
RD 520/2005 (RGRVA), arts. 2, 64 y 65.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 115.bis y 115.ter.  
Ley 39/2015 (LPAC), arts. 40, 41, 43 y 73.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 59.  
RD 1684/1990 (RGR), art. 66.  
Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), art. 28.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga), de 27 de julio de 2018, recaída en el recurso de anulación nº 29/00589/2017/50 interpuesto frente a la resolución de ese mismo tribunal, de 23 de marzo de 2018, por la que se inadmitió la reclamación nº 29/00589/2017 presentada contra una diligencia de embargo de cuentas bancarias.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero:** *De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:*

1.- Con fecha 6 de diciembre de 2016 se dicta diligencia de embargo de cuentas bancarias respecto del obligado tributario. Dicha diligencia se intentó notificar los días 20 y 21 de diciembre de 2016 con los resultados de "ausente" y "desconocido", respectivamente, según consta en el acuse de recibo del servicio de Correos.

No obra al expediente tramitado por la AEAT copia o referencia del BOE donde se anuncie la notificación por comparecencia de la diligencia de embargo. El Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, aquí recurrente, manifiesta en su escrito de alegaciones que en el BOE de 6 de enero de 2017, Suplemento de Notificaciones, se publicó la Resolución de 4 de enero de 2017 de la AEAT por la que se anuncian las notificaciones por comparecencia, después de haber realizado primero y, en su caso, segundo intentos, en la que se incluye la diligencia citada, circunstancia que este Tribunal Central no puede constatar porque al consultar informáticamente dicho BOE aparece la expresión siguiente: "De conformidad con el artículo 14 del Real Decreto 181/2008, de 8 de febrero, de ordenación del diario oficial "Boletín Oficial del Estado", el Suplemento de notificaciones correspondiente a esta fecha ha dejado de estar libremente accesible".

Obra al expediente documento con título "RECIBO DE PRESENTACIÓN EN LA NOTIFICACIÓN MEDIANTE COMPARECENCIA ELECTRÓNICA EN LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA", fechado el 10 de enero de 2017, en el que se hace constar que el obligado tributario, en calidad de titular, ha accedido en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al contenido del acto objeto de notificación (la diligencia de embargo de cuentas bancarias), con fecha 10-01-2017 y hora 11:00:58, por lo que en esa fecha se han producido los efectos de la notificación. Se consigna en dicho documento como normativa aplicable "Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. Art. 28.5 Real Decreto por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. Arts. 35, 36 y 40".

2.- Frente a la diligencia de embargo interpuso el obligado tributario el día 21 de febrero de 2017 la reclamación económico-administrativa nº 29/00589/2017 alegando, en primer término, que la reclamación debe entenderse presentada en plazo. Argumenta el interesado, en síntesis, del modo siguiente:

a) Si lo que la Administración denomina "RECIBO DE PRESENTACIÓN EN LA NOTIFICACIÓN MEDIANTE COMPARECENCIA ELECTRÓNICA EN LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA" se refiere a la notificación del anuncio para que el obligado tributario comparezca en las oficinas de la AEAT a fin de que se le notifique personalmente la diligencia de embargo, entonces resulta claro que la reclamación se presentó en plazo porque si la notificación del anuncio de citación se produjo el 10-01-2017, al adicionar a esa fecha los 15 días naturales a que alude el artículo 112.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se obtendría como fecha en que debe entenderse notificada la diligencia de embargo el 26-01-2017, habiéndose presentado la reclamación dentro del plazo del mes desde dicha fecha. A ello habría que añadir que la notificación por comparecencia era improcedente en el caso examinado por dos razones: (i) De conformidad con la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2012 (RG 3802/2010) y con la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2012 (Rec. casación 4940/2007), porque

el primer intento de notificación personal dio como resultado "ausente" y el segundo "desconocido" y (ii) porque desde el 1 de junio de 2015 el anuncio de citación para notificación personal mediante comparecencia no se publica en la dirección electrónica de la AEAT sino en el BOE.

b) Si lo que la Administración denomina "RECIBO DE PRESENTACIÓN EN LA NOTIFICACIÓN MEDIANTE COMPARECENCIA ELECTRÓNICA EN LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA" constituye la notificación de la diligencia de embargo, tal notificación no es válida porque no estaba obligado a recibir por medios electrónicos las notificaciones administrativas.

