

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 15 de noviembre de 2021

RECURSO: 00-06628-2021

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 26 de febrero de 2021, recaída en la reclamación nº 35-612-18 y acumuladas 35-1574-18 y 35-1575-18 interpuestas frente a tres diligencias de embargo.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1.- La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT dictó el 22 de septiembre de 2017 una providencia de apremio a la entidad mercantil T, S.A., correspondiente a una sanción tributaria, por importe de principal más recargo de apremio de 9.000,00 euros.

La providencia de apremio fue rechazada por la entidad el día 3 de octubre de 2017. En el "certificado de notificación en dirección electrónica habilitada" emitido por la AEAT en esa misma fecha se dice lo siguiente:

| ***CERTIFICADO DE NOTIFICACIÓN EN DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA***

| ***IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO***

| *Nº Certificado:* **17xxxxxxxxx99**

| *Titular:* **A35xxxxx4 T, SA**

| *Destinatario:* **A35xxxxx4 T, SA**

| *Concepto:* **LIQ. EN EJECUTIVA A35xxxxxxxxxxxxx06**

| *Código seguro de verificación:* **Gxxxxxxxxxxxxx69**

| *T, SA (A35xxxxx4) está obligado a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones a realizar por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

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

El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de T, SA (A35xxxxx4) con fecha 22-09-2017 y hora 19:12 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que T, SA (A35xxxxx4) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 03-10-2017 y hora 00:00, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

| (.....).

2.- Ante la falta de pago de la sanción apremiada la Administración tributaria dictó tres diligencias de embargo de cuentas bancarias, cada una de ellas por importe total de 9.061,64 euros, que fueron notificadas a la interesada el día 13 de diciembre de 2017.

SEGUNDO: La interesada presentó el 27 de diciembre de 2017 escrito de reclamación contra las tres diligencias de embargo ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (TEAR, en adelante) y formuló alegaciones que se centraron en que las diligencias de embargo impugnadas -así como la anterior providencia de apremio y el procedimiento sancionador del que traen causa- no habían sido notificadas válidamente, afirmando la interesada que *"El motivo del no conocimiento de las notificaciones en su día estribó simplemente en que la sociedad no advirtió que el certificado de usuario que le habilita a entrar en la DEH, se le había caducado"* y que tenía la AEAT *"la certeza plena y absoluta de que el administrado no tenía constancia de la notificación y existencia de dichos actos administrativos"*.

El TEAR asignó los números 35/612/18, 35/1574/18 y 35/1575/18 a las reclamaciones y las resolvió de forma acumulada el 26 de febrero de 2021, acordando su estimación y anulando las diligencias de embargo impugnadas con base en la siguiente argumentación (la negrita y el subrayado son nuestros):

SEGUNDO.- *La cuestión de fondo estriba en analizar la procedencia de las diligencias de embargo impugnada, en relación con lo cual debe recordarse lo dispuesto en el artículo 170.3 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor:*

"3. Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

| a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

| b) Falta de notificación de la providencia de apremio.

| c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.

| d) Suspensión del procedimiento de recaudación."

El argumento principal empleado por la representación de la interesada, se centra en la falta de notificaciones, argumentando desconocer la caducidad del certificado que habilitaba el acceso al buzón de su dirección electrónica; siendo que, tal y como se refleja en los antecedentes de hecho, el acuerdo de inclusión en el régimen de Notificación Electrónica Obligatoria fue recibido por él mismo, derivándose del mismo las obligaciones inherente a su adscripción.

TERCERO.- *(.....)*

Consta en el expediente remitido que la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada fue efectivamente notificada a la entidad reclamante mediante correo certificado, con fecha 13 de marzo de 2012.

Consta igualmente en el expediente remitido que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con la información remitida por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, certifica que la providencia de apremio en que se concretaron los embargos cuestionados fue puesta a disposición de la destinataria en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada de la Entidad, con fecha 22 de septiembre de 2017. Consta igualmente en dicho certificado que no se accedió al contenido en los diez días naturales siguientes, por lo que concluye la entidad certificante que de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, la notificación fue rechazada el día 3 de octubre de 2017, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

El motivo principal aducido por la reclamante es la falta de notificación de la providencia de apremio.

Según se ha consignado en los antecedentes de hecho, **la AEAT ha considerado que la notificación de dicha deuda fue rechazada al transcurrir diez días naturales desde su puesta a disposición en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada de la reclamante, sin que se accediera a su contenido.**

La cuestión a la que hemos de atender es si esa notificación se ha de entender efectivamente realizada por rechazo de su destinatario.

Para responder a dicha cuestión seguiremos los términos que ya expusimos en la resolución del TEAR de Canarias de 28 de septiembre de 2018, dictada en la reclamación 35/00979/2014 y acumulada.

Con relación a los elementos subjetivos, objetivos, circunstanciales y de contenido de la notificación, es decir, el "quién" ha comunicado "qué" a "quién", el "cuándo", el "dónde" y el "cómo" lo ha hecho, se advierte la necesidad de que se hayan observado las previsiones necesarias para tener por bien realizada la notificación a partir de la cual se hayan de producir los efectos que le son propios y, desde luego, el cómputo de plazos.

Ya hemos reseñado que la A.E.A.T., de acuerdo con la información remitida por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, ha certificado que la providencia de apremio que derivó en los embargos cuestionados, fue puesta a disposición de la destinataria en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada de la Entidad, con fecha 22 de septiembre de 2017. Pero no constan en ese certificado, ni en lugar alguno del expediente recibido por este Tribunal, los términos en los que se produjo dicha puesta a disposición, es decir el contenido informativo del aviso depositado en la bandeja de entrada del buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada (indicativo del mensaje remitido con el contenido que se quiere notificar) y que viene usualmente identificado en la mensajería electrónica con la denominación de "Asunto".

