

SECCION DERECHOS Y GARANTÍAS

CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN MATERIA DE NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS. A PROPÓSITO DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 8 DE ENERO DE 2015

Documento redactado por Ana María Juan Lozano e Ignacio Arraez Bertolín

Sección formada por:

- Enrique Giménez-Reyna Rodríguez (*Coordinador*)
- Felipe Alonso Fernández
- José Fco. Álvarez Díaz
- Ignacio Arraez Bertolín
- Rafael Lloréns Sellés
- Javier Martín Fernández
- Abelardo Delgado Pacheco
- Francisco Hernández González
- Ana María Juan Lozano
- Cesar García Novoa
- Tomás Marcos Sánchez

1. Introducción: la interpretación flexible o restringida de los requisitos en materia de notificaciones tributarias

La notificación al obligado tributario por parte de la Administración Pública de acuerdos en materia fiscal constituye una permanente fuente de conflictos, dada la trascendencia que una incorrecta notificación comporta para los derechos del administrado. La indefensión intrínseca a toda actuación administrativa sin conocimiento del interesado resulta de especial gravedad en un ámbito por naturaleza gravoso, como es el fiscal. Sumado a este aspecto, destaca el carácter limitado en el tiempo que por mor de la seguridad jurídica restringe el margen de actuación de la Administración Tributaria y que tiene como límites fundamentales la caducidad de las actuaciones y la prescripción extintiva de los derechos.

Pues bien, ambos institutos, la caducidad y la prescripción, por su configuración eminentemente temporal, requieren la determinación precisa del día *a quo*, esto es, del momento a partir del cual se han de entender iniciados sus correspondientes plazos legales. En particular, en las actuaciones iniciadas de oficio es esencial determinar el momento en que el obligado tributario ha tenido conocimiento del inicio de las mismas o, cuanto menos, que ha podido conocer tal inicio.

La Ley 58/2003, General Tributaria, recoge una regulación parcial de la notificación administrativa que se completaba esencialmente con lo prevenido en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Este régimen ha sido trasladado a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en sus artículos 40 y siguientes.

Pues bien, pese a que el régimen legal resulta bastante claro, constituye un aspecto en constante debate y con dispares posturas el relativo a la interpretación de los requisitos del mismo.

En efecto, la jurisprudencia, en sentido amplio (incluimos pues los pronunciamientos de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia), en aras de un antiformalismo que preserve la justicia material, realiza una interpretación flexible de los requisitos exigidos a las notificaciones tributarias, como seguidamente pasaremos a analizar. Sin embargo, un reciente pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015 preconiza una postura más pegada a la letra de la ley que, paradójicamente, resulta más garantista en favor del administrado y más exigente con la Administración. Dicho pronunciamiento es objeto de análisis en la parte final del presente trabajo.

2. Normativa vigente aplicable a las notificaciones en materia tributaria

Con carácter previo al estudio de las distintas interpretaciones en materia de notificaciones tributarias, hemos de exponer sucintamente el régimen legal de la misma. Así pues, los artículos 109 a 112 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, efectúan una remisión genérica a las normas administrativas generales, con determinadas especialidades en materia tributaria que son objeto de regulación específica. En concreto, el artículo 110 establece:

“Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.

1. (...)

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

Por su parte, el artículo 112, relativo a las notificaciones por comparecencia, indica:

*“Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e **intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal**, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. (...)”*

Respecto a los dos intentos de notificación en el domicilio, el artículo 59.2 de la Ley 30/1992, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, que se aplica supletoriamente a los procedimientos tributarios en todo lo no previsto por su normativa específica, precisaba en su redacción vigente hasta la Ley 39/2015:

*“Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. **Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta DENTRO DE LOS TRES DÍAS SIGUIENTES”***

En este sentido, la sentencia del TS, dictada en casación, de 13 de febrero de 2014 (RJ2014/1344), en la que es ponente el Excmo. Sr. Manuel Martín Timón, establece que « *“en el presente caso el Juzgado de Burgos, en la sentencia objeto de revisión, ha seguido la doctrina contenida en la Sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo de fecha 28 de octubre de 2004, dictada en el recurso de casación en interés de la Ley núm. 70/2003, que “sí constituye doctrina legal”, al establecer en su fallo parcialmente estimatorio “Que, a efecto de dar cumplimiento al artículo 59.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, la expresión en una hora distinta determina la validez de cualquier notificación que guarde una diferencia de al menos sesenta minutos a la hora en que se practicó el primer intento de notificación”*».