**3.-** La Sala de Málaga del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en lo sucesivo) dictó con fecha 23 de marzo de 2018 resolución declarando inadmisibile la reclamación económico-administrativa nº 29/00589/2017, tramitada por el procedimiento abreviado, interpuesta por el obligado tributario contra la diligencia de embargo de cuentas bancarias. El TEAR argumentó del modo que sigue:

## "ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.-

El día 01/03/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 21/02/2017 .

### SEGUNDO.-

En el expediente remitido por la A.E.A.T. consta que el acto impugnado fue notificado el 10 de enero del 2.017 por acceso al contenido del acto en la sede electrónica de la A.E.A.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.-

Este Tribunal es competente, actuando como órgano unipersonal, para conocer de la presente reclamación, de conformidad con los artículos 245 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 32.1 del 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. Con carácter previo a cualquier otra cuestión este Tribunal debe examinar si concurren los requisitos para que pueda resolver sobre el fondo.

Para ello debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el artículo 28.5 de la Ley 11/2.007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, relativo a la practica de notificaciones por medios electrónicos, "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."

### SEGUNDO.-

Por tanto, la notificación se entiende producida el mismo día en el que el destinatario accedió al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, habiendo transcurrido entre dicha fecha y la fecha de interposición de la presente reclamación económico administrativa un plazo superior al plazo de un mes previsto en el artículo 235 de la L.G.T.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DECLARAR LA INADMISIBILIDAD de la presente reclamación".

**4.-** Disconforme el interesado con la resolución anterior, notificada el 29 de mayo de 2018, interpuso contra ella el recurso de anulación nº 29/00589/2017/50 el día 8 de junio siguiente, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 241 bis.1.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, alegando que el TEAR ha declarado inexistentes las alegaciones presentadas el 5 de julio de 2017 -con posterioridad a la propia presentación del escrito de reclamación- dado que en la resolución de la reclamación no hay referencia alguna a su alegación sobre la falta de validez de la notificación de la diligencia impugnada, de la que se deriva que la reclamación se presentó en plazo.

## Segundo.

El TEAR estimó el 27 de julio de 2018 el recurso de anulación con base en los siguientes razonamientos:

"PRIMERO.- El artículo 241 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, así como el artículo 60 del 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, permiten interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días contra las resoluciones y acuerdos en vía económico-administrativa ante el Tribunal que hubiera dictado la resolución o acuerdo que se impugna, correspondiendo la competencia para resolver al órgano del Tribunal que hubiese dictado la resolución o acuerdo.

Además de contra el acuerdo de archivo de actuaciones al que se refiere el artículo 238 de esta Ley, el recurso de anulación puede interponerse exclusivamente en los casos siguientes:

- "a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.
- b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa.
- c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución."

Por tanto el presente recurso de anulación debe ser admitido, pues este Tribunal no tuvo en cuenta las alegaciones referentes a la fecha en la que debía entenderse notificado el acto impugnado.

## SEGUNDO.-

En el expediente remitido por la A.E.A.T. consta que la diligencia de embargo fue notificada el 10 de enero del 2.017 por acceso del interesado al contenido del acto en la sede electrónica de la A.E.A.T.

Alegaba el reclamante que en él no concurre ninguna de los supuestos en los que resulta obligatoria la inclusión en el sistema obligatorio de notificaciones electrónicas y que, aún en el caso de que sí que estuviese obligado, no consta en el expediente que se le haya notificado el acuerdo de inclusión obligatoria en dicho sistema, por lo que la diligencia de embargo debe entenderse notificada el día en el que la misma es objeto de reclamación económico administrativa.

Alegación que debe ser estimada, pues en el expediente tampoco consta que el interesado hubiese solicitado voluntariamente su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas, implicando la estimación del recurso de anulación que la reclamación 589/2.017 deba considerarse interpuesta en plazo y que este Tribunal deba pronunciarse sobre las cuestiones de fondo planteadas por el interesado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso".