CUARTO.- Se plantea la cuestión de la procedencia de considerar como válida la fecha de la puesta a disposición de la notificación, sin que se haya proporcionado a este Tribunal información sobre los términos en los que se produjo esa puesta a disposición de la notificación en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada de la entidad reclamante.

El asunto tiene especial trascendencia dados los efectos que ello conlleva en relación con la realización de actuaciones en plazo y derivado de ello también los de la posibilidad y previsión de, tras un período determinado, tener por realizada la notificación.

En relación con la cuestión antedicha lo primero que se puede decir es que no es un tema nuevo.

La novedad que al parecer se presenta (y que, ya se anticipa, a lo mejor no es tanta novedad) está en el uso de medios electrónicos.

La cuestión se centra, pues, en la determinación de cómo cuestiones ya resueltas en materia de notificaciones se trasponen correctamente al tipo de soporte empleado (el denominado soporte electrónico o informático).

Delimitando un poco más el asunto concreto, nos vamos a fijar en el cómo la remisión de una información -emitida para el conocimiento por el receptor de la información cuya transmisión interesa al emisor- se puede ver afectada cuando no hay simultaneidad de circunstancias de tiempo y lugar entre los sujetos intervinientes. Esto, que dicho así suena a tema un poco "pesado" y puramente especulativo y alejado de la realidad, es sin embargo un asunto de lo más común en nuestra vida ordinaria y, de hecho, es un asunto que viene presentando problemas y viene siendo estudiado desde las primeras épocas de desarrollo del Derecho Romano, y respecto del cual las diferentes escuelas jurídicas (con los proculeyanos y sabinianos como muestra de esplendor) ya tenían debates acalorados cuyo resultado y orientación continúan vigentes con la aplicación efectiva que en función de las diversas posiciones sobre la cuestión se produce en la legislación de los diferentes países.

Decíamos antes que era una cuestión común y es que es verdaderamente corriente en la vida diaria. Así ocurre por ejemplo tanto en el supuesto de las ofertas abiertas en un mercado cada vez más -vamos a decir amplio en vez de global que es un término que casi aburre un poco-, o en el caso de la oferta individualizada de contratación a quien no se encuentra a nuestro lado. Estos supuestos, especialmente el último, en el derecho romano se materializaba y estudiaba sobre el caso de la oferta a quien se encontraba lejos (ofertas y cargamentos de mercancías comerciales, ventas y compras de inmuebles y explotaciones por parte de quienes se veían obligados a cambiar de territorio o habían sido favorecidos por la fortuna) y la correspondiente aceptación de esa oferta por carta (término que se recogerá en nuestro propio Código civil) y que planteaba los mismos problema que hoy se nos pueden plantear en el caso de las "cartas electrónicas" de nuestro cotidiano "correo electrónico" en un paralelismo nada extraño, a pesar de la diferencia de soporte técnico empleado, cuando se advierte que incluso se mantiene la terminología de mensaje, carta y correo aunque se le haga ese añadido de modernidad con el adjetivo "electrónico".

Aunque sea de manera simplemente enunciativa, es conveniente recordar las principales teorías manejadas respecto a la perfección de los contratos, y ello por suerte de que sin perjuicio de considerar la diferencia de tiempo (ya desde los romanos) y de contexto en el que se produjeron (derecho de obligaciones y contratos dentro de la esfera de libertades civiles), tienen un paralelismo natural puesto que si bien aquellas fueron inicialmente dirigidas a la consideración de las cuestiones conectadas a la posibilidad de formación de la voluntad y de su eficacia respecto de la perfección contractual; se aprecia en todo caso que tanto en ese campo como en el que ahora nos interesa, necesariamente intervine un sujeto interesado en comunicar a otro algo (la oferta y la aceptación en el caso contractual), y la declaración (de voluntad de conocimiento, juicio, deseo, etc. a que se refería el maestro Enterría) en cuanto a la definición de lo que haya de considerarse acto administrativo, y su conocimiento y posibilidades de actuación y reacción frente al acto mismo en el caso de las relaciones de la Administración Pública española.

Como decíamos, en esa idea de comunicación lo primero que se presenta necesariamente es la determinación de cuándo se ha de entender que la transmisión de ese algo que se quiere comunicar se ha producido correctamente (en cuanto a la plasmación de lo que se quiere comunicar) y, así mismo en lo que ahora nos interesa, en cuándo eso que se quiere comunicar (y que suponemos como plasmado correctamente en cuanto al soporte que lo contiene) se ha de entender que -a los efectos de que se trata- "ha de tenerse por comunicado". Expresamente se hace observación de que no se está diciendo que "ha sido comunicado" sino que "ha de tenerse por comunicado".

En esa mera referencia a la que se acaba de aludir se concreta principalmente la cuestión (con referencia al perfeccionamiento de los contratos por la concurrencia de la oferta y de la aceptación) y según se vaya otorgando un mayor peso específico al mundo exterior y a la declaración (a través de la emissio) o al mundo interior y al conocimiento (de acuerdo con la tradición cognitiva) se pueden distinguir principalmente distintos puntos de vista teóricos:

- El que se apoya en la manifestación de aceptación.

- El que lo hace en la remisión de la aceptación.

- El que incide en la recepción de la aceptación.

- El que se concentra en el conocimiento de la aceptación.

