

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086168

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de abril de 2022

Sala 1.^a

R.G. 5070/2020

SUMARIO:

Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica. *Procedimiento iniciado a instancia de parte obligada a relacionarse electrónicamente: notificación en el lugar designado por el obligado tributario y notificación electrónica.*

En el presente caso, la notificación de la inclusión en el sistema de la dirección electrónica habilitada se efectuó, en el domicilio fiscal del representante del obligado, tal y como consta en el acuse de recibo del servicio de correos que figura en el expediente electrónico. Como consecuencia, dicha notificación ha de entenderse como válidamente efectuada, y, con ello, ha de desplegar, en relación con la sociedad, sus efectos propios, de forma que, a partir de ese momento, la interesada, sin duda, estaba obligada a recibir, en la dirección electrónica habilitada (DEH) todas las comunicaciones y notificaciones que le enviase, también por medios electrónicos, la AEAT.

Nos encontramos, y esa es la particularidad relevante en este caso, ante un procedimiento iniciado a instancia del interesado, mediante la presentación de una solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones del IS de varios ejercicios. En principio, el art. 110.1 de la Ley 58/2003 (LGT) señala que «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».

Dicho esto y continuando con la cuestión que nos ocupa, es procedente remarcar que no existiendo dudas, como hemos visto, de la obligatoriedad de comunicación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos que, con la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC), se extendió a todas las personas jurídicas, ha de admitirse que, con ella, quedó patente, y plasmado en nuestro ordenamiento jurídico, un cambio fundamental en el régimen de la notificación de los actos administrativos en general, y tributarios en particular, introduciendo una nueva regulación en la que la tramitación electrónica se convierte, sin duda, en ordinaria y obligatoria, que sistematiza toda la regulación relativa al procedimiento administrativo y que identifica como novedad, los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas. Así, en concreto de los arts. 14 y 41 de esa Ley 39/2015 (LPAC), resulta la obligación de las personas jurídicas de relacionarse con las Administraciones Públicas por medios telemáticos, en todo caso, y además de manera directa, sin previo desarrollo reglamentario, puesto que cuando el legislador ha querido establecerlo para otros obligados a esta relación telemática, lo ha dicho expresamente.

En conclusión, a partir del momento en el que fue notificado al obligado tributario su inclusión en el sistema electrónico de notificaciones, se considera obligatoria y efectiva la notificación electrónica de todos sus trámites con la AEAT. Además, con la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC), todas las personas jurídicas resultan obligadas a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios telemáticos, en todo caso, y además de manera directa. El hecho alegado de tener revocado el NIF, y no poder renovar el certificado para acceder a la dirección DEH, no puede ser tenido en cuenta ya que no se ha acreditado «la imposibilidad técnica o material del acceso» a que se refiere el art. 28.3 de la Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), como única causa para evitar la consecuencia jurídica del rechazo de la notificación válidamente depositada en la DEH. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 96, 109, 110, 111 y 112.

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

RD 1671/2009 (Desarrollo de la Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), art. 35, 36, 37 y 38.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), arts. 2, 3, 4, 5 y 6.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 115.bis.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 14 y 41 y disp. Derogatoria única.

Orden PRE/878/2010 (Sistema de dirección electrónica habilitada), art. 7.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA

FECHA: 26 de abril de 2022

RECURSO: 00-05070-2020
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.
NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA
RECURRENTE: **XZ SL** - NIF ...
REPRESENTANTE: ... - NIF ...
DOMICILIO: ... - España

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 Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, Sala Desconcentrada de Málaga, de 25 de junio de 2020, por la que se inadmiten por extemporáneas las reclamaciones acumuladas, tramitadas con RG 29-00196-2020, 29-01535-2020 y 29-01536-2020, relativas, respectivamente, a las impugnaciones de las inadmisiones de solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondientes a los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 25/09/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 28/08/2020 contra la resolución del TEAR de Andalucía identificada en el encabezamiento.