## Tercero.

Frente a la resolución del recurso de anulación interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- Dos son los motivos que justifican el presente recurso extraordinario de alzada:

A.- Indebida admisión a trámite y posterior estimación del TEAR del recurso de anulación nº 29-589-17-50, interpuesto por el interesado.

B.- Pronunciamiento del TEAR contrario a derecho respecto de la notificación por medios electrónicos.

2.- El artículo 64 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, establece, tanto en su antigua redacción como en la dada por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, que las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado cuando sean de cuantía inferior a 6.000,00 euros. Por ello, el propio TEAR consignó en su resolución de 23 de marzo de 2018 de la reclamación 29-589-17 lo siguiente: "NATURALEZA: RECLAMACIÓN UNICA INSTANCIA ABREVIADO". En congruencia con ello, esa resolución fue dictada por órgano unipersonal.

El artículo 246 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que "La reclamación se iniciará mediante escrito que deberá incluir el siguiente contenido:.....b) Alegaciones que, en su caso, se formulen."

Por su parte, el artículo 65.1 del RGRVA dispone, tanto en su antigua redacción como en la nueva que: "Si el escrito de interposición no cumple los requisitos exigidos en el artículo 246.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se procederá a la subsanación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de este reglamento".

Evidentemente, las alegaciones no están incluidas en este mandato, porque están encuadradas en el apartado b) de ese artículo 246.1 de la LGT.

En el presente caso, el obligado tributario interpuso la reclamación económico-administrativa 29-589-17 mediante escrito presentado el día 21 de febrero de 2017, y posteriormente, el día 5 de julio siguiente, presentó un escrito de alegaciones. No consta en la aplicación TAREA que el expediente le fuera puesto de manifiesto por el TEAR al interesado a tal objeto.

Establecido lo anterior, resulta contrario a derecho que con ocasión de la interposición del recurso de anulación 29-589-17-50, el TEAR admitiera el escrito de alegaciones presentado el día 5 de julio de 2017. Por el contrario, debió inadmitir el recurso de anulación, por no darse el supuesto para ello recogido en el artículo 241 bis.1.b), dado que las alegaciones citadas no debieron ser admitidas en la reclamación 29-589-17 y, en consecuencia, tampoco cabe respecto de ellas declaración incorrecta de inexistencia.

3.- En cuanto al pronunciamiento del TEAR sobre la notificación por medios electrónicos, parece necesario empezar diciendo que toda la construcción normativa, jurisprudencial y doctrinal sobre notificaciones, que es abundantísima, está enfocada a asegurar el conocimiento de los actos por parte de los interesados, y de ahí que el artículo 41.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -y antes y en similares términos el 59 de la Ley 30/1992-, disponga lo siguiente: "Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente".

Esta concepción, calificada en ocasiones como antiformalista, está recogida abundantemente por la jurisprudencia y la doctrina administrativa. Sirvan al efecto los siguientes ejemplos: Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16 de noviembre de 2016, recurso de casación nº 2841/2015, fundamento de derecho tercero, Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de diciembre de 2013, R.G. 965/12 y ac., fundamento de derecho tercero, y Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de octubre de 2015, R.G. 110-15, fundamento de derecho séptimo.

De lo anterior debe concluirse que, incluso aunque el interesado no estuviese obligado a recibir por medios electrónicos las notificaciones de los actos administrativos dictados por la Agencia Tributaria, cuando se acredite, como en el presente caso, que efectiva y materialmente la recibió por ese medio, debe considerarse plenamente válida, de modo que es a partir de entonces que se han de empezar a contar los plazos correspondientes a las distintas acciones de impugnación del acto notificado.

4.- Ha de añadirse a lo dicho lo más importante: además de las notificaciones obligatorias por medios electrónicos, existe para los demás interesados la posibilidad de acceder a la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo cual supone que sean notificados por ese medio porque así lo han elegido ellos mismos para un acto en concreto. Eso es precisamente lo que sucedió respecto de la diligencia de embargo examinada, tal y como se acredita con el documento RECIBO DE PRESENTACIÓN EN LA NOTIFICACIÓN MEDIANTE COMPARECENCIA ELECTRÓNICA EN LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA, referido a esa diligencia, que obra en el expediente, de acuerdo con el cual queda demostrado que la diligencia de embargo se notificó el día 10 de enero de 2017. En este sentido, el artículo 28.5 de la Ley 11/2007, de 22 de julio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, llamado Práctica de la notificación por medios electrónicos, establece con toda claridad que: "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 dicho acceso".