En todo caso dichas teorías con repercusión de eficacia en momentos distintos (y se ha hecho referencia a algunas sin agotar las propuestas de las diversas escuelas), no aparecen aisladas en sí mismas sino que se matizan, complementan y oponen, con la necesaria inclusión de las cuestiones que se suscitan sobre la revocabilidad o irrevocabilidad de la comunicación (en ambos sentidos tanto de la oferta de como de la aceptación); sobre el carácter tempestivo del plazo en que pueda tener lugar la comunicación (conectado parcialmente con el tema de la irrevocabilidad) y también sobre la posibilidad de conocimiento efectivo (punto especialmente cercano a la cuestión que ahora se trata).

Pues bien, sin perjuicio de algunas ficciones legales positivadas, como la presunción legal de conocimiento de la ley frente a la posible alegación de su ignorancia (una ficción cuyo carácter práctico no impidió que fuera calificada de tiránica por el más que eminente Joaquín Costa), a nadie se le esconde que para poder tener responsabilidad sobre una acción (en el sentido más puramente humano de la palabra y no en su acepción jurídica) se precisa poder actuar voluntariamente en algún sentido (incluyendo la posibilidad de la decisión de no actuar) y para ello necesariamente se exige el conocimiento de aquello sobre lo que se pueda proyectar la voluntad decisoria.

En esta idea primaria del conocimiento ligado al encuentro de voluntades encontraríamos el art. 1.262 del Código civil que (sin olvidar la previsión del art. 1.266 en cuanto a la referencia de nulidad del consentimiento prestado por error, violencia, intimidación o dolo) durante más de cien años señaló que: El consentimiento se manifiesta por el concurso de la oferta y la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato. La aceptación hecha por carta no obliga al que hizo la oferta sino desde que llegó a su conocimiento. El contrato, en tal caso, se presume celebrado en el lugar en que se hizo la oferta.

Lo anterior parece ser que nos llevaría desde el punto de vista humano a la postura de las escuelas cognitivas y en función de ello a la necesidad del conocimiento para atribuir responsabilidad. En el caso que nos ocupa nos conduciría a la necesidad de apertura del mensaje de notificación telemática, pero no es necesario profundizar en la hipótesis de aseguramiento del conocimiento efectivo.

En efecto, si bien ese par integrado de "conocimiento/responsabilidad" resulta natural en el ámbito moral, la cuestión se nos presenta en el ámbito jurídico y dentro de este es el caso que no sólo estamos aquí y ahora en el mundo del derecho, sino más aún en el Derecho Administrativo con su mochila adicional de satisfacción de los intereses generales que le corresponden.

Así las cosas, la necesidad de cohonestar la libertad individual del mundo interior y el necesario respeto al mismo, junto con la necesidad social de establecer unos mecanismos que permitan el funcionamiento de la sociedad, exige a su vez la proyección de otros principios de ajuste.

Respecto de esos principios de ajuste conviene aclarar que no provienen de una simple mecánica utilitaria del momento pues, de hecho, ya venían incorporados en el

propio sistema jurídico español a través de diversas referencias. Desde luego, referencias moduladoras principales las encontramos por todas partes en el Derecho español (laboral, civil, mercantil...) pero ya que se ha hecho referencia al Código Civil como norma básica de relación, a él nos vamos a seguir refiriendo. Así las encontramos en el propio título Preliminar del Código Civil en cuanto a la buena fe exigible en el ejercicio de los derechos (Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.[...] La ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo[...]) ; o en el libro dedicado a obligaciones y contratos al señalar la previsión de buena fe negocial (Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley -art. 1258) y, sin necesidad de extenderse más, ya en cuanto al entendimiento del concepto de la "buena fe" con la referencia extensiva del actuar corriente de "un buen padre de familia", un término algo anticuado tal vez y un poco impreciso pero que en todo caso nos sitúa en la senda de la consideración como principio director, de la atención a la consecución del bien del grupo sin producción de un daño individual.

Todo lo anterior tal y como se acaba de exponer muestra que no es nueva ni extraña a nuestro sistema la modificación producida en el artículo antes citado (1.262 del Código civil) en su nueva redacción dada por el número uno de la disposición adicional cuarta de la Ley 34/2002, 11 julio, de Servicios de la sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, y, conforme a la cual "[...]Hallándose en lugares distintos el que hizo la oferta y el que la aceptó, hay consentimiento desde que el oferente conoce la aceptación o desde que, habiéndosela remitido el aceptante, no pueda ignorarla sin faltar a la buena fe."

Continuando con lo dicho y teniendo presente ese principio director de consecución del interés de grupo, pero sin que ello se obtenga con la producción de un daño individual (de un individuo del propio grupo) nos vamos acercando más al tema que nos interesa, y nos situamos ahora ya concretamente respecto de la notificación, en los intentos de notificación y en la realización de esa notificación o de sus intentos a través de procedimientos denominados electrónicos.

Ese principio director citado en cuanto a la relación grupo/individuo está constantemente presente en nuestro derecho y especialmente en el ámbito del Derecho más dirigido a la consecución del interés grupal/social/general que es el Derecho Administrativo. Así pues, con esa idea presente deberá interpretarse la normativa aplicable, de forma que se respeten las previsiones de buena fe en las actuaciones individuales de manera que, como en la modificación citada del Código civil, no pueda la negativa al conocimiento del mensaje que fuera no-razonable o "dolosa" perjudicar a los intereses generales desenvueltos a través de las actuaciones administrativas. Sin que, tampoco, la actuación administrativa venga cargada de una eficacia excesiva -por el mero hecho de venir de quien viene: "Hacienda" en este caso- respecto de actuaciones que pudieran ser incluso defectuosas y que por lo tanto no merecen tal atribución.