Segundo.

Con fecha 5 de diciembre de 2018 la sociedad **XZ SL** presentó solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones por el IS correspondiente a los ejercicios 2005, 2006 y 2007 al ser, según el obligado, erróneo el tipo de gravamen aplicado.

La referida solicitud fue inadmitida, mediante acuerdo dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de ... el día 17 de diciembre del 2018 al tratarse de ejercicios ya prescritos al tiempo de presentar la solicitud.

Consta en el expediente remitido por la AEAT que el acuerdo de inadmisión fue puesto a disposición de la sociedad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada (DEH) en el Servicio de Notificaciones Electrónicas el 17 de diciembre de 2018, entendiéndose notificado, de acuerdo con la normativa aplicable, el 28 de diciembre siguiente por el transcurso de diez días naturales desde la puesta a disposición sin que se accediese a su contenido.

Tercero.

Frente a tal inadmisión de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, el obligado interpuso, en fecha de 27 de noviembre de 2019, la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía, tramitándose con RG número 29-00196-2020, 29-01535-2020 y 29-01536-2020; el TEAR las resolvió acumuladamente el día 25 de junio de 2020, inadmitiéndolas por extemporáneas.

A estos efectos, en la referida resolución se señalaba lo siguiente:

"..TERCERO.- El artículo 235.1 de la L.G.T. dispone que "La reclamación económico administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente."

CUARTO.- El artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone que "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."

El artículo 41.5 de la Ley 39/2015, dispone que "Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento." En el mismo

sentido se pronuncia el artículo 111.2 de la L.G.T. en el que se dispone que "El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma."

QUINTO.- Por tanto, la presente reclamación económico administrativa no puede entenderse dirigida contra un acto presunto, pues la notificación del acuerdo de inadmisión es conforme a derecho. Como consecuencia de ello debe ser inadmitida por extemporaneidad, pues entre la fecha de interposición de la misma y la fecha en la que se entiende notificado el acuerdo impugnado ha transcurrido un periodo de tiempo superior al establecido en el artículo 235 de la L.G.T.

Por lo expuesto

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

Cuarto.

Notificada dicha resolución el día 29 de julio de 2020, en fecha 28 de agosto de 2020, se interpuso, contra la misma, el presente recurso de alzada mediante escrito en que, en esencia, se alega que la AEAT no había notificado correctamente las resoluciones de inadmisión, puesto que debía haberlo hecho en el domicilio designado por el solicitante al encontrarnos ante un procedimiento iniciado a instancia de parte (el de solicitud de rectificación de autoliquidaciones tributarias).

Con fecha 5 de octubre de 2020 el interesado presenta escrito de alegaciones adicionales en el que manifiesta que la AEAT conocía que el obligado no podía recibir notificaciones en su sede electrónica al tener revocado el NIF por estar en baja provisional y no poder renovar su certificado.

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:

La conformidad a derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

Frente a las alegaciones del interesado, y a los efectos de determinar si las reclamaciones ante el TEAR de Andalucía fueron interpuestas por el obligado dentro del referido plazo previsto en el artículo 235 de la LGT, es necesario analizar si el acuerdo impugnado (resoluciones de sendas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del IS de distintos ejercicios), origen del presente expediente, fue correctamente notificado por la Administración Tributaria.

En el presente caso, la notificación del acuerdo de inadmisión de la solicitud de rectificación impugnado ante el TEAR fue practicada por la AEAT por vía telemática. En concreto, según consta en el expediente:

El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de XZ SL (...) con fecha 17-12-2018 y hora 17:34 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 XZ SL (...) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 28-12-2018 y hora 00:00, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

El artículo 96 de la LGT, bajo el epígrafe "Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas" dispone que:

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

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

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

La Ley 11/2007, de Acceso electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, pasa de la mera declaración de impulso de los medios electrónicos e informáticos, a que la Administración pública esté obligada a permitir las comunicaciones por medios electrónicos, ya que reconoce el derecho de los ciudadanos a establecer relaciones por esta vía respetando en todo caso el principio de libertad del ciudadano en la elección de la vía o canal por el que quieren comunicarse con la Administración. El artículo 27 de dicha Ley determina en su apartado 2 que *"Las Administraciones Públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente. La solicitud y el consentimiento podrán, en todo caso, emitirse y recabarse por medios electrónicos"*. El apartado 3 del mismo precepto establece que *"Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas"*.