En esa misma Ley y en muchos de sus artículos se habla de la seguridad del sistema de notificación electrónica, que no permite la falsificación ni la modificación de los recibos acreditativos de la notificación mediante comparecencia electrónica. Pueden citarse como ejemplo los artículos siguientes: 1, 3.3, 4.f, 10.3, 26.1 y 31.3.

Cabe indicar aquí que la ausencia de la copia o la reseña del Boletín Oficial del Estado de fecha 6 de enero de 2017, Suplemento de Notificaciones, página 1, donde se publicó la Resolución de 4 de enero de 2017 anunciando la notificación por comparecencia de la diligencia de embargo, no es relevante en este caso, precisamente porque la notificación se realizó de manera efectiva por el acceso del interesado a la misma. Por otra parte, en esa Resolución se indicaba a los interesados que la comparecencia podría ser personal en el lugar indicado o por acceso a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.

5.- Finalmente, en lo que se refiere a la resolución de ese Tribunal Central de 18 de diciembre de 2012 y a la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2012, citadas por el interesado, hay que señalar lo evidente: están referidos a supuestos en los que la notificación no se realizó de manera real al interesado, por lo que fue necesario determinar si se habían cumplido los requisitos necesarios para considerarla efectuada y poder continuar el procedimiento. Por lo tanto, esa resolución y esa sentencia no son de aplicación al presente caso.

La conclusión de cuanto se ha expuesto es que la reclamación nº 29-259-17, interpuesta mediante escrito presentado el día 21 de febrero de 2017, lo fue fuera de plazo y debió ser inadmitida por extemporánea, tal y como se hizo por parte del propio TEAR en su resolución de 23 de marzo de 2018, en la que acertadamente cita como fundamento legal de su fallo el artículo 28.5 de la Ley 11/2007.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y el establecimiento de los criterios siguientes:

- En el procedimiento abreviado, regulado en el artículo 245 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las alegaciones que desee formular el interesado deben incluirse en el propio escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, de manera que las formuladas con posterioridad fuera del mismo no pueden ser tenidas en cuenta por el Tribunal correspondiente, ni en la resolución de la propia reclamación ni en la de un recurso de anulación posterior.

- El acto administrativo a notificar que materialmente ha llegado a conocimiento del interesado, porque se ha producido con éxito la notificación personal o por medios telemáticos, y así se acredite documentalmente, esté o no el interesado obligado a recibirla por este medio, produce los efectos que le son propios en todo caso.

#### **Cuarto.**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **Segundo.**

Son dos las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada:

1) Determinar si en el procedimiento abreviado, regulado en el artículo 245 y siguientes de la LGT, las alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación pueden ser tenidas en cuenta por el órgano económico-administrativo a la hora de resolver dicha reclamación.

2) Determinar si debe tenerse por notificado un acto administrativo que materialmente ha llegado a conocimiento del interesado por acceso de éste a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, quedando acreditada esta circunstancia documentalmente, en aquellos casos en los que aquél no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

#### **Tercero.**

Para la resolución de la primera cuestión debatida, la concerniente a si en el procedimiento abreviado económico-administrativo las alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación pueden ser tenidas en cuenta por el órgano económico-administrativo a la hora de resolver dicha reclamación, debe partirse de lo dispuesto en los artículos 245 y 246 de la LGT que, en la redacción aplicable a los hechos aquí examinados, disponían lo siguiente:

##### *Artículo 245. Ámbito de aplicación*

"1. Las reclamaciones económico- administrativas se tramitarán por el procedimiento previsto en esta sección cuando sean de cuantía inferior a la que se determine reglamentariamente.

2. Las reclamaciones económico- administrativas tramitadas por este procedimiento se resolverán en única instancia por los tribunales económico- administrativos. Para resolver, los tribunales económico- administrativos podrán actuar de forma unipersonal.

