

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090391

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2023

Sala 3.^a

R.G. 7460/2022

SUMARIO:

Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica. *Acreditación de la suscripción voluntaria al Servicio de Notificaciones Electrónicas.* Cuando el interesado, a través de la página web de la AEAT, se suscribe voluntariamente a las notificaciones electrónicas, dicha solicitud es recibida tanto por la propia AEAT como por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada -DEH-, que le asigna una dirección electrónica habilitada.

En este sentido, resulta claro que el «Recibo de Presentación» emitido por la AEAT con la confirmación de la suscripción, obtenido por el interesado a través del Código Seguro de Verificación -CSV-, constituye ciertamente, un documento acreditativo de la suscripción voluntaria de aquél al Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Si el interesado niega la suscripción voluntaria a dicho Servicio no bastaría para acreditar tal realidad una simple certificación de la AEAT afirmando que dicha suscripción ha existido. La AEAT debería exhibir el Recibo de Presentación por el interesado del trámite en cuestión.

Ahora bien, teniendo presente, que el prestador del servicio de DEH es conocedor también de la suscripción voluntaria a las notificaciones electrónicas solicitada por el interesado a través de la página web de la AEAT, el «certificado de notificación en DEH» del acto concreto, emitido por la AEAT a partir de la información remitida por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, entre la que se encuentre la citada suscripción voluntaria, constituye, a juicio del Tribunal, acreditación suficiente de esta circunstancia, en la medida que dicha certificación se produce automáticamente sin posibilidad de intervención por parte de la AEAT. Es un tercero, por tanto, distinto del órgano administrativo actuante, quien justifica que la suscripción voluntaria ha tenido lugar.

El Tribunal concluye, por tanto, que la acreditación de la suscripción voluntaria al Servicio de Notificaciones Electrónicas puede encontrarse en el propio acuse de recibo o certificado de notificación en la dirección electrónica habilitada de cada acto en concreto -ya sea acreditativo del acceso efectivo en plazo como de la falta de él, en cuyo caso la notificación válida se verifica igualmente-.

El art. 10.2 de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, alude a las certificaciones electrónicas que el prestador del servicio de DEH debe remitir al organismo actuante por cada notificación electrónica. Entre ellas no se encuentra la certificación de suscripción voluntaria a las notificaciones electrónicas, lo cual no obsta, a juicio del Tribunal, para que tal certificación pueda remitirse también si se tiene presente que el prestador del servicio tiene conocimiento asimismo de la solicitud de suscripción voluntaria formulada por el interesado a través de la página web de la AEAT. **(Criterio 1 de 2)** *No obligados a notificaciones electrónicas. Notificación del acto por acceso electrónico a su contenido sea por comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia tributaria sea por acceso efectivo a la dirección electrónica habilitada.* En el caso de que no resulte acreditada por la AEAT la suscripción voluntaria al sistema de notificaciones electrónicas porque el prestador del servicio de DEH no incluyera en el acuse de recibo o certificado de notificación en DEH información sobre la suscripción voluntaria del interesado a las notificaciones electrónicas y dicha información tampoco resultara acreditada por la AEAT a través del Recibo de presentación emitido por la AEAT, ello no impediría, a juicio del Tribunal Central, que deba considerarse notificación válida la que se produce cuando el interesado accede efectivamente a ella por vía telemática. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 109 y 112.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 115 bis y 115 ter.

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. 32, 36, 38 y 40 y disp. final 1.^a.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 14, 41 y 43.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), arts. 1, 2, 3, 4 y 5.

Orden PRE/878/2010 (Sistema de dirección electrónica habilitada), arts. 1, 2, 3, 9 y 10.

RD 203/2021 (Rgto. de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos), arts. 3, 41, 42 y 45.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 25 de febrero de 2022, recaída en la reclamación nº 17/00253/2019, interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

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

1. El 25 de octubre de 2018 se dictó acuerdo de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a Doña X, por deudas tributarias de la entidad F, SL, con un alcance de 24.962,98 euros.

El acuerdo de inicio se notificó en la dirección electrónica habilitada (DEH) de la interesada el día 2 de noviembre de 2018. En el "CERTIFICADO DE NOTIFICACIÓN EN DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA" que obra al expediente se indica lo siguiente:

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

Doña X (.....) está suscrito al Servicio de Notificaciones Electrónicas para el procedimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denominado AEATPI20130101UNICO .

El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de Doña X (.....) con fecha 25-10-2018 y hora 14:20 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Doña X (.....) ha accedido al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, con fecha 02-11-2018 y hora 08:03.

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

La interesada no formuló alegación alguna en el trámite concedido a tal efecto.

2. El 15 de enero de 2019 se dictó el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, que fue igualmente notificado en la DEH de la interesada el 16 de enero de 2019. En el "CERTIFICADO DE NOTIFICACIÓN EN DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA" que obra al expediente se indica lo siguiente:

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

Doña X (.....) está suscrito al Servicio de Notificaciones Electrónicas para el procedimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denominado AEATPI20130101UNICO .

El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de Doña X (.....) con fecha 16-01-2019 y hora 08:26 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Doña X (.....) ha accedido al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, con fecha 16-01-2019 y hora 11:23.

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

Segundo:

Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad interpuso la interesada la reclamación nº 17/00253/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante) el 24 de enero de 2019, alegando, en lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada, lo que sigue:

<<Según consta en el expediente, el Acuerdo de inicio del actual procedimiento de derivación se notificó en una "Dirección Electrónica Habilitada", efectuándose el trámite de la notificación el día 02/11/2018.

La recurrente no está obligada a recibir las notificaciones de la AEAT mediante el sistema NEO "Notificaciones electrónicas obligatorias", ya que se trata de un particular que no ejerce actividades económicas, si bien voluntariamente podría adherirse al procedimiento.

Pues bien, en el expediente no consta que la interesada haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, por lo que la notificación no se reputa válida y carece de cualquier efecto jurídico; no siendo correcta la notificación de inicio, todo el posterior procedimiento debe ser anulado.

La Resolución del TEAC nº 00/6268/2008, de 23/03/2010, en unificación de criterio dispone lo siguiente:

"En ningún caso consta en el expediente documento alguno que acredite que el obligado tributario haya indicado como medio preferente la notificación telemática ni tampoco consta el consentimiento de éste a la propuesta que en su caso, hubiese sido formulado por el órgano público. El artículo 12 del RD 263/1996, recoge en su apartado cuatro que "La notificación se practicará por medios telemáticos sólo para los procedimientos expresamente señalados por el interesado". En el caso presente, el procedimiento de gestión se inicia mediante requerimiento notificado por comparecencia conforme el artículo 112 de la Ley 58/2003, tras dos intentos de notificación anteriores. Por tanto en el mismo procedimiento tienen lugar intentos de notificación por el Servicio de Correos, notificación mediante publicación en el Diario Oficial de la Comunidad y notificación por medios telemáticos. No consta en el expediente que durante el desarrollo de las actuaciones gestoras el obligado tributario haya indicado que sea utilizado como medio preferente la notificación telemática en el procedimiento en cuestión."