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

"1. Para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6 (que permite que se establezca la obligatoriedad del uso de medios electrónicos cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos).

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

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

(...)"

El Real Decreto 1671/2009 tiene por objeto desarrollar la Ley 11/2007, siendo sus disposiciones de aplicación a la actividad de la Administración General del Estado y de los organismos públicos vinculados o dependientes de la misma, así como a los ciudadanos en sus relaciones con las referidas entidades. El Capítulo II del Título V regula las notificaciones electrónicas. Tras manifestar, en su artículo 36, que las notificaciones podrán efectuarse por medios electrónicos cuando así haya sido solicitado o consentido expresamente por el interesado o cuando haya sido establecida como obligatoria, dedica el artículo 37 a regular las notificaciones practicadas mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada.

A estos efectos, el referido artículo 36 dedicado a la " Elección del medio de notificación", señala en su apartado cuarto que:

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

Pues bien, frente a las alegaciones del obligado de no haberse utilizado por la AEAT el domicilio señalado por este en su solicitud de rectificación, la normativa que establece la notificación electrónica obligatoria en el ámbito de la AEAT, es el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en desarrollo del artículo 27.6 de la Ley 11/2007.

El artículo 2 de este Real Decreto 1363/2010 es el que fija, en el ámbito de la AEAT, dentro de las formas previstas en el artículo 35.2 del Real Decreto 1671/2009, como forma específica para la práctica de las notificaciones obligatorias por medios electrónicos, el sistema de dirección electrónica habilitada. Tal precepto que se titula "Sistema de notificación electrónica habilitada", expresa:

"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".

Adicionalmente, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, ha introducido en el nuevo artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

Por tanto, en el ámbito de la AEAT las notificaciones electrónicas obligatorias por medios electrónicos se realizan a través de la dirección electrónica habilitada, y así es el artículo 6 del Real Decreto 1363/2010, el que dentro de esta forma, regula la práctica de 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.

4. En el supuesto contemplado en la letra e) del artículo 4.2 anterior las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización a que se hace referencia en dicho apartado.

5. La Agencia Estatal de Administración Tributaria certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada. Esta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido".

Volviendo al Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, en el artículo 37 antes mencionado, en su apartado 1, se contienen los requisitos de validez de los sistemas de notificación electrónica a través de dirección electrónica habilitada:

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

Por otra parte, el citado Real Decreto 1363/2010, señala, en el primer apartado del artículo 5, en relación con la comunicación de la inclusión en este sistema de notificación, lo siguiente:

"1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su sede electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>) a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 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."

En consecuencia, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria debe comunicar a los sujetos obligados su inclusión en este sistema de recepción de notificaciones y comunicaciones administrativas por medios telemáticos, a través de medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT, que disponen:

"Artículo 109. Notificaciones en materia tributaria.

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

Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.

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.

Artículo 111. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma."

En el presente caso, la notificación de la inclusión en el sistema de la dirección electrónica habilitada se efectuó, en el domicilio fiscal del representante del obligado, en fecha de 20 de marzo de 2013, tal y como consta en el acuse de recibo del servicio de correos que figura en el expediente electrónico a que ha tenido acceso este Tribunal Central. Como consecuencia, dicha notificación ha de entenderse como válidamente efectuada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 111.1 de la LGT, y, con ello, ha de desplegar, en relación con la sociedad, sus efectos propios, de forma que, a partir de ese momento, la recurrente, sin duda, estaba obligada a recibir, en la dirección electrónica habilitada (DEH) todas las comunicaciones y notificaciones que le enviase, también por medios electrónicos, la AEAT.