3. El procedimiento abreviado se regulará por lo dispuesto en esta sección, por las normas reglamentarias que se dicten en su desarrollo y, en defecto de norma expresa, por lo dispuesto en este capítulo".

## "Artículo 246. *Iniciación*

1. La reclamación se iniciará mediante escrito que deberá incluir el siguiente contenido:

a) Identificación del reclamante y del acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone.

En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura o relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio.

b) Alegaciones que, en su caso, se formulen.

Si el reclamante precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente.

Al escrito de interposición se adjuntará copia del acto que se impugna, así como las pruebas que se estimen pertinentes.

2. La reclamación se dirigirá al órgano al que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 235 de esta Ley, y será de aplicación lo dispuesto en dichos apartados".

La redacción del artículo 246.1.b) de la LGT es inequívoca al exigir, para el caso de que el interesado formule alegaciones, que éstas se presenten en el propio escrito de interposición de la reclamación. Ello se colige de los terminos empleados por la norma, al establecer que el escrito de reclamación deberá incluir como contenido las "alegaciones que, en su caso, se formulen".

Por su parte, el artículo 65.1 del 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, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), dispone, en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2018:

"1. Si el escrito de interposición no cumple los requisitos exigidos en el artículo 246. 1.a) de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se procederá a la subsanación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2. 2 de este reglamento".

En similares términos se manifestaba dicho precepto en su redacción anterior, al señalar "1. Si el escrito de interposición no cumple los requisitos exigidos en el artículo 246.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se procederá a la subsanación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de este Reglamento.(...)".

El artículo 2 del RGRVA dispone:

## Artículo 2. *Contenido de la solicitud o del escrito de iniciación*

"1. Cuando los procedimientos regulados en este Reglamento se inicien a instancia del interesado, la solicitud o el escrito de iniciación deberán contener los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa.

b) Órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento.

c) Acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número del expediente o clave alfanumérica que identifique el acto administrativo objeto de impugnación y demás datos relativos a éste que se consideren convenientes, así como la pretensión del interesado.

d) Domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones.

e) Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.

f) Cualquier otro establecido en la normativa aplicable.

2. Si la solicitud o el escrito de iniciación no reúne los requisitos que señala el apartado anterior, y sin perjuicio de las normas especiales de subsanación contenidas en este Reglamento, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito".

Este Tribunal Central determinó en su resolución de de 27 de octubre de 2005 (RG 3064/2005) que no cabía la subsanación de la falta de incorporación de las alegaciones al escrito de interposición de la reclamación porque el artículo 65.1 del RGRVA contempla la subsanación de dicho escrito únicamente respecto de los requisitos exigidos en el artículo 246.1.a) de la LGT, entre los que no se encuentra la formulación de alegaciones, a la que se refiere el artículo 246.1.b) de dicha norma. Así, decíamos en tal resolución:

"Por otra parte, el artículo 246.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo al procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, dispone que "La reclamación deberá iniciarse mediante escrito que necesariamente deberá incluir el siguiente contenido: a).....; b) Alegaciones que se formulan. Al escrito de interposición se adjuntará copia del acto que se impugna, así como las pruebas que se estimen pertinentes".

Como se ha expuesto anteriormente, la entidad reclamante se ha limitado a interponer reclamación económico administrativa contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado frente al acuerdo de compensación de oficio, sin enunciar los hechos motivadores ni los fundamentos jurídicos en que basa su pretensión, no formulando alegaciones en el escrito de interposición de la reclamación, tal y como se establece en el citado artículo 246.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, omisión que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, párrafo primero, del artículo 65, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, no resulta subsanable.

No obstante lo anterior, es criterio de este Tribunal que la falta de presentación de escrito de alegaciones en el procedimiento económico administrativo, no determina por si sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras que a esta vía atribuye el artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. Y efectuado el precedente examen del expediente de gestión, se observa que el mismo ha sido correctamente tramitado y que la desestimación del recurso de reposición se basa en motivos ajustados a derecho, reunir la compensación los requisitos establecidos en el artículo 66 del Reglamento General de Recaudación aprobado por el RD 1684/1990, aplicable a tenor de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 58/2003 y no acreditarse por el recurrente que se den los requisitos exigidos por el artículo 101 del citado Reglamento respecto a la suspensión del procedimiento y la consecuente nulidad del acuerdo de compensación, todo lo cual conduce a la confirmación de la resolución impugnada y a la consiguiente desestimación de la presente reclamación".