No obstante, debemos destacar, igualmente, la STS de 10 de noviembre de 2004, que, en un supuesto similar al caso que nos ocupa, resuelve diciendo que *“el segundo intento de notificación ha de realizarse en un día diferente y **en una franja horaria distinta** (mañana tarde, primeras últimas horas de la mañana o tarde) a aquella en que se practicó el primer intento, p.ej.: si el primer intento se efectuó a las 9:00, el segundo intento debería realizarse por la tarde o a última hora de la mañana”*.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (2 de octubre de 2016) se clarifica notablemente el problema del cómputo de la hora distinta dada la fórmula concreta utilizada por el art. 42.2 de esta nueva Ley:

*“En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado **antes de las quince horas**, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y*

viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44”.

3. Estudio de los criterios del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional respecto de la finalidad propia de las normas sobre notificación y las consecuencias de su incumplimiento

Pues bien, si hubiera que resumir la postura de los órganos jurisdiccionales en esta materia, la idea central sería **el antiformalismo**. Antiformalismo que se aplica tanto en beneficio como en perjuicio del obligado tributario. En este sentido y como exponemos a continuación, el Tribunal Supremo sostiene que una notificación tributaria puede ser formalmente correcta y, no obstante, no producir efectos en contra del administrado, si en el caso concreto y por sus circunstancias no es razonable entender que se le pueda tener por enterado del contenido de la misma. Y, viceversa, una notificación formalmente defectuosa puede ser oponible al obligado tributario, si, atendiendo a las circunstancias concurrentes, se considera que los vicios procedimentales no son de tal entidad como para impedir que se haya realizado la finalidad de la notificación.

Los criterios, pues, empleados para flexibilizar la aplicación estricta de la normativa que analizamos son básicamente:

1. **El casuismo:** es imposible reducir todos los supuestos que plantea la realidad a una simple regla universal. El juzgador ha de valorar las circunstancias concurrentes en cada caso. Así, el Tribunal Supremo tiene declarado:

*“Por ello, resulta 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 de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las **circunstancias concretas** del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.” (TS, Rec. nº 3075/2010, sentencia de 17/02/2014).*

2. **El principio teleológico:** es esencial corroborar si la notificación o los intentos de notificación han cumplido su finalidad, que no es otra sino que el administrado pueda conocer la notificación o pueda presumirse que la pudo conocer, de modo que se excluya la indefensión. En este sentido, podemos citar los siguientes pronunciamientos:

- ***“El máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho (interdicción de la indefensión) 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.”*** (TS, Rec. nº 3075/2010, sentencia de 17/02/2014)
 - ***“No parece razonable asumir que la incorrección formal de las notificaciones sea irrelevante cuando el Tribunal llega al convencimiento de que el sujeto pasivo la ha recibido y no otorgar el mismo valor a la convicción del Tribunal cuando opera en sentido opuesto, es decir, cuando la notificación se ha efectuado de modo formalmente correcto, pero en virtud de las circunstancias concurrentes, apreciadas libremente por el tribunal, se llega a la convicción de que la notificación no ha llegado a conocimiento del interesado.”*** (STS de 13 de mayo de 2015. Recurso de casación en interés de ley 3529/2014, Ponente: Garzón Herrero, Manuel Vicente).
 - ***“Y a la vista de las anteriores circunstancias, parece evidente que, en efecto, las notificaciones en debate no llegaron en la realidad a conocimiento del hoy actor, no obstante considerarse inicialmente válidas a tenor de lo expuesto en el Fundamento que antecede, debido al cambio de domicilio propiciado por la separación conyugal, (...). En virtud de todo ello, la Sala considera procedente, en aplicación del principio pro actione y el de tutela judicial efectiva que se invocan, ante la indefensión que pudiera producirse en otro caso, anular la resolución recurrida en cuanto a la extemporaneidad de la reclamación que se declara, retrotrayendo las actuaciones para que el TEAR de Madrid admita dicha reclamación y entre a valorar y resolver sobre el fondo de la misma, estimando por tanto el presente recurso en tal sentido, conforme a la petición subsidiaria que se efectúa.”*** (Audiencia Nacional, Sentencia de 16 de marzo de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 425/2013).
3. **Valoración de la diligencia desplegada por el obligado tributario**, en contraposición con la diligencia mostrada por la Administración. En esta línea traemos a colación una sentencia de la Audiencia Nacional, que rechaza una notificación con apariencia de validez pero viciada por el distinto grado de cuidado de la Administración en comunicar según qué acuerdos:

- **“En definitiva, después de la notificación edictal de la sanción en el BOE, posteriormente se notifica en el domicilio la providencia de apremio, sin ningún problema.**

*Era perfectamente factible en este caso la notificación de la sanción a la interesada en el domicilio que se ha reseñado, y **la Administración no ha empleado toda la diligencia exigible**, en orden a practicar la notificación de la sanción, como sí ha hecho para notificar la providencia de apremio, siendo reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que señala que no puede utilizarse la notificación edictal en menoscabo de las garantías procedimentales de los administrados.*

(...)

Como una constante jurisprudencia enseña la notificación edictal o por anuncios es rigurosamente excepcional, en tanto que debilita las posibilidades materiales del destinatario del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la línea de que la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser reputada como el último remedio, por lo que únicamente es compatible con el artículo 24 de la Constitución Española si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado " recogiendo allí una amplia doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo a la que nos remitimos. [AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia de 16 marzo 2015, JUR\2015\94275, Recurso 263/2014, Ponente: Excmo. Sr. Angel Arozamena Laso].

Asimismo, otra reciente sentencia de la Audiencia Nacional insiste en la diligencia que debe desplegar la Administración para tratar de notificar en aquellos domicilios radicados en el extranjero de los que pueda tener conocimiento (SAN de 20 de julio de 2015, Rec. 302/2012):

- **“QUINTO :** De todo lo expuesto se concluye que la Administración, bajo el principio de buena fe, no solo está obligada a intentar las **notificaciones** en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que está obligada a asegurar la efectividad del conocimiento de sus decisiones por residentes extranjeros, lo que implica, en lo que a nuestro supuesto afecta, la utilización de los medios de cooperación internacional previstos (en nuestro caso en el Convenio entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos), para realizar la **notificación** de forma eficaz.

*No puede afirmarse que, en el presente supuesto, la Administración haya utilizado los medios que tenía a su alcance para practicar la **notificación** en el domicilio del contribuyente, que le era conocido, y asegurarse de este modo, el pleno conocimiento por parte del contribuyente del acto administrativo notificado, antes de acudir a las **notificaciones** edictales, dado el carácter supletorio y subsidiario de éstas”.*

- 4. Jerarquía de los requisitos formales y de los posibles defectos** que los pueden viciar: ni todos los requisitos tienen la misma importancia, a efectos de considerar defectuosa una notificación, ni todos los posibles defectos son necesariamente sustanciales.

Se considera incumplido un requisito sustancial, por ejemplo, en aquellos casos en que se omite el segundo intento de notificación. Es obvio que dar al contribuyente una segunda oportunidad (cuando la primera ha resultado fallida) de conocer el contenido del acto administrativo tiene una incidencia directa en que no se le cause indefensión y en que no se lesione su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizada por la Constitución.

También se considera requisito esencial cumplimentar debidamente las exigencias de dejar avisos correspondientes a los intentos de notificación realizados. Así, la resolución del TEAC de 9 de octubre de 2014 (R.G. **08186/2012/00/00**) extiende, en criterio reiterado, los mismos requisitos exigidos para las notificaciones realizadas por correo postal:

*“**SÉPTIMO.** Ahora bien, alega asimismo la reclamante que no se dejó aviso en el buzón. Hace referencia a la resolución del TEAC de 14 de julio de 2011, que resuelve el recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina nº 00/5918/2010, así como a la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2011, rec. nº 4327/2007. También hace referencia a la resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012, RG 00/6484/2011.*

El Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 (en adelante RGAT), de 27 de julio, vino a establecer en su artículo 114.1:

“Artículo 114. Notificación

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

*Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario**, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. **Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos.**" [1].*

Este Tribunal Central ya se ha pronunciado sobre la trascendencia del aviso de llegada, en la resolución dictada en unificación de criterio, R.G.5918-10, de fecha 14 de julio de 2011, que la reclamante cita, en referencia a las actuaciones notificadas por comparecencia.