Cuarto.

Así las cosas, siendo correcta, válida y efectiva la notificación de la inclusión en el sistema de notificaciones vía electrónica, procede ahora analizar si el acuerdo de inadmisión de la solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, dictado por la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de ..., debe tenerse por correctamente notificado en fecha 28 de diciembre de 2018, tal y como consta en el certificado de notificación incorporado al expediente, al haber 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 la entidad reclamante accediera 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 - en dicha fecha de 28 de diciembre de 2018 - teniéndose por efectuado el trámite de notificación y debiéndose seguir el procedimiento.

Nos encontramos, y esa es la particularidad relevante en este caso, ante un procedimiento iniciado a instancia del interesado, mediante la presentación de una solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones del IS de varios ejercicios. En principio, el ya aludido artículo 110.1 LGT señala que *“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”*.

Este Tribunal Central ha considerado, de forma reiterada, que el señalamiento de un lugar al que se dirijan las notificaciones de los procedimientos iniciados a instancia del interesado no requiere de ninguna formalidad específica. En ese sentido, en nuestra Resolución de 04/12/2014 (RG 0238/2014) señalamos:

El hecho de que la interesada señalase como tal lugar su domicilio fiscal no puede en modo alguno considerarse como impedimento para entender éste como señalado para recibir las notificaciones que tengan lugar en el seno de dicho procedimiento.

Es más, incluso habría que advertir que, en caso de duda por parte de la Administración acerca de la voluntad de señalamiento del domicilio que se consigna, pesa sobre ella la carga de disipar la misma y instando la mejora de la solicitud.

En esa misma resolución se analizaba un supuesto similar al que aquí se plantea, pues se analizaba la validez, a efectos de haber concluido la extemporaneidad de un posterior recurso de reposición, de la notificación, por medios electrónicos, de una resolución de una anterior solicitud de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos. En ese sentido, en esa resolución concluimos:

Dado que se trata de analizar la extemporaneidad de un recurso, todo lo anterior debe interpretarse conforme al principio “pro actione”.

Ha de concluirse en que la notificación del Acuerdo de resolución de la Rectificación de Autoliquidación de 27/03/2012, no fue notificado en forma, al no haberlo sido en el domicilio fiscal, designado por la misma para dicho procedimiento.

En consecuencia, la fecha de 08/04/2012, que se consideró como determinante del inicio del plazo de interposición del recurso de reposición ha de reputarse incorrecta y, por tanto, no puede calificarse la interposición del mismo como extemporáneo.

Se tenía en cuenta lo dispuesto en el artículo 3.5 RD 1363/2010, ya citado, que señala:

5. Las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que éste o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante. Cuando, tras dos intentos, no sea posible efectuar la notificación en el lugar señalado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquél no la tuviere o éste no actuase por medio de representante.

Sin embargo, ese no es el criterio que procede acoger en este caso habida cuenta de que, por las fechas de los actos a los que se refiere el presente expediente, la situación del sujeto pasivo, en cuanto a la práctica de las notificaciones de los actos administrativos realizados para con él por la Administración Tributaria, se ve notoriamente afectada, a juicio de este Tribunal Central, por la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Sirva recordar que, según el artículo 7.2 LGT, en el ámbito tributario, *“Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”*.

Sirva señalar que es doctrina vinculante para toda la Administración Tributaria, expuesta en nuestra Resolución de 25/01/2021 (RG 00/05818/2020), que desde la entrada en vigor de dicha Ley 39/2015, la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, no puede ni siquiera depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO). Es decir, que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma y a aquellas personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas según el artículo 14.2 de la Ley 39/2015.