Situándonos ya en la normativa, en cuanto a la notificación, respecto a la forma de su realización ya tras la publicación de la ley 30/1992, encontrábamos el art. 59 de la misma y concordantes, que señalan que la notificación puede hacerse por cualquier medio que permita tener constancia de su recepción por el interesado o su representante, de la fecha, identidad y el contenido del acto que se notifica. Y, así mismo se resuelve que se practicará en el domicilio del interesado o en el lugar que éste haya indicado a efecto de notificaciones. Esta posibilidad resulta además en el momento actual ampliada y especialmente regulada en el Título III de la hoy vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Todo pues, a favor del uso de medios telemáticos, pero eso sí: siempre que se cumplan el resto de condiciones exigibles de respeto a la Ley y al Derecho pues, tal y como señala el TS (STS de 16 de Noviembre de 2016 Casación 2841/2015):

(...) El cambio tan radical que supone, en tema tan sumamente importante como el de las notificaciones administrativas, las notificaciones electrónicas, en modo alguno ha supuesto, está suponiendo, un cambio de paradigma, en cuanto que el núcleo y las bases sobre las que debe girar cualquier aproximación a esta materia siguen siendo las mismas dada su importancia constitucional, pues se afecta directamente al principio básico de no indefensión y es medio necesario para a la postre alcanzar la tutela judicial efectiva, en tanto 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]

Llegados a este punto, examinado el conjunto de elementos que constituye el sistema en que se desenvuelve el procedimiento de notificación y las relaciones entre ellos, se observa que la adición del adjetivo "electrónico" a que antes se ha hecho referencia no cambia la estructura y relación entre los elementos considerados (ahora todos con ese adjetivo), en consecuencia: nada tiene por qué cambiar por el hecho de cambiar el soporte de notificación (soporte electrónico frente a soporte papel), por el hecho de asentar el paquete "electrónico" en un lugar al efecto y que también es "electrónico", ni por el hecho de que cambie el mensajero, mientras se trate de un portador reconocido oficialmente.

En el marco expuesto, vamos a ver qué pasaba anteriormente a esa irrupción tan "energética" del adjetivo en cuestión. Pues bien, yendo a la práctica anterior y admitiéndose sin mayores reservas la realización material de la notificación a través de Correos y, a efectos de prueba, el cumplimentado acuse de recibo de Correos, no cabe duda de que para que éste fuera admisible era exigido que cumpliera los requisitos de identificación del acto y de su contenido. En este punto, y esto nos puede servir de guía, debemos atender a la normativa del Servicio de Correos tras la ley 30/92 y concretamente la Resolución de 25 de mayo de 1999 («BOC» núm. 22, de 2 de junio de 1999 [RCL 1999,1753] , que aprobó las instrucciones para la admisión, tratamiento y entrega de las notificaciones cursadas a través de Correos. De acuerdo con ellas el remitente (Administración) al rellenar el documento que servirá como acuse de recibo, debía incluir en el apartado "Clase" del anverso, y de conformidad con las instrucciones a las que hemos hecho referencia, señalar la palabra "NOTIFICACIÓN", y debajo de ella, el acto a que se refiere (resolución, requerimiento, citación ...) y la indicación "Expediente nº..." o cualquier otra expresión que identifique el acto a notificar. Asimismo figurará el número de certificado y el nombre del órgano remitente y su dirección.

La Resolución antedicha cobrará además carta de mayor naturaleza con el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se Regula la prestación de los Servicios Postales en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, y concretamente en su sección 2ª (capítulo II del Título II), que con denominación específica (que en cuanto tal fija su contenido y alcance) viene titulada como : Admisión y entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales.

Y centrémonos ahora concretamente en dos de sus artículos: el 39 (relativo al "Carácter fehaciente de la notificación") y el art. 40 sobre la "Admisión de notificaciones de órganos administrativos y judiciales":

| Artículo 39 Carácter fehaciente de la notificación

La entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales realizada por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal tendrá como efecto la constancia fehaciente de su recepción, sin perjuicio de que los demás operadores realicen este tipo de notificaciones en el ámbito no reservado, cuyos efectos se regirán por las normas de derecho privado.

| Artículo 40 Admisión de notificaciones de órganos administrativos y judiciales

La admisión de notificaciones por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal requiere que en el envío conste la palabra «Notificación», y, debajo de ella y en caracteres de menor tamaño, el acto a que se refiera (citación, requerimiento, resolución) y la indicación «Expediente núm...» o cualquier otra expresión que identifique el acto a notificar. Estos envíos se acompañarán del documento justificativo de su admisión.

Ahora que ya hemos visto la denominación de la sección concreta, lo primero en lo que nos debemos fijar es en el papel propio del servicio postal notificador. ¿Qué es lo que hace? ¿Por quién y para qué?, pero antes de eso vamos a dar un paso atrás para situarnos en el entendimiento mismo que tenemos del término "notificación".

En el punto indicado, en relación con el propio concepto de notificación, hay que tener presente que existen diferencias entre los diversos significados de notificación que comúnmente se manejan, y que en muchas ocasiones, por consecuencia de su existencia conjunta como aspectos diferentes de una misma realidad circunstancial, se confunden en su significado.

Cuando hablamos de notificación solemos referirnos a:

- Notificación-documento. Es decir, aquel documento en el que se contiene el acto del que se da conocimiento.