La citada Resolución contemplaba un supuesto de notificaciones por correo realizadas en 2007, a las que les era aplicable el artículo 42.3 del Reglamento de Prestación de servicios postales, y tiene relevancia en cuanto que señala el significado del requisito de dejar depositado el aviso de llegada en el buzón; lo configura como una forma de poner remedio a las posibles consecuencias que podrían derivarse para el interesado, ausente de su domicilio, de desconocer la existencia de los intentos de notificación.

Evidentemente, si en la notificación por agente no se deja aviso de llegada en el buzón después de los dos intentos infructuosos de notificación, se pueden producir los mismos efectos perjudiciales para el interesado que se pretenden evitar con el criterio sentado en la citada Resolución; por ello, este Tribunal entiende que sus pronunciamientos sobre la trascendencia del aviso de llegada en el buzón son trasladables a la interpretación del artículo 114 del RGAT, la normativa que regula la notificación realizada a través de agente notificador.

Se decía en la citada Resolución:

*"(...) se configura **como requisito inherente al derecho de tutela efectiva del administrado, al constituir un intento de poner remedio al hecho de que por hallarse este ausente de su domicilio en las horas de reparto, tenga que sufrir de forma automática las consecuencias de una notificación edictal** de la que en pocos casos llegan a tener conocimiento los interesados. Por ello es evidente la necesidad de que por parte de los servicios de correos se efectúe, o al menos se intente efectuar, la entrega del aviso de llegada, lo cual de alguna forma debe resultar acreditado en el expediente(...).*

Criterio idéntico al de este Tribunal Central ha sido sostenido igualmente por diferentes Tribunales Superiores de Justicia. (...).

Y seguía la Resolución R.G.5918-10 señalando que:

“ (...) A mayor abundamiento, el actual artículo 114.1 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por RD 1065/2007, dispone que “1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos (...).”

Resulta incuestionable por tanto, para este Tribunal Central, que ya en la propia Resolución R.G.5918-10, si bien de una manera implícita, puesto que no era la cuestión directamente planteada, se consideraba la regulación contenida en el artículo 114.1 del RGAT, como una interpretación que estaba en la misma línea que la patrocinada en la propia Resolución acerca del sentido y finalidad garantista que se daba al requisito de la exigencia de “dejar aviso de llegada en el buzón”.

A la luz de lo expuesto sobre el significado del requisito del “aviso de llegada”, debe analizarse el sentido del citado artículo 114.1 del R.D. 1065/2007.

Por lo que se refiere a la cuestión planteada en el presente expediente y partiendo del supuesto de que, cuando el destinatario de la notificación está ausente, el artículo 112. 1 de la Ley 58/2003, obliga a realizar dos intentos de notificación, la interpretación del artículo 114.1 debe centrarse en determinar si, según lo en él dispuesto, resulta imprescindible para la validez de la notificación realizada mediante agente tributario, que éste deje el correspondiente “aviso de llegada” en el buzón del destinatario ausente.

Para ello debe analizarse el sentido de dos expresiones del mismo: la frase: " " cuando ello sea posible; y la frase: "Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos".

La interpretación de la primera frase en el contexto del artículo 114.1, lleva a este Tribunal a entender que tal precepto establece la obligación, tras los dos intentos fallidos de notificación, de dejar al destinatario el aviso de llegada, dejando a salvo, naturalmente, la imposibilidad de hacerlo; pero es al agente notificador que no haya podido dejar el preceptivo aviso de llegada en el casillero, al que corresponde acreditar en el expediente las circunstancias que impiden que tal actuación no se haya podido realizar.

Por tanto, el sentido de la primera frase del artículo 114.1, "cuando ello sea posible", ha de ser precisamente que le corresponde al agente acreditar las circunstancias que le han impedido dejar el aviso de llegada.

El razonamiento anteriormente expuesto se refuerza con la interpretación de la segunda frase del referido artículo 114.1 que estamos cuestionando, relativa a: "Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos".

En efecto, sobre la base de la reiterada jurisprudencia del Tribunal constitucional sobre el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», que ha de tener la notificación edictal en relación con la notificación personal, la interpretación de la mencionada expresión ha de partir de priorizar la notificación personal frente a la edictal; es entonces cuando adquiere sentido el carácter informativo del aviso de llegada.

De esta forma, la constancia en el expediente de que se dejó tal aviso de llegada, se configura como un mecanismo para informar al destinatario de que se ha intentado por dos veces la notificación, sin que esta se haya podido practicar, y que puede acudir a las Oficinas de Correos a retirar la comunicación que se pretende efectuar.