Continuando con la cuestión que nos ocupa, es procedente remarcar que no existiendo dudas, como hemos visto, de la obligatoriedad de comunicación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos que, con la

entrada en vigor de dicha Ley 39/2015, se extendió a todas las personas jurídicas, ha de admitirse que, con ella, quedó patente, y plasmado en nuestro ordenamiento jurídico, un cambio fundamental en el régimen de la notificación de los actos administrativos en general, y tributarios en particular, introduciendo una nueva regulación en la que la tramitación electrónica se convierte, sin duda, en ordinaria y obligatoria, que sistematiza toda la regulación relativa al procedimiento administrativo y que identifica como novedad, los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

Así, en concreto de los artículos 14 y 41 de esa Ley 39/2015, resulta la obligación de las personas jurídicas de relacionarse con las Administraciones Públicas por medios telemáticos, en todo caso, y además de manera directa, sin previo desarrollo reglamentario, puesto que cuando el legislador ha querido establecerlo para otros obligados a esta relación telemática, lo ha dicho expresamente, como ha establecido en el apartado 2.e del mismo artículo 14.

A esta progresiva implantación de la notificación electrónica se refiere la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sección 2ª, de 7 de enero de 2016 (Rec. 158/2013), al indicar que:

"Una de las formas de notificación que está ganando terreno en nuestra vida jurídica es la "notificación electrónica" que, aunque suele tener carácter voluntario, nada impide que pueda imponerse a determinados colectivos de forma obligatoria." Esta tendencia, por lo demás, es europea, como se infiere de la lectura de la Comunicación de la comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de 15 de diciembre de 2010, relativa al Plan de Acción Europeo sobre Administración electrónica 2011-2015. Pretendiéndose aprovechar las nuevas tecnologías para promover una administración pública inteligente, sostenible e innovadora".

Pues bien, conviene tener presente lo dispuesto en el artículo 41.3 Ley 39/2015, LPAC:

3. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará por el medio señalado al efecto por aquel. Esta notificación será electrónica en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración

Debe señalarse que la LPAC en su Disposición derogatoria única ha derogado expresamente, entre otras, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. También ha derogado de forma expresa determinados preceptos del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio. Y, finalmente, establece en su apartado 1 que:

"Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente Ley".

Con posterioridad, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, suprimió el artículo 115 ter 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, y modificó el 115 bis de dicha norma, que quedó redactado en los términos siguientes:

«Artículo 115 bis. Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

1. El régimen para la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente.

2. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos».

El Real Decreto 1070/2017 señala en su Introducción que:

"El régimen de notificaciones electrónicas se regula por remisión a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y a su normativa de desarrollo, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente se puedan establecer en materia tributaria no sólo mediante real decreto sino también a través de orden ministerial."

Conviene ahora recordar lo expuesto por este Tribunal Central en su Resolución de 22/01/2021, en Resolución de Recurso Extraordinario para la Unificación de Criterio (RG 4868/2020) (el subrayado es nuestro):

La LPAC derogó de forma expresa la Ley 11/2007, de 22 de junio, de forma que es aquella la que regula actualmente las relaciones por medios electrónicos de los ciudadanos con las Administraciones Públicas. Ello explica que las normas reglamentarias anteriores a la LPAC y no expresamente derogadas por ella deban entenderse derogadas tácitamente en la medida en que la contradigan.

En este sentido, la LPAC ha regulado expresamente qué interesados están obligados a relacionarse electrónicamente con ella (artículo 14.2 LPAC) y la posibilidad de que reglamentariamente las distintas Administraciones puedan establecer la obligación de relacionarse electrónicamente y 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 (artículos 14.3 y 41.1 LPAC).

Así pues, con la entrada en vigor de la LPAC las posibilidades reglamentarias de las Administraciones Públicas de obligar a relacionarse electrónicamente con ellas sólo pueden alcanzar a aquellas personas físicas, no obligadas a hacerlo por la propia LPAC, 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. Quiere ello decir que a partir de la entrada en vigor de la LPAC se mantiene vigente la obligación de relacionarse electrónicamente con la AEAT para aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC. La obligación de dichas personas físicas de relacionarse electrónicamente con la AEAT está amparada en el Real Decreto 1363/2010, y no se opone ni contradice a la LPAC, como tampoco lo hace la obligación de la AEAT de comunicarles su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del citado Real Decreto.