También lo indicábamos en nuestra resolución de 10 de mayo de 2012 (RG 5878/2010) al establecer:

"Por su parte, la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas por el procedimiento abreviado se encuentra regulada en el artículo 246 de la LGT, el cual, a diferencia de lo prevenido para el procedimiento general, ha prescindido expresamente de la posibilidad de que los interesados puedan solicitar el trámite de la puesta de manifiesto del expediente ante el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente; es más, posteriormente, lo que está siendo importante fuente de litigiosidad, el Reglamento de Revisión, en su artículo 65.1, fue más lejos y no consideró como defecto subsanable la falta de alegaciones en el escrito de interposición de la reclamación que luego debe tramitarse como procedimiento abreviado, impidiendo con ello a los Tribunales Económico-Administrativos que pudieran requerir formalmente a los interesados para que formularan sus alegaciones tras la interposición de la reclamación, estando tales Tribunales vinculados tanto por la Ley como por el Reglamento, y obligados a su estricto acatamiento."

Debe recordarse igualmente que en el procedimiento abreviado económico-administrativo la puesta de manifiesto del expediente al interesado tiene lugar ante el órgano gestor que dictó el acto durante el plazo de un mes del que dispone aquél para la interposición de la reclamación. Tras la interposición de la reclamación no hay, por tanto, obligación formal por parte del órgano económico-administrativo de poner de manifiesto el expediente. Así lo dispone, en efecto, el artículo 246.1 de la LGT cuando señala que "Si el reclamante precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente".

Así las cosas, en el procedimiento abreviado si el interesado precisa del expediente para formular alegaciones habrá de solicitar su puesta de manifiesto al órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, alegaciones que deberán incluirse en el propio escrito de interposición de la reclamación.

A partir de la interposición de la reclamación y no existiendo obligación formal de poner de manifiesto el expediente, el órgano económico-administrativo puede dictar la correspondiente resolución en cualquier momento. Ello no obsta para que dicho órgano deba conocer de las alegaciones presentadas tardíamente por el interesado pero antes de que aquél dicte su resolución. Tal conclusión no está expresamente establecida en la normativa reguladora del procedimiento económico-administrativo pero se desprendería, por un lado, del principio de

contradicción y del derecho a la defensa, básicos en el orden procesal como reconoce el artículo 24.2 de la Constitución Española y que no ceden ante un vicio procedimental no invalidante, como es la presentación fuera de plazo de alegaciones sin que exista una resolución que dé término al procedimiento; por otro, de lo dispuesto en el artículo 34 de la LGT que recoge el derecho de los obligados tributarios a "formular alegaciones y aportar los documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución" y, por último, de lo indicado en el artículo 73 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), aplicable con carácter supletorio al ámbito tributario en virtud de su Disposición adicional primera. Dispone, en efecto, el artículo 73 de la LPAC:

#### "Artículo 73. *Cumplimiento de trámites*

1. Los trámites que deban ser cumplimentados por los interesados deberán realizarse en el plazo de diez días a partir del siguiente al de la notificación del correspondiente acto, salvo en el caso de que en la norma correspondiente se fije plazo distinto.

2. En cualquier momento del procedimiento, cuando la Administración considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, lo pondrá en conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo.

3. A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente. No obstante, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo."

En consecuencia, pues, cabe concluir que en el procedimiento abreviado económico-administrativo las alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación deben ser examinadas por el órgano económico-administrativo a menos que este último hubiera dictado ya la resolución correspondiente que pone fin a dicho procedimiento.

Respecto a la primera cuestión controvertida debe, por tanto, desestimarse el recurso extraordinario de alzada.