- Notificación-acto . Es decir, un acto administrativo con los requisitos y efectos propios que la ley determina (especial atención merecería su impugnabilidad propia).

- Notificación-resultado. Es decir, la consideración jurídica de que se ha accedido efectivamente al conocimiento que se quería comunicar.

- Notificación-actividad. Es decir, un hacer, una realización material, la transmisión material (como puesta a disposición) del medio que contiene el mensaje que se quiere comunicar.

Pues bien, la primera apreciación que resulta de la intervención del operador postal es la de que lo que se hace por el Servicio de Correos es: entregar algo. Lo que tiene lugar es una actuación material (la notificación como actuación). Eso es lo que el Servicio de Correos, como tal servicio-de-correo hace. El hecho de que a esa actuación material cumplida (entrega o intento de entrega) se le atribuyan además por la norma unos efectos determinados de carácter jurídico no cambia su realidad material de entregar a un tercero (aquel a quien va dirigido el mensaje, carta, paquete, resolución ...) algo que ha recibido de su comitente (el emisor, el entregante, el remitente, ...) sin perjuicio de que -usando la conocida frase del anuncio aeroportuario- : "por su propio interés" manifieste y "de fe" de la corrección del servicio prestado: ya sea acreditando directamente la entrega efectiva o acreditando que ha hecho lo posible por entregarlo conforme a sus medios, conocimiento y circunstancias.

No ha de olvidarse el hecho de que el servicio de correos no obra por sí y para sí propio sino en lo que es su específico cometido de recoger y entregar o, respecto del intento, de acreditar las razones por las que no se pudo hacer la entrega efectiva. En lo demás, obra en nombre y por cuenta de su comitente: A través de la interposición de su actuación material quien actúa es su comitente y del mismo modo que el regalo recibido no se le agradece al cartero (más allá de la felicitación que pueda darse por el servicio de entrega) sino a quién lo envió, también quien notifica [como acto] y se atiene a la actuación a través de su mandatario (el servicio postal) es quien remitió la carta notificadora.

Y aquí es donde volvemos a retomar y poner la mirada en el expresivo título de la Sección 2ª (capítulo II del Título II) del Real Decreto de Regulación del Servicio Postal, que es el que claramente determina los requisitos para que esa actuación a través del intermediario material pueda tener efecto, exigiéndose para la propia admisión de la carta-notificadora unos requisitos de identificación precisos.

El servicio de Correos es un mensajero -muy cualificado, desde luego que sí, pero sólo un mensajero- y como tal su única responsabilidad es la entrega del mensaje. El mensaje no es suyo, es ajeno. Pone la voz pero no el texto, y no habla por sí sino por otro, que además no es sólo un único "otro" sino dos: el remitente y el destinatario, puesto que también habla por el destinatario cuando este rechaza el paquete, previéndose dicho mensaje de "contravención" en la letra a) del art. 43 del citado Real Decreto al señalar a efectos de su comunicación al remitente inicial que : [...] a) Que la notificación sea rehusada o rechazada por el interesado o su representante, debiendo hacer constar esta circunstancia por escrito con su firma, identificación y fecha, en la documentación del empleado del operador postal.

Por eso es especialmente relevante y aclaradora a los efectos de que ahora se trata la consideración expresa y la especificidad de regulación que recoge el Real Decreto de regulación del servicio en cuanto al texto al que, como mensajero, vaya a poner su voz de entrega el servicio postal.

Las exigencias del "Qué" y del "Quién" son elementales: Se espera la carta de la persona querida, pero no se abre -sino que se ignora- la carta de amor de una relación ya rota; y tampoco se recibe -sino que se rechaza- el regalo inconveniente. Pero para todo ello: para recoger, para ignorar, para rechazar... algo hay que saber sobre ese envío que nos alcanza el mensajero.

La aceptación, el "sí" o el "no", la recogida o el rechazo responsable requieren una posibilidad de conocimiento mínimo. La carta de amor, el paquete que es regalo o el certificado notificador, exigen identificación de lo que son para poder ser recogidos, ignorados o finalmente rechazados, ... y deben venir expresamente identificados a efectos de su recepción. También en la relación administrativa (que siendo jurídica no deja de ser relación humana) la norma prevé el mínimo elemental de información previa a la recepción. Una identificación que además es previa y necesaria a efectos de su misma "admisión" (la primera recepción material que con carácter temporal realiza el servicio postal).

No puede pretenderse además -como en alguna ocasión se ha llegado a oír- que ya por el mero hecho de que el remitente aparezca con un título de Administración Pública (o con una denominación que haga pensar en su efectiva integración en una Administración Pública) deba aceptarse y darse por bueno cualquier correo electrónico recibido, pues no puede olvidarse que la procedencia y menos aún la referencia de procedencia del mensaje, no avala por sí misma su calidad y contenido y, es más, ni siquiera la certeza de la personalidad del emisor.

En efecto, la experiencia muestra y demuestra que no son pocas las referencias de denominación poco comprensibles que aparecen en los documentos indexados en distintos expedientes administrativos "electrónicos", para ver que la identificación de las actuaciones no solo es incorrecta sino netamente errónea y engañosa (por poner un ejemplo, la identificación de acuerdos de liquidación en expedientes que constan en los archivos de este Tribunal en los que la liquidación aparece referida con la exótica denominación de "Resolución Error material Acta 02"). Pues bien, si lo que acabamos de relatar ocurre en la propia identificación de las actuaciones de un expediente (que es remitido precisamente para comprobación de la idoneidad de sus actuaciones) y cuyos destinatarios posibles son tanto el interesado (así en la puesta de manifiesto) como los órganos que precisamente van a revisar esas actuaciones: los Tribunales Económico Administrativos y los Tribunales Contenciosos ..., ¿cómo se justifica que no pueda ocurrir algo similar en el tema que nos ocupa? ¿Qué impide que eso pueda ocurrir? La respuesta es : Nada.