Sin embargo, respecto de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010 y de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma, hay que entender derogada la obligación de notificación de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada regulada en el artículo 5.1 del citado Real Decreto, toda vez que conforme al artículo 14.2 de la LPAC están obligadas a relacionarse en todo caso a través de medios electrónicos con la AEAT; lo mismo cabe decir respecto de las personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC. Todas ellas están obligadas ex lege a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas desde la entrada en vigor de la LPAC. A todas ellas obliga la LPAC a recibir las notificaciones por medios electrónicos, sin contemplar previsión alguna de notificación de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Respecto a estas personas, por tanto, la LPAC no establece obligación alguna a cargo de la Administración de notificar previamente su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada ni puede regir la obligación del artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010 porque la habilitación contenida en la LPAC para que las Administraciones Públicas puedan reglamentariamente establecer la obligación de practicar electrónicamente notificaciones no les alcanza.

La nueva redacción del artículo 115 bis del RGGI es coherente con las conclusiones anteriores. Así, en efecto, como señala la Introducción del Real Decreto 1070/2017 que proporcionó la nueva redacción, dicho precepto regula el régimen de notificaciones electrónicas por remisión a la LPAC "sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente se puedan establecer en materia tributaria no solo mediante real decreto sino también a través de orden ministerial". Tales especialidades reglamentarias en materia tributaria, entre las que se encuentra el Real Decreto 1363/2010, deben respetar en todo caso las normas administrativas generales de la LPAC, que permiten desarrollos reglamentarios para obligar a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas únicamente respecto de ciertos colectivos de personas físicas no obligados a hacerlo ya por la propia LPAC. Dichas personas físicas respecto de las cuales ha de entenderse vigente la obligación regulada en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, son, como dijimos más arriba, aquellas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC.

En conclusión, pues, desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, no puede depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO). Quiere ello decir que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma y a aquellas personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas según el artículo 14.2 de la Ley 39/2015.

La obligación de notificar la inclusión en sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se mantiene, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015,

de 1 de octubre, respecto de aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la citada Ley.

Expuesto lo anterior, entiende este Tribunal Central, que estando vigente la LPAC en la fecha en que la AEAT notificó electrónicamente la resolución del procedimiento de solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones del IS a la entidad aquí reclamante, cumpliendo dicha notificación por medios telemáticos todos los requisitos que le eran exigibles, ha de considerarse como una notificación válida y eficaz, a pesar de tratarse de un procedimiento iniciado a solicitud del interesado, siendo éste una persona obligada a relacionarse electrónicamente con la Administración, habida cuenta de su naturaleza.

Procede, por ello, confirmar la resolución de extemporaneidad acordada por el TEAR.

Quinto.

No cabe atender, tampoco, las alegaciones del obligado de que no podía recibir notificaciones en su sede electrónica al tener revocado el NIF por baja provisional por estar inactiva varios años.

A estos efectos el referido Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, en su artículo 38 "Notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada", se indica:

1. Serán válidos los sistemas de notificación electrónica a través de dirección electrónica habilitada siempre que cumplan, al menos, los siguientes requisitos:

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

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

c) Acreditar la fecha y hora de acceso a su contenido.

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

2. Bajo responsabilidad del Ministerio de la Presidencia existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios. Los ciudadanos podrán solicitar la apertura de esta dirección electrónica, que tendrá vigencia indefinida, excepto en los supuestos en que se solicite su revocación por el titular, por fallecimiento de la persona física o extinción de la personalidad jurídica, que una resolución administrativa o judicial así lo ordene o por el transcurso de tres años sin que se utilice para la práctica de notificaciones, supuesto en el cual se inhabilitará ésta dirección electrónica, comunicándose así al interesado.