#### **Cuarto.**

La segunda cuestión a resolver consiste en determinar si debe tenerse por notificado un acto administrativo que materialmente ha llegado a conocimiento del interesado por acceso de éste a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, quedando acreditada esta circunstancia documentalmente, en aquellos casos en los que aquél no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

El TEAR considera en la resolución del recurso de anulación que no podía producirse la notificación por medios electrónicos por las razones siguientes: (i) no concurre en el obligado tributario ninguno de los supuestos en los que resulta obligatoria la inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas y, aún en el caso de que concurrieran, no consta en el expediente que se le haya notificado el acuerdo de inclusión obligatoria en dicho sistema; (ii) tampoco consta que el interesado hubiese solicitado voluntariamente su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas. Al considerar inválida la notificación por medios electrónicos concluye el TEAR que la reclamación 29/589/2017 de la que trae causa el recurso de anulación se interpuso en plazo.

El Director recurrente entiende que incluso aunque el interesado no estuviese obligado a recibir por medios electrónicos las notificaciones, si se acredita, como aquí sucede, que efectivamente la recibió por ese medio, debe considerarse plenamente válida, pues los obligados tributarios pueden elegir ser notificados de un acto administrativo concreto mediante el acceso a la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Ciertamente, tiene razón en este punto el Director recurrente. Y es que lo relevante en este caso no es si el interesado estaba o no obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos o si había solicitado o no voluntariamente su inclusión en dicho sistema. Lo determinante en el presente supuesto es que el obligado tributario accedió voluntariamente a la sede electrónica de la AEAT para ser notificado electrónicamente del acto administrativo concreto constituido por la diligencia de embargo.

Se hace preciso recordar la normativa aplicable en la materia al tiempo de los hechos examinados en el expediente.

El artículo 109 de la LGT dispone respecto de las notificaciones en materia tributaria que "El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección".

Las normas administrativas generales a las que remite el citado precepto están constituidas por los artículos 40 y siguientes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPA).

Disponen los artículos 41 y 43 de la LPA:

## Artículo 41. *Condiciones generales para la práctica de las notificaciones*

"1. Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

No obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.

b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

Los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.

Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones.

(.....).

6. Con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

7. Cuando el interesado fuera notificado por distintos cauces, se tomará como fecha de notificación la de aquella que se hubiera producido en primer lugar".

## Artículo 43. *Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos*

"1. Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo.

A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

3. Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el artículo 40.4 con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

4. Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso".

De los citados preceptos y por lo que aquí interesa se desprende que:

a) Existen interesados que están obligados a recibir las notificaciones por vía electrónica; los que no lo estén pueden voluntariamente solicitar de la Administración, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones se practiquen por dicha vía.

b) Las notificaciones electrónicas pueden practicarse mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración actuante (como sucede en el caso aquí examinado), a través de la dirección electrónica habilitada única, o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración.

c) Se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado al contenido de la notificación.

d) La notificación por medios electrónicos se entiende practicada en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

d) Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

e) El interesado puede identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones. Las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

Las características señaladas para las notificaciones por medios electrónicos afectan indudablemente a quienes están obligados a recibirlas por dicha vía y a quienes no estándolo, optan por ella. La pregunta que surge - y que constituye la cuestión debatida en el presente recurso extraordinario de alzada- es qué sucede con aquellos interesados que no están en ninguna de esas situaciones, esto es, ni están obligados a recibir las notificaciones por medios electrónicos ni han solicitado, mediante los modelos normalizados establecidos al efecto, su inclusión en dicho sistema. ¿Pueden recibir notificaciones por medios electrónicos? ¿De qué modo?

En el ámbito tributario el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, introdujo el artículo 115 bis en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGI) que, como dice su parte expositiva, está "destinado a adaptar el régimen de notificaciones al nuevo contexto que supone la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, y, en virtud del cual, se regula la posible atribución de una dirección electrónica, a efectos de notificaciones tributarias, a entidades y personas físicas que pertenezcan a determinados colectivos". Dicho artículo establecía lo siguiente en su redacción original, aplicable a los hechos aquí examinados:

#### Artículo 115 bis. *Notificaciones en dirección electrónica*

"1. Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos 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.

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos.

2. Transcurrido un mes desde 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.

3. La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia.

4. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal.

En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.