En conclusión, el carácter informativo del aviso de llegada no significa que tal aviso, en ningún caso ni a ningún efecto, pueda servir como notificación; pero no puede considerarse como fundamento que pudiera justificar el incumplimiento por parte del agente de la obligación de dejar el aviso de llegada, sino como un aviso tendente a dar mayor seguridad jurídica al destinatario, para agotar todas las posibilidades orientadas a la efectividad de la notificación personal, que, como hemos dicho anteriormente ha de prevalecer, en cuanto sea posible, sobre la notificación edictal.

Los criterios mantenidos en el presente Fundamento de Derecho han sido sostenidos por este Tribunal Central en resoluciones de fecha 14 de julio de 2011, R.G. 5918-10, en unificación de criterio ya citada, en la de 22 de septiembre de

2011 (R.G.4306-09) y en la de 29 de noviembre de 2012 (RG 00/6484/2011), también citada por la reclamante.

Asimismo, con fecha de hoy se resuelve en esta misma Sala reclamación RG 5338/2011, en el mismo sentido”.

En relación con el nuevo sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (NEO), respecto al que todavía se carece de criterios jurisprudenciales, resulta muy relevante señalar otra resolución del TEAC de 2 de julio de 2015 (R.G **04855/2011/00/00**) en la que se declara la invalidez de las notificaciones realizadas antes de haberse notificado el acuerdo de inclusión en el sistema:

*“ **QUINTO.**- Pues bien, en el presente caso, la reclamante reúne los requisitos establecidos el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, para su inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada.*

En efecto, la Administración notifica a la misma su inclusión obligatoria en dicho sistema, según consta en el expediente, en fecha 16 de agosto de 2011.

En la citada comunicación se acuerda que “En base a la normativa que más adelante se indica, se le comunica su inclusión obligatoria en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada (en adelante, DEH), así como la asignación de la misma, teniendo en cuenta que se trata de una persona o entidad comprendida en el artículo 4 del Real Decreto 1363/2010.

Por tanto, a partir de la fecha de recepción de esta notificación, estará obligada a recibir en dicha DEH todas las comunicaciones y notificaciones que le envíe por medios electrónicos la Agencia Tributaria.”

Sin embargo, nos encontramos con que con anterioridad a que le fuese notificada su inclusión obligatoria en el sistema de DEH, el acuerdo sancionador se puso a su disposición en un buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de Notificaciones, produciéndose el acceso a su contenido por parte del obligado tributario en fecha 4 de julio de 2011, según certificación expedida al efecto por el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Recordando lo dispuesto en el artículo 36 del Real Decreto 1671/2009, 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.

Aun cuando el reclamante haya accedido al buzón electrónico, resulta cierto que en la fecha en que lo hace, todavía no le ha sido comunicada, como es preceptivo de acuerdo con el artículo 115 bis del RGAT, su inclusión obligatoria en el sistema DEH. Por otra parte, tampoco existen datos en el expediente que nos permitan asegurar que la reclamante podría haber señalado el medio electrónico ante la Administración, como el preferente para la práctica de las notificaciones tributarias. Por último, la notificación practicada sólo podríamos entenderla consentida cuando la interesada realizase actuaciones que supusiesen el conocimiento del contenido del acto objeto de notificación, lo que, en nuestro caso, supondría no entender producida la notificación hasta el 9 de septiembre de 2011, con la interposición del recurso de reposición.

Todo ello conduce a este Tribunal a concluir que la notificación del acuerdo sancionador, que se produjo en fecha 4 de julio de 2011, por acceso de la interesada a buzón electrónico no debe tenerse por válida y eficaz.

Por tanto, notificada a la interesada el acto de inclusión obligatoria en el sistema de notificación electrónica en fecha 16 de agosto de 2011, e interpuesto el día 9 de septiembre el recurso de reposición, no podemos confirmar que éste tenga carácter extemporáneo, toda vez que la notificación del acuerdo sancionador practicada en fecha 4 de julio no puede reputarse válida.

En consecuencia, procede anular la Resolución del recurso de reposición dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Barcelona por no confirmarse la inadmisibilidad por extemporaneidad que en el mismo se declara”.