Por su parte, la Resolución del TEAC nº 00/1408/2011, de 07/11/2013, anula una notificación por cuanto no consta en el expediente que la reclamante estuviera dada de alta en el sistema de notificaciones telemáticas, ni que tuviera obligación de estarlo.>>

El TEAR dictó resolución estimatoria, con anulación del acto impugnado, el 25 de febrero de 2022, con la siguiente argumentación:

<<TERCERO. La primera alegación del recurrente señala la incorrecta notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad en una "Dirección Electrónica Habilitada", (.....). Afirma la recurrente que no está obligado a recibir las notificaciones de la AEAT mediante el sistema NEO "Notificaciones electrónicas obligatorias", ya que se trata de un particular que no ejerce actividades económicas, y como en el expediente no consta que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, la notificación no se reputa válida y carece de cualquier efecto jurídico.

Al respecto, deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos

- Art. 109 LGT. Notificaciones en materia tributaria.

(.....).

- Art. 110 LGT. Lugar de práctica de las notificaciones.

(.....).

- Art. 111 LGT. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.

(.....).

- Art. 115 bis Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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. Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

(.....).

- Art. 14 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC, en adelante). Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

(.....).

- Art. 43 LPAC. Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

(.....).

- Art. 4. 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 adelante, RD 1363/2010). Personas y entidades obligadas.

(.....).

Conforme a los preceptos anteriores, la LGT y RGAT se remite a la normativa administrativa general, es decir, a la LPAC y al desarrollo reglamentario realizado de esta materia en el ámbito de la AEAT, el Real Decreto 1363/2010, para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de la obligación de recibir las notificaciones de las Administraciones Públicas por medios electrónicos.

En el presente caso, la recurrente es una persona física que no resultaba obligada a recibir las notificaciones por medios electrónicos al estar excluido del ámbito subjetivo de aplicación de las notificaciones por medios electrónicos según el art. 14.1 y 2 LPAC y el art. 4 Real Decreto 1363/2010, y no constando en el expediente que la interesada haya optado por dicho medio como preferente, la consecuencia lógica es que el acto de comunicación de inicio del procedimiento no haya producido sus efectos aunque pueda ser válido el contenido del acto al no haberse notificado formalmente tal acto al estar supeditada su eficacia a la correcta notificación (art. 39 LPAP).

Por tanto, debido a la incorrecta notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de responsabilidad debe estimarse la presente reclamación sin que este Tribunal deba pronunciarse sobre el fondo del asunto>>.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR 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. Planteada la cuestión por el TEAR con su resolución, que rechaza la validez de la notificación electrónica realizada a una interesada que compareció materialmente al contenido del acto, y siendo necesario establecer el criterio que impida que se produzcan otros fallos como este, el Departamento de Recaudación interpone el presente recurso extraordinario de alzada con objeto de defender que:

- Los interesados no obligados por ley a ser notificados de los actos tributarios de forma electrónica pueden, no obstante, elegirla mediante su suscripción al Servicio de Notificaciones Electrónicas. En este caso, la acreditación de esta suscripción voluntaria se encuentra en el propio certificado de notificación en la dirección electrónica habilitada (DEH) de cada acto en concreto -ya sea acreditativo de la comparecencia como de la no comparecencia, en cuyo caso la notificación válida se verifica igualmente-, puesto que tanto la propia suscripción al sistema como el certificado de notificación de cada acto en concreto se controlan y emiten por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, que no es la Administración tributaria, que tampoco puede alterar ni modificar de ninguna manera ninguno de los datos que constan en cada certificado de notificación en DEH.

- En todo caso, cualquiera que sea el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) respecto de la forma de acreditación de una suscripción voluntaria en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, cuando se acredite -siempre por el documento normalizado correspondiente, emitido por el prestador del servicio- que el interesado ha accedido electrónicamente al contenido del acto, sea por comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, sea por acceso efectivo a la DEH, habrá de entenderse que el acto en cuestión ha sido notificado válidamente.

2. Conviene recordar que, en el ámbito de las Administraciones Públicas en general, y en el de la Agencia Tributaria en particular, para aquellos contribuyentes no obligados por ley a ser notificados telemáticamente, que son los que en este recurso interesan, hay dos formas de notificación electrónica: por comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria y a través de la DEH.

La comparecencia en la Sede Electrónica es la que se hace por el interesado, de manera eventual o sistemática a través de certificado electrónico o clave pin. La notificación a través de la DEH supone la previa elección de este sistema de notificación por parte del interesado, al que se asigna esa DEH y supone que para cada acto a notificar se le envía un mensaje a su buzón electrónico asociado a la DEH. Así pues, en el primer caso hay un acto de voluntad del interesado que accede materialmente a la Sede Electrónica para conocer los actos que se han dictado y le afectan; en el segundo, el acto de voluntad es previo, cuando elige ser notificado a través de la DEH.

Estas dos formas de notificación electrónica están específicamente contempladas en el artículo 43.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En el caso de Doña X, fue ella quien solicitó ser notificada telemáticamente, y por eso en el justificante de la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad se certifica que:

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

Doña X (.....) está suscrito al Servicio de Notificaciones Electrónicas para el procedimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denominado AEATPI20130101UNICO

El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de Doña X (.....) con fecha 25-10-2018 y hora 14:20 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Doña X (.....) ha accedido al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, con fecha 02-11-2018 y hora 08:03".

Obsérvese que la Administración tributaria **certifica que el prestador del servicio le ha comunicado** que la interesada se suscribió al Servicio de Notificaciones Electrónicas, por lo que las notificaciones telemáticas son las obligadas para con ella. Es cierto que en el expediente que se remitió no consta ningún documento adicional relativo a esa elección de la interesada, pero también lo es que, de constar, **no sería más que otra certificación hecha con los datos recibidos por el prestador del servicio, puesto que estas suscripciones se hacen por vía electrónica.**

Por otra parte, el sistema de documentación de las notificaciones electrónicas realizadas por la Administración tributaria tiene un funcionamiento automático y protegido que impide la intervención de funcionario alguno para alterar los elementos, los datos, de una notificación en concreto, por lo que no podría figurar que la interesada se suscribió a esta forma de notificación de no ser cierto.

En este sentido, hay que tener en cuenta que el sistema de dirección electrónica habilitada no está creado ni mantenido por la Administración tributaria, sino por el Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática; lo único que hace la Administración tributaria es utilizarlo como usuaria, sin posibilidad alguna de modificación de su funcionamiento ni de los datos que gestiona [artículos 2 (Dirección electrónica habilitada responsabilidad del Ministerio de la Presidencia) y 10 (Condiciones de prestación del servicio) de 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]. Esta Orden es el desarrollo de la Ley 11/2007, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos y del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, que la desarrolla parcialmente.