Nada lo impide, es perfectamente posible que pueda ocurrir y que ocurra. Pero es que hay más, y es que, como decíamos, la referencia de procedencia del mensaje no puede tenerse como seguridad y certeza de la personalidad del emisor, bastando para ser conscientes de ello con la cada vez mayor presencia de conductas antisociales en la red, como en el caso del denominado "phising" en el que se produce una suplantación del aspecto por el que se reconoce al remitente suplantado, y que cada vez más se está haciendo con suplantación de remitentes de organismos oficiales.

Por otro lado, dentro de las concretas relaciones administrativas pero ubicándonos ahora en el terreno de las propias competencias y derechos constitucionales, en la materia que nos interesa de las actuaciones de notificación, la reiterada necesidad de un conocimiento previo adecuado mínimo se advierte de nuevo como consecuencia de la conexión debida entre los derechos básicos del ciudadano (junto con sus derechos específicos adicionales respecto a las administraciones actuantes), y las determinaciones constitucionales de distribución competencial y su modo de ejercicio. En el punto que se acaba de indicar basta por ejemplo con atender a la previsión de cooficialidad lingüística territorial para apreciar inmediatamente los conflictos que podrían derivarse de la admisión de un envío (y también de su no admisión) en una lengua cooficial distinta del español con previsión de su entrega en territorio en que tal lengua no tenga cooficialidad, o para su entrega (incluso en un territorio donde la tenga) a un no hablante de dicha lengua. En la Ley del Servicio Postal Universal, entre los Derechos de los Usuarios y del Mercado Postal, no se recoge expresamente la necesidad de cumplimentación de los envíos en lengua española; es más, en cuanto a las condiciones de recogida y admisión de envíos se recoge simplemente en su art. 23 la previsión de : "c) No denegar la admisión de los envíos cuando estos reúnan los requisitos reglamentarios y se satisfaga el precio correspondiente".

En todo caso, la mención se hace no porque no existan formas de solución teórica de los posibles problemas que se pudieran presentar sino por tomar conciencia de que, en definitiva, la mejor solución de un problema es que no llegue a plantearse, lo que añade una razón más a esa previsión de información previa (que no es invento de una interpretación amplia sino que ha sido exigida por la norma) y no sólo en el orden jurídico sino práctico cuando de lo que se trata en verdad es de que la Administración pueda cumplir con sus funciones y de que el administrado interesado pueda a su vez ejercitar pacíficamente sus derechos, sin necesidad de mayores riesgos.

De acuerdo con todo ello, ha de distinguirse y no confundir la diferente presencia, cometido y responsabilidad de quienes intervienen en la actuación administrativa de notificación cuando ésta se realiza a través del intermediario postal, puesto que siendo diferentes sus cometidos y responsabilidades, diferentes son también sus exigencias de actuación: en un caso como emisor, en el otro como vocero.

Y por todo eso es por lo que decíamos que la regulación del servicio postal nos podría servir de guía, ha de entenderse bien no dejándonos llevar por la primera impresión de que "basta el acuse de recibo" sino atendiendo a la función y papel en cada caso comprometido y teniendo en cuenta -no se olvide esto- que lo que finalmente aparece como "acuse de recibo" formaba primeramente parte material de la nota del envío que, como elemento necesario para la admisión (no se olvide esto), debió cumplimentar el remitente.

En el caso que nos ocupa, el papel del correo inicialmente servido por el correomensajero humano lo ocupa ahora el correo electrónico, pero ello como antes se dijo no altera por tal circunstancia el conjunto de los elementos presentes en el sistema ni, menos aún, los principios del sistema. En ese conjunto de elementos relacionado y de funciones enlazadas, la relación primigenia y final se ha de tener por establecida (con la entrega o con el intento de entrega) del mismo modo que se produce en el servicio postal tradicional, y en el cual -ya se ha visto- se exige la identificación para la admisión misma del envío.

Con lo anterior poca resistencia habrá de oponerse a que, dado que el sistema ha venido siendo tradicionalmente el de la justificación del "intento de notificación " a través de acuse de recibo, igualmente pueda tenerse por realizado el "intento de notificación electrónico" con el "acuse de recibo electrónico" coincidente con la recepción (no con el envío aunque la diferencia temporal sea inapreciable) de una comunicación de aviso de la llegada de un mensaje a la bandeja de entrada del buzón electrónico asociado a la dirección electrónica señalada para comunicaciones, especialmente teniendo en cuenta que existe un apartado separado en la carátula de los mensajes remitidos electrónicamente específicamente previsto para la identificación del asunto a que se refieren (es más, es que se denomina

precisamente así: "Asunto") y que incluso la mayor parte de los servidores de correo electrónico avisan al remitente, antes de proceder al envío, en el caso de que dicho apartado se encuentre vacío.

De forma paralela, como se ha expuesto, la entrada-acuse de recibo electrónico del mensaje contenedor de la notificación de un acto administrativo X, para ser admitido a efectos de atribuirle en su caso tal carácter de intento notificador, habrá de contener los datos de identificación necesarios.

Si la responsabilidad surge a partir del conocimiento, la coherencia interpretativa y la congruencia legislativa nos llevan (tanto por mor de la propia normativa administrativa vista, como del conjunto social expresivo de las relaciones inter privados) a la conclusión de esa responsabilidad desde que el interesado: conoce [el mensaje] o desde que, habiéndoselo remitido [...]no pueda ignorarlo sin faltar a la buena fe.