En la segunda categoría -requisitos no sustanciales- se encontrarían lo que el Tribunal Supremo califica como “omisiones intrascendentes”, esto es, incumplimientos del literal de la norma que, sin embargo, no afectan al derecho a la tutela judicial. Por ejemplo, el que un acto se notifique dentro de los diez días siguientes desde que fuera dictado (como exige el art. 58.2 de la LRJPAC) o en los días inmediatamente posteriores al vencimiento de dicho plazo, no supone un menoscabo de las garantías constitucionalmente consagradas (dando por entendido, lógicamente, que no se haya superado el mencionado plazo de diez días tan ampliamente que llegue a olvidarse el fin para el que dicho plazo fue recogido en la ley, que es garantizar que no se genere indefensión al destinatario de la notificación). (TS, Rec. nº 3075/2010, sentencia de 17/02/2014).

4. El requisito de que entre los dos intentos de notificación transcurra un plazo inferior a tres días: postura del TEAC

Frente a lo expuesto, el Tribunal Económico Administrativo Central sostuvo, **inicialmente**, el criterio de que el **incumplimiento de dicho plazo consistía una mera irregularidad**, que no invalidaba ni el segundo intento de notificación ni la ulterior notificación por vía edictal, pero posteriormente, en la resolución de 8 de enero de 2015, **reconsideró su criterio concluyendo que había de respetarse en todo caso el mencionado plazo de los tres días**. (Por el contrario, la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de marzo de 2015, Rec. n.º 425/2013, entre otras muchas, señala que el plazo de los tres días entre intentos de notificación es un plazo mínimo, pero que no es un defecto invalidante el que se extienda unos días más).

(a) El requisito de los tres días operativos:

En el caso de autos, **entre dos de los intentos que se realizaron mediaron cinco días naturales, entre los que se encuentran un sábado y un domingo**.

A tal efecto, razona el TEAC, tres son las posibilidades: computar el plazo en días naturales, hábiles u operativos para los servicios de notificación, teniendo en cuenta que, aunque a efectos administrativos los sábados sean días hábiles, **no son días en que estén legalmente garantizados los servicios mínimos para la entrega de notificaciones**.

En orden a dilucidar esta cuestión, el TEAC procede a examinar la normativa postal. En este sentido, la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de la Liberalización de los Servicios Postales, dispone en su artículo 17:

“Artículo 17. Obligaciones del operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal en la realización de éste.

(...)

*2. El Gobierno fijará, mediante Real Decreto, los parámetros de calidad para la prestación del servicio postal universal. Dichos parámetros, que podrán actualizarse y revisarse periódicamente, se referirán, especialmente, a la extensión de la red, a las facilidades de acceso, a las normas de distribución y entrega, a los plazos para el curso de la correspondencia, a la regularidad y a la fiabilidad de los servicios. En todo caso, se exigirá, **al menos**, una recogida en los puntos de acceso que se determinen y **una entrega en la dirección postal de cada persona física o jurídica, todos los días laborables y, como mínimo, cinco días a la semana**, respetando lo señalado en el apartado 3,a) del artículo anterior. En dicho Real Decreto se establecerán las consecuencias del incumplimiento de los parámetros de calidad, a efectos de lo dispuesto en el artículo 26.1”.*

En desarrollo de dicha Ley, se aprobó por Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, que contiene idéntica previsión en cuanto a la entrega de envíos postales:

*“Artículo 28. Condiciones generales. 1. El operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal está obligado, respecto a los servicios incluidos en él, a realizar, **todos los días laborables y por lo menos cinco días por semana**, salvo circunstancias o condiciones geográficas excepcionales, que debe valorar la Secretaría General de Comunicaciones, previa petición razonada por parte del prestador del servicio:*

*(...) b) **Una distribución y entrega al domicilio de cada persona física o jurídica**, con las excepciones que se establecen en el artículo 37 del presente Reglamento (...).”*

Ambas normas nacionales tienen su origen en la Directiva 97/67/CE, de 15/12/1997, en relación con la plena realización del mercado interior de servicios postales comunitarios, en cuyo artículo 3 se indica:

“1. Los Estados miembros garantizarán a los usuarios el derecho a un servicio universal que corresponda a una oferta de servicios postales de calidad determinada prestados de forma permanente en todos los puntos del territorio a precios asequibles a todos los usuarios.(...)”