Todas estas normas confirman lo que se ha expuesto: la elección de notificación a través de la DEH se realiza por cada interesado y consta y se custodia por el prestador del servicio -que no es la Administración tributaria-, que es quien elabora los programas necesarios para el correcto funcionamiento de la DEH. Es el prestador del servicio el que crea y gestiona el directorio de direcciones electrónicas habilitadas y el que gestiona los acuses de recibo o por mejor decir, los certificados de notificación en dirección electrónica habilitada -y, por lo tanto, todos los datos que en ellos constan- sin posibilidad alguna de modificación por la Administración tributaria.

La consecuencia de todo lo dicho es que el hecho de que en el acuse de recibo/certificado de notificación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad se certifique que Doña X está suscrita (y voluntariamente, por no estar legalmente obligada) al Servicio de Notificaciones Electrónicas, debe aceptarse como cierto.

3. Incluso en el caso de que por parte de ese TEAC se establezca que para demostrar la suscripción de un interesado al Servicio de Notificaciones Electrónicas no es suficiente con que así conste en el correspondiente acuse de recibo o certificado de notificación en dirección electrónica habilitada, ello no obstaría para que deba considerarse notificación válida la que se produce cuando el interesado accede efectivamente a ella por vía telemática.

En este sentido, ha de atenderse al fin último de la normativa, la jurisprudencia y la doctrina administrativa sobre notificación de los actos administrativos, que no es otro que tener constancia de que el interesado tuvo acceso al acto administrativo en cuestión y pudo reaccionar temporáneamente, en caso de considerarlo oportuno, no siendo

fundamental la forma de la notificación si puede llegarse a la conclusión de que el interesado tuvo conocimiento del acto.

Basta con acudir a la resolución de ese TEAC de 26 de abril de 2018, recurso 4749-15, en la que se hace una exposición clara de la idea que este Departamento quiere defender.

Además, sobre esta cuestión de considerar válidas las notificaciones y, en concreto, las notificaciones hechas por vía telemática, se ha pronunciado recientemente ese TEAC al resolver un recurso extraordinario para unificación de criterio interpuesto por este Departamento de Recaudación. Se trata de la resolución de 22 de enero de 2021, recurso 3375-19, en la que se establece el siguiente:

"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".

4. El acuse de recibo o acreditación del acceso voluntario a la Sede Electrónica es un documento en el que demuestra la comparecencia del interesado y la notificación efectiva del acto administrativo de que se trate. Este documento es generado automáticamente por el sistema una vez que esa comparecencia se produce.

Del mismo modo, cuando el interesado que se ha suscrito voluntariamente al Servicio de Notificaciones Electrónicas, accede a su DEH, el sistema genera un documento que es el acuse de recibo de la notificación o certificado de notificación en DEH.

Aplicando la normativa sobre notificaciones, la jurisprudencia y la doctrina administrativa que se han citado en este escrito, ha de concluirse que, en ambos casos, los documentos generados por el sistema son prueba de la notificación válida del acto de que se trate. Por esta razón y al margen de cualquier otra consideración, el TEAR debió entender, a nuestro juicio, que se había notificado válidamente a la interesada el acuerdo de comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad porque constaba en el expediente remitido su comparecencia electrónica efectiva respecto de ese acto administrativo, en un documento que la Administración tributaria no puede modificar de manera alguna.

5. La única diferencia que hay entre el sistema de notificación por acceso a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria y el que se realiza a través de la DEH (para aquéllos que se han suscrito voluntariamente) es que en el primero la falta de acceso no tiene ninguna consecuencia; no supone que el interesado haya rechazado la notificación.

En el caso de que el interesado se haya suscrito voluntariamente al Sistema de Notificaciones Electrónicas y se le haya asignado por ello una DEH, su falta de comparecencia supone que la notificación ha sido rechazada, con la consecuencia legal de que, no obstante, se ha realizado válidamente.

Termina el Director recurrente solicitando se estime el presente recurso extraordinario de alzada y se fije el criterio siguiente:

La acreditación de la suscripción voluntaria al Servicio de Notificaciones Electrónicas se encuentra en el propio acuse de recibo o certificado de notificación en la dirección electrónica habilitada de cada acto en concreto - ya sea acreditativo del acceso efectivo en plazo como de la falta de él, en cuyo caso la notificación válida se verifica igualmente-.

Para el caso de que no se establezca el criterio anterior, se solicita que lo sea el siguiente:

Cuando se acredite -siempre por el documento normalizado correspondiente, controlado por el prestador del servicio, que es quien facilita los datos- que el interesado no obligado por ley a ser notificado electrónicamente de los actos administrativos, ha accedido electrónicamente al contenido del acto, sea por comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, sea por acceso efectivo a la dirección electrónica habilitada, habrá de entenderse que el acto en cuestión ha sido notificado válidamente.

Cuarto:

El obligado tributario que tuvo la condición de interesado ante el TEAR (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 LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido al 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:

El régimen general de las notificaciones tributarias se recoge en los artículos 109 a 112 de la LGT, que constituyen una sección específica dentro del Capítulo II dedicado a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, incluido en el Título III sobre la aplicación de los tributos.

El artículo 109 de la LGT, desde su redacción original, dispone:

"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".

La normativa reguladora del régimen de las notificaciones tributarias se encuentra, por tanto, en cuanto a los aspectos generales, en la Ley 39/2015 sobre procedimiento administrativo común (LPAC), vigente desde 2-10-2016, y en cuanto a las especialidades para el ámbito tributario en los artículos 109 a 112 de la LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo. Los artículos 109 a 112 de la LGT aluden al lugar de práctica de las notificaciones, a las personas legitimadas para recibirlas y a la notificación por comparecencia, pero no contienen regulación alguna de las notificaciones electrónicas.

En cuanto a las notificaciones electrónicas, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, derogada por la Ley 39/2015, introdujo con carácter novedoso la utilización de medios electrónicos en materia de notificaciones administrativas. Su artículo 27 ya reguló las comunicaciones a través de medios electrónicos entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos, y su artículo 28 la práctica de la notificación por medios electrónicos.

La Ley 11/2007 incluyó la previsión de que reglamentariamente las Administraciones Públicas podían establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos (artículo 27.6). Y también la posibilidad de que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, cuando el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización (artículo 28.1).

En el **ámbito de la Administración General del Estado** y sus organismos públicos vinculados o dependientes, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, desarrolló parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, regulando entre otros aspectos en su Título V (arts. 32 al 40 Real Decreto 1671/2009) las comunicaciones y las notificaciones electrónicas para todo el ámbito administrativo (no solo el tributario).

El artículo 36.1 del RD 1671/2009 disponía que: "1. Las notificaciones se efectuarán por medios electrónicos cuando así haya sido solicitado o consentido expresamente por el interesado o cuando haya sido establecida como obligatoria conforme a lo dispuesto en los artículos 27.6 y 28.1 de la Ley 11/2007, de 22 de junio".