5. A los efectos de este artículo, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial.

6. Fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, 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".

Además de regular la posible atribución de una dirección electrónica, a efectos de notificaciones tributarias, a entidades y personas físicas que pertenezcan a determinados colectivos, y el reconocimiento añadido a las mismas de que la notificación en dirección electrónica no impide que se les pueda dar acceso electrónico al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, a través del apartado 6 del artículo 115 bis del RGGI, reconoció a la Administración tributaria la posibilidad de realizar notificaciones por medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica al resto de obligados tributarios siempre que hayan consentido su utilización.

Ello se infiere, en efecto, de lo dispuesto en la Parte expositiva del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, que señala que "El Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario, introdujo en el apartado 6 del 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, la posibilidad de practicar notificaciones por otros medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica asignada por la Administración tributaria siempre que dicho medio se haya consentido por el interesado".

Pues bien, el citado Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, introdujo en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, un nuevo artículo, el 115 ter, redactado en los términos siguientes:

#### Artículo 115 ter. *Notificaciones voluntarias en sede electrónica.*

"1. Las Administraciones tributarias podrán habilitar en su sede electrónica la posibilidad de que, de forma voluntaria, los interesados puedan acceder al contenido de sus notificaciones. La habilitación deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Deberá quedar acreditación de la identificación del contribuyente que accede a la notificación. Esta identificación podrá realizarse mediante cualquier sistema de firma electrónica, avanzada y no avanzada, que sea conforme con lo dispuesto en la Ley 59/2003, de 19 de diciembre (RCL 2003, 2975), de Firma Electrónica, y en la Ley 11/2007, de 22 de junio (RCL 2007, 1222y 1293), de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

b) Deberá informarse de forma claramente identificable de que el acceso del interesado al contenido tendrá el carácter de notificación a los efectos legales oportunos.

c) Deberá quedar constancia del acceso del interesado al contenido de la notificación con indicación de la fecha y la hora en que se produce.

2. La práctica de notificaciones conforme a lo dispuesto en este artículo no es incompatible con las realizadas a través de la Dirección Electrónica. Si por cualquier causa se produjese la notificación por ambos sistemas surtirá efectos jurídicos la realizada en primer lugar.

Asimismo, si se efectuase la notificación a través de la Sede electrónica y por medios no electrónicos producirá efectos jurídicos la primera que se practique".

El sentido de este nuevo precepto se contiene en la Parte expositiva del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, cuando señala que "Como complemento a esa posibilidad [se refiere a la recogida en el apartado 6 del artículo 115 bis de practicar notificaciones por otros medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica asignada por la Administración tributaria siempre que dicho medio se haya consentido por el interesado], ahora se incorpora la de

poder realizar notificaciones en la sede electrónica de la Administración tributaria competente mediante el acceso voluntario del interesado".

Es decir, si aquellos interesados que no estaban obligados a recibir notificaciones por medios electrónicos pudieron, con amparo en el apartado 6 del artículo 115 bis, solicitar la notificación mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración actuante (medio de notificación electrónica alternativo al de dirección electrónica asignada), es decir, accediendo al contenido de la notificación puesto a su disposición por dicha Administración y previo aviso de ésta, ahora, en virtud del artículo 115 ter, cualquier obligado tributario, esté o no sometido a la obligación de recibir notificaciones por medios electrónicos va a poder también ser notificado electrónicamente por dicha Administración mediante el acceso voluntario al contenido de las notificaciones en su sede electrónica.

Así las cosas, debemos concluir que debe tenerse por notificado un acto administrativo que materialmente ha llegado a conocimiento del interesado por acceso voluntario de éste a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, quedando acreditada esta circunstancia documentalmente, en aquellos casos en los que aquél no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

En este punto, por tanto, debe estimarse el recurso extraordinario de alzada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

## ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE y fijar los criterios siguientes:

1.- En el procedimiento abreviado, regulado en los artículos 245 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las alegaciones formuladas por el reclamante con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación deben ser examinadas por el órgano económico-administrativo a menos que este último hubiera dictado ya la resolución correspondiente que pone fin a dicho procedimiento.

2.- Debe tenerse por notificado un acto administrativo que, en los términos del artículo 115 ter del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ha llegado materialmente a conocimiento del interesado por acceso voluntario de éste a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, quedando acreditada esta circunstancia documentalmente, en aquellos casos en los que aquél no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

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