En definitiva, se trata de la conjugación necesaria de dos elementos: el de la buena fe exigible al interesado a quien va dirigido el mensaje con contenido notificador (sin que se pueda admitir que pretenda éste ampararse sin más en la falta de un completo conocimiento efectivo); y en la previsión (a los efectos indicados de su aceptabilidad) de la remisión del mensaje con un asunto-título suficientemente identificativo del acto a notificar (sin que el hecho de la mera remisión sirva sin más para atribuirle unos efectos y protección no merecida).

En consecuencia y como conclusión: los mismos datos identificativos del envío postal que debería contener el documento de "admisión/acuse" en el caso de la intervención del Servicio de Correos son los que deben constar en el "aviso/acuse" de remisión del mensaje cursado electrónicamente.

Tal y como señalaba el Tribunal Supremo en la Sentencia antes citada, en tema tan sumamente importante como el de las notificaciones administrativas, el cambio de medio a las notificaciones electrónicas, en modo alguno supone un cambio de paradigma, en cuanto que el núcleo y las bases sobre las que debe girar cualquier aproximación a esta materia siguen siendo las mismas. No advirtiéndose diferencia de razón del por qué han de constar una serie de datos identificativos en un caso y no en el otro, y advirtiéndose por el contrario los problemas que su falta puede acarrear, la necesidad de su inclusión no ha de ofrecer duda.

Según lo expuesto, dado que en el expediente remitido no hay constancia de los datos identificativos que contenía el mensaje puesto a disposición en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada de la reclamante, en orden a la notificación de la providencia de apremio, no se puede dar por válida la consideración de que la misma fue rechazada y que por tanto la notificación se ha de entender realizada.

De conformidad con lo señalado en el artículo 170.3 de la LGT, concurre en consecuencia causa válida de oposición a las diligencias de embargo, por lo que deben ser anuladas.

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 el 26 de mayo de 2021, alegando cuanto sigue:

1.- El presente recurso extraordinario para unificación de criterio tiene su justificación en el criterio del TEAR en relación con las notificaciones electrónicas realizadas en la dirección electrónica habilitada del contribuyente.

Respecto del certificado emitido por la Administración tributaria sobre la información remitida por el prestador del servicio de notificaciones electrónicas acerca de la notificación de la providencia de apremio A35xxxxxxxxxxxx06, dice el TEAR que <<no constan en ese certificado, ni en lugar alguno del expediente recibido por este Tribunal, **los términos en los que se produjo dicha puesta a**

disposición, es decir el contenido informativo del aviso depositado en la bandeja de entrada del buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada (indicativo del mensaje remitido con el contenido que se quiere notificar) y que viene usualmente identificado en la mensajería electrónica con la denominación de "**Asunto**">>.

El TEAR considera que "los mismos datos identificativos del envío postal que debería contener el documento de "admisión/acuse" en el caso de la intervención del Servicio de Correos son los que deben constar en el "aviso/acuse" de remisión del mensaje cursado electrónicamente".

De este modo, el TEAR concluye que "dado que en el expediente remitido no hay constancia de los datos identificativos que contenía el mensaje puesto a disposición en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada de la reclamante, en orden a la notificación de la providencia de apremio, no se puede dar por válida la consideración de que la misma fue rechazada y que por tanto la notificación se ha de entender realizada".

La cuestión, por tanto, queda centrada en:

1.- Si debe obrar o no en el expediente el documento acreditativo de que el prestador del servicio de notificaciones electrónicas puso a disposición de la interesada -en su buzón asociado a su dirección electrónica habilitada- la providencia de apremio.

2. - Qué datos identificativos deben aparecer en ese buzón electrónico, antes de abrir el mensaje concreto.

A ambos puntos hay que responder con lo que establece la normativa reguladora y con los criterios administrativos y judiciales a que han dado lugar.

2.- Es conveniente hacer referencia previamente a que el artículo 41.6 de la Ley 39/2015 indica que la falta del aviso de puesta a disposición no impide la validez de la notificación:

"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."

Tras transcribir los artículos 2.2, 6, 7 y 10, apartados 1, 2 y 4 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**, afirma el Director:

De acuerdo con esta norma resulta que:

-Las notificaciones electrónicas contienen mecanismos de cifrado para proteger la confidencialidad, incluso respecto del propio prestador del servicio de dirección electrónica habilitada, que no puede acceder al contenido del acto notificado.

- El propio sistema de notificación electrónica acredita el momento de puesta a disposición de los actos objeto de notificación, así como el acceso del destinatario al contenido.

- Es el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada quien gestiona los acuses de recibo y el registro de notificaciones, que debe contener la dirección electrónica, la traza de la fecha y hora de la recepción de la puesta a disposición y del acceso del destinatario de la notificación y "**la descripción del contenido de la notificación**"

- **El prestador del servicio de dirección electrónica habilitada es quien remite al órgano u organismo remitente la certificación electrónica de todos los datos relativos a la notificación.**

- Todos los programas informáticos necesarios para el correcto funcionamiento del sistema de notificación electrónica son suministrados por el prestador del servicio a los distintos órganos y organismos.

3.- Transcribe a continuación el Director recurrente el artículo 2 y los apartados 1 y 5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y afirma lo siguiente:

Uniendo estas disposiciones a las citadas en la alegación anterior puede concluirse:

- Que el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada es el que pone a disposición del destinatario, en su buzón asociado, el acto a notificar -acto al que el propio prestador no tiene acceso- y lo hace indicando la descripción del contenido de la notificación.