3. Cuando se establezca la práctica de notificaciones electrónicas con carácter obligatorio, la dirección electrónica habilitada a que se refiere el apartado anterior será asignada de oficio y podrá tener vigencia indefinida, conforme al régimen que se establezca por la orden del Ministro de la Presidencia a la que se refiere la disposición final primera. Respecto del resto de direcciones electrónicas habilitadas dicho régimen se establecerá mediante orden del titular del Departamento correspondiente".

La Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, del Ministerio de la Presidencia 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 su artículo 7 "Referencia temporal", señala:

"1. El sistema de notificación electrónica acreditará las fechas y horas en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación. Ello tendrá lugar mediante la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica.

Para la referencia temporal de los actos y certificaciones se utilizará una marca de tiempo entendiendo por tal la asignación por medios electrónicos de la fecha y, en su caso, la hora. La fecha y hora utilizada se sincronizará con el Real Instituto y Observatorio de la Armada, de conformidad con lo previsto sobre la hora legal en el Real Decreto 1308/1992, de 23 de octubre, por el que se declara el Laboratorio del Real Instituto y Observatorio de la Armada como laboratorio depositario del patrón Nacional de Tiempo y laboratorio asociado al Centro Español de Metrología, y según las condiciones técnicas y protocolos que el citado Organismo establezca.

La información relativa a las marcas de tiempo se asociará en la forma que determine el Esquema Nacional de Interoperabilidad.

2. El sistema de dirección electrónica habilitada acreditará igualmente el acceso del destinatario al contenido del documento notificado, así como cualquier causa técnica que imposibilite alguna de las circunstancias de este artículo".

En consecuencia no cabe admitir las alegaciones del obligado sobre la imposibilidad de acceder a las notificaciones telemáticas de la AEAT, al no haberse acreditado por este "la imposibilidad técnica o material del acceso".

En este sentido, la imposibilidad técnica o material del acceso al acto objeto de notificación, a que se refiere el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, que evite la consecuencia jurídica del rechazo de la notificación, en esta forma de notificación obligatoria por medios electrónicos a través de la dirección electrónica habilitada, ha de entenderse circunscrita a la imposibilidad técnica de acceso al buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas y no al hecho de no disponer de certificado electrónico, que, además, es responsabilidad del obligado. Como se ha visto en el transcrito artículo 7 de la citada Orden PRE/878/2010, es el propio sistema de dirección electrónica habilitada el que acredita la existencia de causa técnica que imposibilite la práctica de la notificación.

Imposibilidad técnica que es claro que no se produjo en el presente caso - no se ha constatado ni acreditado que así fuese - sino que lo que ha existido, tal y como resulta del expediente, es una falta de acceso, por el obligado, al buzón electrónico asociado a su DEH en el Servicio de Notificaciones Electrónicas por una causa exclusivamente imputable a éste (carecer de certificado electrónico) siendo irrelevante, a estos efectos, las causas o motivos por los que eso sucedía (según el obligado, el estar inactiva varios años y en baja provisional).

Como señala la AEAT en su notificación de la inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias, es necesario disponer de certificado electrónico o el apoderamiento a alguien con certificado electrónico para poder acceder a las notificaciones electrónicas de la AEAT. No disponer de dicho certificado no impide, sin embargo, que el sistema de notificación funcione desplegando todos sus efectos si se realiza cumpliendo todas las condiciones a que se encuentra sujeto, sin que, en cualquier caso, el obligado haya acreditado, aquí, que el carecer de certificado o de un apoderado con certificado fuese debido a razones de fuerza mayor u otras no imputables al propio obligado.

En consecuencia, este TEAC ratifica que la reclamación económico administrativa promovida ante el TEAR se interpuso fuera de plazo, siendo plenamente procedente la resolución de inadmisión de la misma dictada por aquél, sin que procediera entrar a analizar el resto de las alegaciones realizadas por el obligado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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