El artículo 32.1 del RD 1671/2009 establecía que: "1. La obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, en los supuestos previstos en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, podrá establecerse mediante orden ministerial. Esta obligación puede comprender, en su caso, la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos, así como la necesaria utilización de los registros electrónicos que se especifiquen".

El artículo 38 del RD 1671/2009 establecía en sus apartados 2 y 3 que:

"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.(....).

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 Disposición Final primera del RD 1671/2009 dispuso:

"Disposición Final primera. Sistema de notificación electrónica regulado en el artículo 38. 2

Por orden del Ministro de la Presidencia se establecerá el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2, que deberá ajustarse a las previsiones del mismo."

Fue la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, del Ministerio de la Presidencia, la que estableció el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, señalando en sus artículos 1 y 3:

"Artículo 1. Objeto

La presente Orden tiene por objeto establecer el régimen de un sistema de notificación mediante dirección electrónica habilitada, a disposición de los órganos y organismos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto en los casos de notificación voluntaria como cuando tenga carácter obligatorio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 y en la disposición final primera del Real Decreto 1671/2009, de 8 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."

"Artículo 3. Asignación de dirección electrónica habilitada

1. Se asignará una dirección electrónica habilitada, con la inclusión en el correspondiente directorio, cuando el interesado solicite su apertura.

2. Asimismo se asignará en todo caso de oficio una dirección electrónica cuando se reciba de un órgano u organismo de la Administración General del Estado el aviso para la práctica de una notificación conforme al sistema establecido en la presente Orden."

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 Introducción, 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:

"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 Introducción 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".

El 1 de enero de 2011 entró en vigor el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que regula supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Señala en su Introducción:

"La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, ha supuesto un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración.

Esa misma Ley 11/2007, de 22 de junio, permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo.

Por un lado, en el ámbito administrativo general, el 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 32, tras disponer que la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, podrá establecerse mediante Orden ministerial, precisa que dicha obligación puede comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos.

Dicho Real Decreto desarrolla en su artículo 38 la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo que 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.

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

el ámbito de competencias del Estado, la 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 se regulará por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante esta habilitación para el desarrollo por Orden ministerial, se considera conveniente que la regulación del marco general del establecimiento de la obligatoriedad de uso de medios electrónicos en las relaciones con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dada la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa, se lleve a cabo mediante Real Decreto aprobado en Consejo de Ministros.

Asimismo, **no obstante la posibilidad que se otorga a las Administraciones tributarias para establecer sistemas electrónicos de notificación propios, se ha considerado más oportuno que la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adhiera al sistema de dirección electrónica habilitada que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración del Estado, previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre**, respetando al mismo tiempo todos los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria.

La opción reglamentaria por este específico sistema de dirección electrónica habilitada simplifica el régimen previsto en el artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, al hacer innecesaria la publicación oficial del acuerdo de asignación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de la necesaria comunicación del mismo al obligado tributario con anterioridad a la práctica de notificaciones en la dirección electrónica habilitada."

Disponen los artículos 1 y siguientes del RD 1363/2010:

"Artículo 1. Objeto

El presente real decreto tiene por objeto establecer los supuestos en que las personas y entidades que se detallan en el artículo 4 están obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de sus competencias."

"Artículo 2. Sistema de notificación en dirección electrónica habilitada

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

"Artículo 3. Ámbito de aplicación

1. Las personas y entidades a que se refiere el artículo siguiente estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada, **previa recepción de la comunicación regulada en el artículo 5.**

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar las notificaciones 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, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. Esta opción no corresponderá al obligado cuando concurren las circunstancias previstas en la letra b) siguiente.

b) Cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

c) Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

3. Si en algunos de los supuestos referidos en el apartado anterior la Agencia Estatal de Administración Tributaria llegara a practicar la comunicación o notificación por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada.

4. En ningún caso se efectuarán en la dirección electrónica habilitada las siguientes comunicaciones y notificaciones:

a) Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.

b) Las que, con arreglo a su normativa específica, deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado o en otro lugar señalado al efecto por la normativa o en cualquier otra forma no electrónica.

c) Las que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.

d) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

e) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios electrónicos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.

f) Las dirigidas a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el desarrollo del servicio de colaboración.

g) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.

h) Las que deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

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

"Artículo 4. Personas y entidades obligadas

1. Estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal -NIF- que empiece por la letra A), sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B), así como las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N), los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W), las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U), y las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones, Fondo de capital riesgo, Fondo de inversiones, Fondo de titulización de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulización hipotecaria o Fondo de garantía de inversiones.

2. Igualmente, con independencia de su personalidad o forma jurídica, estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les practique la Agencia Estatal de Administración Tributaria las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por el artículo 3.5 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, de 27 de julio.

b) Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal, regulado por el capítulo VII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

c) Que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades, regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual, regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

e) Aquellas que tengan la condición de representantes aduaneros según lo dispuesto en el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero, o presenten declaraciones aduaneras por vía electrónica."

"Artículo 5. Comunicación de la inclusión"

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.

2. En los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada se podrá realizar junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.

3. Cuando en aplicación del apartado 1 anterior se practique la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada."

El 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, de Firma Electrónica, y en la Ley 11/2007, de 22 de junio, 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 Introducción 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 tributaria 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, se publica en el Boletín Oficial del Estado del 2-10-2015 la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), vigente desde el 2 de octubre de 2016. Cabe destacar de su Introducción lo siguiente:

" III.

(.....).

El desarrollo de las tecnologías de la información y comunicación también ha venido afectando profundamente a la forma y al contenido de las relaciones de la Administración con los ciudadanos y las empresas.

Si bien la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ya fue consciente del impacto de las nuevas tecnologías en las relaciones administrativas, fue la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, la que les dio carta de naturaleza legal, al establecer el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, así como la obligación de éstas de dotarse de los medios y sistemas necesarios para que ese derecho pudiera ejercerse. Sin embargo, en el entorno actual, la tramitación electrónica no puede ser todavía una forma especial de gestión de los procedimientos sino que debe constituir la actuación habitual de las Administraciones. Porque una Administración sin papel basada en un funcionamiento íntegramente electrónico no sólo sirve mejor a los principios de eficacia y eficiencia, al ahorrar costes a ciudadanos y empresas, sino que también refuerza las garantías de los interesados. En efecto, la constancia de documentos y actuaciones en un archivo electrónico facilita el cumplimiento de las obligaciones de transparencia, pues permite ofrecer información puntual, ágil y actualizada a los interesados.

Por otra parte, la regulación de esta materia venía adoleciendo de un problema de dispersión normativa y superposición de distintos regímenes jurídicos no siempre coherentes entre sí, de lo que es muestra la sucesiva aprobación de normas con incidencia en la materia, entre las que cabe citar: la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio; la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible; la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, o la Ley 20/1013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado.