*3. Los Estados miembros adoptarán medidas para asegurar que el servicio universal quede garantizado **al menos cinco días laborales por semana**, excepto en circunstancias o condiciones geográficas excepcionales, y para que incluya, como mínimo:(...)”*

-una entrega al domicilio de cada persona física o jurídica o, como excepción, en condiciones que quedarán a juicio de la autoridad nacional de reglamentación, una entrega en instalaciones apropiadas”.

5. Opción del TEAC por los tres días “lectivos”:

Pues bien, a juicio del TEAC el criterio correcto es computar el plazo analizado por días **lectivos**¹, en los que están garantizados los servicios de notificación, de forma que han de excluirse los sábados y domingos.

¹ Pese a que lo correcto, a nuestro juicio, sería hablar de días “operativos” a efectos del servicio postal, el TEAC emplea la expresión “lectivos”, que, como es sabido, técnicamente es un término del ámbito educativo.

² En efecto, el Alto Tribunal tiene declarado: (Sentencia en casación del TS de 22 septiembre 2011. RJ 2011\7279) “De igual forma esta Sala considera que estamos ante un defecto sustancial cuando, como el caso que nos ocupa, entre el primero y el segundo intento HA TRANSCURRIDO UN PERÍODO TEMPORAL CONSIDERABLEMENTE SUPERIOR A LOS TRES DÍAS; es decir, se ha superado

Para llegar a esta flexibilización en el cómputo del plazo, y atender sólo a los días lectivos, de lunes a viernes, **se tienen en cuenta las siguientes razones:**

- En primer lugar, el principio de buena fe y de la diligencia exigible a los intervinientes, y, en este sentido, es claro que **no es negligente la conducta consistente en no intentar notificar los días en que no hay servicios de notificación disponibles.**
- En segundo lugar, **un plazo tan corto quedaría reducido a un solo día en caso de que el primer intento estuviera hecho en jueves o viernes.** En efecto, la Administración no dispondría para realizar el segundo intento, de tres días sino tan sólo de dos ya que el sábado es hábil, pero no es “operativo” para entregar una notificación. Conclusión que carece de toda lógica, pues no puede computarse como día hábil para el ejercicio de una acción (por ejemplo, la notificación de un acto administrativo) aquél en el cual no existe la posibilidad de hacerla efectiva.
- En tercer lugar, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que anula las notificaciones por separación de ambos intentos más de tres días, **no impone la necesidad de atender a los tres días como plazo riguroso**, sino que utiliza conceptos jurídicos indeterminados, **advirtiendo sólo la necesidad de no separar excesivamente los intentos.** Si bien, evidentemente, esta jurisprudencia preconiza una interpretación más laxa del requisito del plazo que la mantenida por el TEAC en esta resolución de 8 de enero de 2015, que hemos comentado².

6. Conclusión

La citada Resolución del TEAC de 8 de enero de 2015 (Rec.6364/2011) realiza una interpretación más restrictiva y garantista del requisito del plazo de tres días entre intentos de notificación que la sostenida generalmente por los órganos jurisdiccionales. Así pues, **considera que es un requisito sustancial que se entiende cumplido cuando entre ambos intentos sólo median tres días lectivos.**

el lapsus temporal máximo (tres días) que la norma establece con tanta amplitud que su admisión desvirtuaría la finalidad propia de fijar un plazo máximo entre ambos intentos de notificación; situación que concurre en el presente caso dónde el primer intento de notificación es de fecha 7 de noviembre de 2000 y el segundo de 6 de febrero de 2001.”

En este mismo sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su recurso 965/2006, de 14/12/2009, indica: “Pues bien, en este caso resulta que hubo dos intentos de notificación separados por varios meses, con lo que se incumplió **la norma que obliga a concentrar esos intentos en tres días, con la finalidad, lógica, de apurar las posibilidades de notificación, finalidad que se diluye cuando entra ambos intentos se dejan pasar varios meses, ya que en tal caso no es una misma notificación, sino una distinta, aunque se refiera al mismo acto, a la misma liquidación.** (...) En suma, se han efectuado dos notificaciones con un solo intento”.



En este sentido, la jurisprudencia constante del Alto Tribunal, la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia efectúa una interpretación menos rigurosa de dicho requisito, hasta el punto de que sólo considera un vicio sustancial cuando entre los dos intentos de notificación ha transcurrido un lapso temporal de tantos días que determina que, en realidad, la segunda tentativa constituye una nueva notificación distinta de la anteriormente intentada.