Ante este escenario legislativo, resulta clave contar con una nueva Ley que sistematice toda la regulación relativa al procedimiento administrativo, que clarifique e integre el contenido de las citadas Ley 30/1992, de 26 de noviembre y Ley 11/2007, de 22 de junio, y profundice en la agilización de los procedimientos con un pleno funcionamiento electrónico. Todo ello revertirá en un mejor cumplimiento de los principios constitucionales de eficacia y seguridad jurídica que deben regir la actuación de las Administraciones Públicas.

(.....)

V.

(.....)

El título II, de la actividad de las Administraciones Públicas, se estructura en dos capítulos. El capítulo I sobre normas generales de actuación **identifica como novedad, los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.**

(.....)

Merecen una mención especial las **novedades introducidas en materia de notificaciones electrónicas, que serán preferentes y se realizarán en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada única, según corresponda.**

Asimismo, se incrementa la seguridad jurídica de los interesados estableciendo nuevas medidas que garanticen el conocimiento de la puesta a disposición de las notificaciones como: el envío de avisos de notificación, siempre que esto sea posible, a los dispositivos electrónicos y/o a la dirección de correo electrónico que el interesado haya comunicado, así como el acceso a sus notificaciones a través del Punto de Acceso General Electrónico de la Administración que funcionará como un portal de entrada.

(.....)

Destaca igualmente, la **disposición sobre las especialidades por razón de la materia donde se establece una serie de actuaciones y procedimientos que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo previsto en esta Ley, entre las que cabe destacar las de aplicación de los tributos y revisión en materia tributaria y aduanera**, las de gestión, inspección, liquidación, recaudación, impugnación y revisión en materia de Seguridad Social y Desempleo, en donde se entienden comprendidos, entre otros, los actos de encuadramiento y afiliación de la Seguridad Social y las aportaciones económicas por despidos que afecten a

trabajadores de cincuenta o más años en empresas con beneficios, así como las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería."

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."

Respecto de la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas y de las condiciones y práctica de las notificaciones, la LPAC establece en sus artículos 14, 41 y 43 lo que sigue:

"Artículo 14. *Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas*

1. Las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas. El medio elegido por la persona para comunicarse con las Administraciones Públicas podrá ser modificado por aquella en cualquier momento.

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.
- e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

3. Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos 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".

"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, a través de la dirección electrónica habilitada única (como sucede en el caso aquí examinado), 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 el artículo 41, 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.

El 2 de abril de 2021 entró en vigor el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos. Dicha norma, que no estaba vigente al tiempo de las notificaciones a que se refiere el presente recurso extraordinario de alzada, se ocupa del derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas en su artículo 3 y de las comunicaciones y notificaciones electrónicas en sus artículos 41 a 45.

Tercero:

La controversia planteada en el presente recurso extraordinario de alzada concierne a la notificación practicada por la AEAT a la interesada, Doña X, en una Dirección Electrónica Habilitada (DEH).

Es cuestión pacífica que la interesada no estaba obligada a recibir notificaciones de la AEAT por medios electrónicos.

El TEAR considera que la notificación a la interesada en una DEH del acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad no es válida, porque no estando aquélla obligada a recibir las notificaciones de la AEAT por medios electrónicos, no consta en el expediente administrativo su consentimiento expreso a la utilización de tales medios.

El Director recurrente, por su parte, sostiene que la acreditación de la suscripción voluntaria por la interesada al servicio de notificaciones electrónicas se encuentra en el propio acuse de recibo o certificado de notificación en la DEH del acto en concreto, porque el control de dicha suscripción y la emisión del certificado de notificación en la DEH corresponden al prestador del servicio de notificaciones electrónicas, que no es la Administración tributaria, la cual no puede alterar de ninguna manera los datos que constan en cada certificado.

Para el caso de que no comparta este Tribunal Central la postura indicada, solicita el Director que se apruebe como criterio que cuando se acredite -siempre por el documento normalizado correspondiente, controlado por el prestador del servicio, que es quien facilita los datos- que el interesado no obligado por ley a ser notificado electrónicamente de los actos administrativos, ha accedido electrónicamente al contenido del acto, sea por comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, sea por acceso efectivo a la dirección electrónica habilitada, habrá de entenderse que el acto en cuestión ha sido notificado válidamente.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 41.1 de la LPAC "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".

Resulta claro, por tanto, que la notificación a Doña X en la DEH del acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad exigía una comunicación previa a la AEAT por parte de aquélla de que las

notificaciones se practicaran por medios electrónicos. Tal comunicación había de hacerse por medio de los modelos normalizados establecidos al efecto.

La página web de la AEAT informa concretamente sobre la "Suscripción voluntaria a notificaciones electrónicas" (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/notificaciones-electronicas-ayuda-tecnica/suscripcion-voluntaria-notificaciones-electronicas.html>) en los términos siguientes:

<<Suscripción voluntaria a notificaciones electrónicas

La gestión "Suscribirse voluntariamente a las notificaciones electrónicas" permite consultar, dar de alta o dar de baja los procedimientos de la AEAT para recibir notificaciones por vía electrónica.

Puedes identificarte con Cl@ve PIN y con certificado / DNI electrónico.

(.....)

Los procedimientos disponibles son los siguientes:

AEATPI20130101UNICO - Notificaciones de Actuaciones y Procedimientos de la Agencia Tributaria

AEATPI20050425IVANOR - Gestión de Devoluciones de IVA a no residentes

Selecciona el procedimiento o los procedimientos que quieras dar de alta y pulsa "**Firmar y Enviar**".

(.....)

Se mostrará una página de respuesta con la confirmación de la suscripción y el Código Seguro de Verificación (CSV).

(.....)

Accede a "**Cotejo de documentos mediante Código Seguro de Verificación**" en la sede electrónica para obtener el recibo de presentación del trámite.

Si accedes a "Suscribirse voluntariamente a las notificaciones electrónicas" y ya te has suscrito previamente a algún procedimiento, este aparecerá informado. Podrás darte de baja y también realizar el alta de otro procedimiento no suscrito.

(.....)>>

De lo expuesto se infiere que cuando un obligado tributario se suscribe voluntariamente a las notificaciones electrónicas a practicar por la AEAT se genera automáticamente un documento (recibo de presentación) con un código seguro de verificación, documento que acredita dicha suscripción.

El Director recurrente considera que la acreditación de la suscripción voluntaria por la interesada al servicio de notificaciones electrónicas se encuentra en el propio acuse de recibo o certificado de notificación en la DEH del acto en concreto.

Dicho acuse de recibo o certificado, tal como recogimos en el antecedente de hecho primero, disponía lo siguiente (el énfasis es añadido):

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

Doña X (.....) está suscrito al Servicio de Notificaciones Electrónicas para el procedimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denominado AEATPI20130101UNICO .

El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de Doña X (.....) con fecha 25-10-2018 y hora 14:20 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Doña X (.....) ha accedido al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, con fecha 02-11-2018 y hora 08:03.

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

Vemos, por tanto, que en el acuse de recibo o certificado de notificación en la DEH se certifica por la AEAT, de acuerdo con la información remitida por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, entre otras cosas, que "**Doña X (.....) está suscrito al Servicio de Notificaciones Electrónicas para el procedimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denominado AEATPI20130101UNICO**".

El procedimiento denominado AEATPI20130101UNICO es, como indicamos anteriormente por referencia a la página web de la AEAT, el de "Notificaciones de Actuaciones y Procedimientos de la Agencia Tributaria".

En el fundamento de derecho segundo señalamos que fue la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, del Ministerio de la Presidencia, la que estableció el régimen del sistema de DEH previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, a disposición de los órganos de la Administración General del Estado, tanto en los casos de notificación voluntaria como cuando tengan carácter obligatorio, régimen al que se adhirió la AEAT.

Dispone el artículo 2 de dicha Orden:

"Artículo 2. Dirección electrónica habilitada responsabilidad del Ministerio de la Presidencia

1. La titularidad de la dirección electrónica a partir de la cual se construyan las direcciones electrónicas habilitadas de los interesados, corresponde al Ministerio de la Presidencia.

2. La prestación del servicio de dirección electrónica habilitada se llevará a cabo por el Ministerio de la Presidencia, directamente, o a través del prestador que se establezca conforme a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico.

3. El directorio del servicio de dirección electrónica habilitada deberá recoger el nombre y apellidos o la razón o denominación social del interesado, el número de identificación fiscal y la dirección electrónica habilitada.

4. (.....)"

El artículo 3 de la Orden regula la asignación de la DEH en los términos siguientes:

"Artículo 3. Asignación de dirección electrónica habilitada

1. Se asignará una dirección electrónica habilitada, con la inclusión en el correspondiente directorio, cuando el interesado solicite su apertura.

2. Asimismo se asignará en todo caso de oficio una dirección electrónica cuando se reciba de un órgano u organismo de la Administración General del Estado el aviso para la práctica de una notificación conforme al sistema establecido en la presente Orden".

Por su parte, el artículo 9, concerniente a la disponibilidad del sistema, indica en sus dos primeros apartados:

"Artículo 9. Disponibilidad

1. El sistema de dirección electrónica habilitada posibilitará el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica correspondiente, tanto para solicitar la asignación de una dirección electrónica habilitada como para acceder al contenido de las notificaciones puestas a su disposición.

2. El acceso se producirá a través del Punto de Acceso General de la Administración General del Estado, así como de las sedes electrónicas del Ministerio de la Presidencia y de los órganos u organismos adheridos al sistema o, en su caso, del prestador del servicio de dirección electrónica".

Finalmente, señala el artículo 10 de la Orden:

"Artículo 10. Condiciones de prestación del servicio

1. El órgano, organismo o entidad al que, en su caso, corresponda la prestación del sistema de dirección electrónica habilitada, llevará a cabo las siguientes funciones:

a) **Crear y mantener el directorio de direcciones electrónica habilitadas con la información proporcionada por los interesados.**

b) Almacenar y custodiar los avisos de puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada.

c) Gestionar los acuses de recibo de los interesados y de los órganos u organismos notificadores.

d) Mantener el registro de eventos de las notificaciones, el cual contendrá, al menos, la dirección electrónica, la traza de la fecha y la hora de la recepción de la puesta a disposición en la dirección electrónica y del acceso del interesado a la notificación y la descripción del contenido de la notificación.

e) Impedir el acceso al contenido de las notificaciones que se entienden rechazadas por el transcurso de diez días desde su puesta a disposición.

f) Establecer las medidas organizativas y técnicas para que la disponibilidad del servicio sea de siete días a la semana y veinticuatro horas al día.

g) Potestativamente, otras funciones de mejora del servicio y complementarias de las expresadas, como es el caso de aviso de puesta a disposición de los interesados de las notificaciones mediante mensajería o de cualquier otro modo.

2. El prestador del servicio de dirección electrónica habilitada deberá remitir al órgano u organismo actuante por cada notificación electrónica:

a) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que recibe el aviso de puesta a disposición enviada por el órgano u organismo notificador.

b) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que se produce la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio acto o actuación notificada o, al menos, su sello electrónico.

c) Certificación electrónica en la que conste la fecha y hora en la que se produce el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

d) Certificación electrónica del transcurso del plazo de diez días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

e) Certificación electrónica de cualquier incidencia que se produzca en la práctica de lo dispuesto en los apartados anteriores.

3. En el caso de cese de actividad o cambio del prestador del servicio de dirección electrónica, las bases de datos, los programas informáticos asociados, el registro de eventos y el dominio de direcciones electrónicas con las notificaciones que existan en ese momento y la documentación técnica, deberán entregarse al Ministerio de la Presidencia, o a la entidad que éste designe debidamente actualizadas.

4. Los programas necesarios para el correcto funcionamiento del sistema de notificación serán suministrados a los órganos y organismos notificadores por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada".

De los artículos expuestos se infiere que el prestador del servicio de DEH es quien crea y mantiene el directorio de direcciones electrónicas habilitadas con la información proporcionada por los interesados. De este modo, es quien asigna una dirección electrónica habilitada, y la incluye en el directorio correspondiente, cuando el interesado la solicita.

Así las cosas, cuando el interesado, a través de la página web de la AEAT, se suscribe voluntariamente a las notificaciones electrónicas, dicha solicitud es recibida tanto por la propia AEAT como por el prestador del servicio de DEH, que le asigna una dirección electrónica habilitada.

En este sentido, resulta claro que el "Recibo de Presentación" emitido por la AEAT con la confirmación de la suscripción, obtenido por el interesado a través del CSV, y al que nos hemos referido más arriba al mencionar la información contenida en la página web de la AEAT sobre la "Suscripción voluntaria a notificaciones electrónicas", constituye, ciertamente, un documento acreditativo de la suscripción voluntaria de aquél al Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Si el interesado niega la suscripción voluntaria a dicho Servicio no bastaría para acreditar tal realidad una simple certificación de la AEAT afirmando que dicha suscripción ha existido. La AEAT debería exhibir el Recibo de Presentación por el interesado del trámite en cuestión.

Ahora bien, teniendo presente, como dijimos más arriba, que el prestador del servicio de DEH es conector también de la suscripción voluntaria a las notificaciones electrónicas solicitada por el interesado a través de la página web de la AEAT, el "certificado de notificación en DEH" del acto concreto, emitido por la AEAT a partir de la información remitida por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, entre la que se encuentre la citada suscripción voluntaria, constituye, a nuestro juicio, acreditación suficiente de esta circunstancia, en la medida que dicha certificación se produce automáticamente sin posibilidad de intervención por parte de la AEAT. Es un tercero, por tanto, distinto del órgano administrativo actuante, quien justifica que la suscripción voluntaria ha tenido lugar.

Hemos de concluir, por tanto, que la acreditación de la suscripción voluntaria al Servicio de Notificaciones Electrónicas puede encontrarse en el propio acuse de recibo o certificado de notificación en la dirección electrónica habilitada de cada acto en concreto -ya sea acreditativo del acceso efectivo en plazo como de la falta de él, en cuyo caso la notificación válida se verifica igualmente-.

El artículo 10.2 de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, alude a las certificaciones electrónicas que el prestador del servicio de DEH debe remitir al organismo actuante por cada notificación electrónica. Entre ellas no se encuentra la certificación de suscripción voluntaria a las notificaciones electrónicas, lo cual no obsta, a nuestro juicio, para que tal certificación pueda remitirse también si se tiene presente, como apuntamos, que el prestador del servicio tiene conocimiento asimismo de la solicitud de suscripción voluntaria formulada por el interesado a través de la página web de la AEAT.

En el caso de que no resulte acreditada por la AEAT la suscripción voluntaria al sistema de notificaciones electrónicas porque el prestador del servicio de DEH no incluyera en el acuse de recibo o certificado de notificación en DEH información sobre la suscripción voluntaria del interesado a las notificaciones electrónicas y dicha información tampoco resultara acreditada por la AEAT a través del Recibo de presentación emitido por la AEAT, ello no impediría, a juicio de este Tribunal Central, que deba considerarse notificación válida la que se produce cuando el interesado accede efectivamente a ella por vía telemática.

En este sentido, como indica el Director recurrente, ha de atenderse al fin último de la normativa, la jurisprudencia y la doctrina administrativa sobre notificación de los actos administrativos, que no es otro que tener constancia de que el interesado tuvo acceso al acto administrativo en cuestión y pudo reaccionar temporáneamente, en caso de considerarlo oportuno, no siendo fundamental la forma de la notificación si puede llegarse a la conclusión de que el interesado tuvo conocimiento del acto.

Baste recordar a este respecto la jurisprudencia del Tribunal Supremo manifestada en diversas sentencias, entre otras, la de 25 de marzo de 2021 (rec. casación 6099/2019), que afirma lo siguiente:

<<TERCERO. (.....).

3. Reiteradamente se ha pronunciado esta Sala sobre la eficacia de las notificaciones, resultando ilustrativas las sentencias de 26 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 5423/2008), 19 de enero de 2012 (rec. cas. núm. 4954/2009), 22 de septiembre 2011 (rec. cas. núm. 2807/2008) y 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 3007/2007), que condensan toda la doctrina sobre las notificaciones, afirmando la primera de ellas lo siguiente:

"Por ello, consideramos necesario realizar una serie de consideraciones con relación a la eficacia de las notificaciones tributarias antes de analizar las circunstancias del caso.

Con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.

Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento. La existencia de un número considerable de pronunciamientos de esta Sala aconseja realizar un esfuerzo sistematizador que permita, sin olvidar el necesario análisis del caso, incorporar criterios interpretativos a la hora de abordar su tratamiento.

El punto de partida de esta labor no puede ser otro que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, reconocer que los actos de notificación " cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes" (STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 2); teniendo la "finalidad material de llevar al conocimiento" de sus destinatarios los actos y resoluciones " al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva" sin indefensión garantizada en el art. 24.1 CE (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2).

Y aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable *mutatis mutandis* a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente [SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5].

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que **es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo "el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución"** (SSTC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; y 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3), con el "consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados" [SSTC 155/1988, FJ 4; 112/1989, FJ 2; 91/2000, de 30 de marzo; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; 19/2004, de 23 de febrero; y 130/2006, de 24 de abril,

FJ 6. En igual sentido Sentencias de esta Sala de 25 de octubre de 1996 (rec. apel. núm. 13199/1991), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apel. núm. 12960/1991), FD Segundo].

Lo anterior implica, básicamente, en lo que aquí interesa, **que si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio - y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia** [SSTC 101/1990, de 4 de junio, FJ1; 126/1996, de 9 de julio, FJ 2; 34/2001, de 12 de febrero, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de mayo, FJ 2; y 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2].

Igual doctrina se contiene en distintos pronunciamientos de esta Sala. En particular, **hemos aclarado que el rigor procedimental en materia de notificaciones " no tiene su razón de ser en exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagran el Art. 24 de la Constitución "** [Sentencias de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero; de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto]; hemos afirmado que las exigencias formales " sólo se justifican en el sentido y en la medida en que cumplan una finalidad" (Sentencia de 6 de junio de 2006, cit., FD Tercero); hemos dicho que "todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación" entre el órgano y las partes " no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido en determinadas circunstancias o no se ha producido" [Sentencia de 25 de febrero de 1998, cit., FD Primero]; hemos destacado que " el objeto de toda notificación administrativa y de las formalidades de que ha de estar revestida, para tener validez, es el de garantizar que el contenido del acto, en este supuesto de la liquidación tributaria, llegue a conocimiento del obligado" [Sentencia de 7 de octubre de 1996 (rec. cas. núm. 7982/1990), FD Segundo]; **hemos declarado que "[l]os requisitos formales de las notificaciones, que las diferentes normas invocadas establecen, tienen por finalidad garantizar que el contenido del acto administrativo llegue cabalmente a conocimiento del interesado y que incluya los medios y plazos de impugnación, de forma que, cuando ese fin está cumplido, pierden las referidas formalidades su razón de ser y cualesquiera que sean otras consecuencias que pudieran producir su inobservancia (responsabilidad del funcionario, por ejemplo), lo que no puede causar es la anulación de la notificación misma pues resultaría absurdo convertir el medio (el requisito garante de que la notificación se produce) en fin de sí mismo"** [Sentencia de 2 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5572 /1998), FD Tercero]; y, en fin, hemos dejado claro que " **lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas**", de manera que " **cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado"** [Sentencia de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Cuarto].

En otros términos, "y como viene señalando el Tribunal Constitucional " η [i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE " ni, al contrario, " una notificación correctamente practicada en el plano formal" supone que se alcance " la finalidad que le es propia", es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991, FJ 5; 290/1993, FJ 4; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado" [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

Por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio, FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], ni, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones (SSTC 68/1986, de 27 de mayo, FJ 3; y 93/1992, de 11 de junio, FJ 4).

Cuarto.

Una vez establecido que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva, conviene comenzar aclarando, como presupuesto general, que **lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo**, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente, como hemos señalado anteriormente, muy casuística- pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

La primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración. Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, "declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias" [Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. cas. en interés de ley 6561/1996), FD Octavo].

Esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio " recae normativamente sobre el sujeto pasivo", " si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria". En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles.

Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, *mutatis mutandis*, a la Administración.

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter "residual", "subsidiario", "supletorio" y "excepcional", de "último remedio" -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2], ha señalado que tal procedimiento " sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación" (STC 65/1999, cit., FJ 2); que el órgano judicial " ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación" (SSTC 163/2007, cit., FJ 2; 231/2007, cit., FJ 2; en términos similares, SSTC 2/2008, cit., FJ 2; 128/2008, cit., FJ 2; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2; 223/2007, cit., FJ 2; y 231/2007, cit., FJ 2). En fin, recogiendo implícita o explícitamente esta doctrina, en la misma dirección se ha pronunciado recientemente esta Sala en Sentencias de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FD Tercero; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FD 3; de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero; de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006), FD Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto.

Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones:

- En primer lugar, que el deber de diligencia del órgano judicial a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica (inicio de actuaciones judiciales o actos procesales de un procedimiento ya abierto) [SSTC 113/2001, cit., FJ 5; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2].

- En segundo lugar, que " dicha obligación debe ponderarse en función de la mayor o menor dificultad que el órgano judicial encuentre para la identificación o localización de los titulares de los derechos e intereses en cuestión, pues no puede imponérseles a los Tribunales la obligación de llevar a cabo largas y complejas indagaciones ajenas a su función" (STC 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2; y Sentencia de esta Sala 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero); sin que se pueda " demandar del Juez o Tribunal correspondiente

una desmedida labor investigadora y de cercioramiento sobre la efectividad del acto de comunicación en cuestión" (STC 113/2001, de 7 de mayo, FJ 5; en términos parecidos, SSTC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; y 76/2006, de 13 de marzo).

- En tercer lugar, el Tribunal Constitucional viene señalando que existe un especial deber de diligencia de la Administración cuando se trata de la notificación de sanciones, con relación a las cuales, en principio, "antes de acudir a la vía edictal", debe "intentar la notificación en el domicilio que aparezca en otros registros públicos" (SSTC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2).

Todos los citados elementos deben ser ponderados tendiendo siempre presente, de un lado, el principio antiformalista que, como ya hemos señalado, rige en materia de notificaciones, y, en síntesis, viene a implicar que, en este ámbito, lo decisivo no es que se cumplan las formalidades legales, sino que el interesado haya tenido o haya podido tener conocimiento tempestivo del acto; y, de otro, el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados.

En lo que a los ciudadanos se refiere, esta Sala ha señalado que el principio de buena fe "impid[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos" [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone " un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija" [Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo], lo que conlleva, entre otros los siguientes corolarios:

a) Que el acto o resolución debe entenderse por correctamente practicada cuando, como advierten expresamente algunas normas vigentes (arts. 111.2 LGT; 59.4 de la Ley 30/1992; y 43.a) del Real Decreto 1829/1999), el interesado rehúse su notificación [Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 3302/2006), FD Tercero; en los mismos términos, Sentencias de 2 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 3251/2006), FD Tercero; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

b) Que carece de trascendencia que la notificación sea defectuosa si consta que el interesado ha podido conocer la decisión que se le pretendía comunicar; porque el principio de buena fe impide tutelar al recurrente cuando utiliza los errores incurridos por la Administración en la notificación, " con propósitos no de auténtica defensa, sino de obstrucción a la actuación de la Administración tributaria" [Sentencia de 28 de julio de 2000 (rec. cas. núm. 6927/1995), FD Tercero].

c) Que si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio - y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles-, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009, cit., FD Segundo].

d) Y, finalmente, que, con carácter general, no cabe que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con persona improcedente cuando recibió sin problemas y sin reparo alguno otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona [STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; ATC 89/2004, de 22 de marzo, FJ 3; ATC 387/2005, de 13 de noviembre, FJ 3; Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Cuarto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apelación. núm. 12960/1991), FD Segundo].

La buena fe, sin embargo, no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4), especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas (SSTC 54/2003, de 24 de marzo, FFJJ 2 a 4; 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 4; 157/2007, de 2 de julio, FJ 4; 226/2007, de 22 de octubre, FJ 4; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 3; 128/2008, de 27 de octubre, FFJJ 2 y 3; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 3)">>.

De la jurisprudencia mencionada se infiere que aún cuando no resultara acreditada la suscripción voluntaria al sistema de notificaciones electrónicas y, por ende, el interesado no esté obligado a recibir las notificaciones por dicha vía, debe tenerse por válidamente notificado el acto si el obligado tributario accede electrónicamente a su contenido sea por comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, sea por acceso efectivo a la

dirección electrónica habilitada. Tanto el acceso del interesado a la Sede Electrónica de la AEAT como el acceso a la DEH genera automáticamente un documento que acredita la notificación del acto y que la Administración no puede modificar.

De este modo, aunque el TEAR considerara -erróneamente, a nuestro juicio- que no obraba al expediente justificante del consentimiento expreso del interesado a recibir notificaciones de la AEAT por medios electrónicos, no debió invalidar la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad toda vez que sí constaba la comparecencia electrónica del interesado en la DEH en un documento emitido por la AEAT a partir de la información suministrada por el prestador del servicio de notificaciones electrónicas.

Este Tribunal Central, como recuerda el Director recurrente, en su resolución de 22 de enero de 2021 (RG 3375/2019), dictada en unificación de criterio, ya había concluido que "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 documental, en aquellos casos en los que aquél no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos".

Aunque no vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, la validez de la notificación del acto a quien no estando obligado a recibirla por medios electrónicos accede electrónicamente a su contenido se contempla en la actualidad en el artículo 42.2 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, que dispone:

"2. Con independencia de que un interesado no esté obligado a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas o de que no haya comunicado que se le practiquen notificaciones por medios electrónicos, su comparecencia voluntaria o la de su representante en la sede electrónica o sede asociada de una Administración, organismo público o entidad de derecho público vinculado o dependiente o a través de la Dirección Electrónica Habilitada única, y el posterior acceso al contenido de la notificación o el rechazo expreso de esta tendrá plenos efectos jurídicos".

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 (AEAT),

ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Constituye acreditación suficiente de la suscripción voluntaria al Servicio de Notificaciones Electrónicas el propio acuse de recibo o certificado de notificación en la dirección electrónica habilitada de cada acto en concreto (ya sea acreditativo del acceso efectivo en plazo como de la falta de él) cuando contenga, asimismo, como información remitida por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, dicha suscripción voluntaria.

Si no resulta acreditada por la AEAT la suscripción voluntaria al sistema de notificaciones electrónicas y, por ende, el interesado no esté obligado a recibir las notificaciones por dicha vía, debe tenerse por válidamente notificado el acto si el obligado tributario accede electrónicamente a su contenido sea por comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, sea por acceso efectivo a la dirección electrónica habilitada, constandingo acreditadas tales circunstancias en el documento normalizado correspondiente emitido por la AEAT a partir de los datos facilitados por el prestador del servicio de notificaciones electrónicas.

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