- Que el prestador del servicio, mediante certificación electrónica -es decir, mediante transmisión de fichero informático con los datos- da cuenta al remitente de todo lo acontecido respecto de la notificación (fecha y hora de puesta a disposición del destinatario, datos del acto a notificar, fecha y hora del acceso del destinatario...;) y con tales datos es la Agencia Tributaria la que certifica la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada.

- Por lo tanto, las certificaciones de notificación de la Agencia Tributaria son válidas para acreditar que tales notificaciones se han producido, sin que exista ningún documento del prestador del servicio de dirección electrónica habilitada al efecto, porque los datos que proporciona forman parte de un fichero a partir del cual se elaboran las certificaciones, que son el resultado de un procedimiento automatizado en el que la Agencia Tributaria no añade, quita ni modifica nada. En cuanto al dato concreto del nombre del acto notificado, es un dato exigido para cumplimentar el programa informático que el propio prestador del servicio proporciona a la Agencia Tributaria, y es asimismo el que se recoge finalmente en el certificado de notificación del acto de que se trate (en los certificados, el nombre del acto descriptivo de su naturaleza, aparece en el apartado "concepto").

4.- Hay también que hacer mención a la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 29 de diciembre de 2020, por la que se aprueban las aplicaciones informáticas para las actuaciones administrativas automatizadas, y esta mención se hace citando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de enero de 2020, nº 25-223-17, que establece la forma correcta de enjuiciar un certificado de notificación electrónica de la Agencia Tributaria, cuya generación es una actuación administrativa automatizada. Reproduce parcialmente, a continuación, el Director recurrente el fundamento de derecho sexto de la citada resolución.

5.- En apoyo de lo que este Departamento pretende -esto es, que se declare por ese Tribunal Económico-Administrativo Central que la certificación de notificación electrónica emitida por la Agencia Tributaria con los datos facilitados por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada, es el único documento que puede exigirse para la acreditación de las notificaciones electrónicas y que en ella se contiene la indicación del nombre del acto que asimismo se incluyó en la puesta a disposición del interesado en su buzón asociado-, interesa citar también la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 18 de noviembre de 2016, recurso contencioso-administrativo procedimiento ordinario 405/2016 (fundamento de derecho tercero).

6.- Corresponde citar también la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de julio de 2016, recurso 573/2013 (fundamento de derecho tercero), para acreditar

nuevamente que el certificado de notificación electrónica emitido por la Agencia Tributaria es el documento acreditativo válido de la notificación, sin que pueda exigirse ningún otro. Esta sentencia fue reproducida y avalada por la de la propia Audiencia Nacional de 23 de noviembre de 2017, recurso 61/2016.

7.- Adicionalmente, el Tribunal Constitucional también ha reflexionado sobre el aviso en las notificaciones, si bien en el marco de la normativa procesal y no administrativa, para tratar las notificaciones electrónicas en el buzón electrónico Lexnet. El marco jurídico es distinto, pero los razonamientos, *mutatis mutandi* pueden ser utilizados para apreciar la naturaleza jurídica de la figura del aviso en el procedimiento administrativo.

La **Sentencia de 17 de enero de 2019, del Pleno del Tribunal Constitucional (Cuestión de inconstitucionalidad núm. 3323-2017)** versa sobre la aplicación del artículo 152.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que regula el aviso e incluye un inciso que expresamente dispone que la falta de dicho aviso no afecta a la validez del acto de comunicación, regulando el aviso de una forma muy parecida a la LPACAP. En este marco, el Tribunal Constitucional recuerda que el derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho de configuración legal, circunstancia que igualmente se predica respecto de los actos de comunicación procesales; lo cual quiere decir que su ejercicio se supedita al cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos por las normas procesales, y no fuera de ellas, en cada orden de jurisdicción.

El TC razona sobre el sistema de comunicaciones LexNET afirmando que ofrece diversas funcionalidades que se conforman como garantías de autenticidad del sistema de comunicaciones, reflejando el cumplimiento de las exigencias que, para los canales electrónicos de la Administración de Justicia autorizados, se disponen. Estas garantías de autenticidad y acceso al contenido del acto de comunicación son las que exige la doctrina del Tribunal Constitucional para medios técnicos de transmisión de actos de comunicación que permiten, no solo no padecer indefensión, sino también la certidumbre en el cómputo de los plazos procesales. Sin embargo, llega a la conclusión de que **el envío "al destinatario" de un aviso respecto del hecho del acto de comunicación que previamente le ha sido transmitido por vía electrónica no es en sí un acto de comunicación en sentido estricto** como serían las citaciones, notificaciones, emplazamientos y requerimientos; **sino que se trataría de una información que se provee acerca "de la puesta a su disposición de un acto de comunicación"**. Continúa razonando el Tribunal Constitucional que esta información no tiene que traer consigo el contenido del acto de comunicación. Es más, el aviso puede hacerse a cualquier "dispositivo electrónico, servicio de mensajería simple o una dirección de correo electrónico" suministrado por el "destinatario", quedando a voluntad del sujeto destinatario el seleccionar el dispositivo de su preferencia, e incluso ejercitar, ex ante, la opción misma de recibir el aviso.

El Tribunal Constitucional desvincula así los actos de comunicación (art. 149 LEC) de los avisos de "puesta a disposición" de dichos actos, y lo hace atendiendo a las garantías y regulación que unos y otros ofrecen. **Si para las comunicaciones a través del sistema LexNET se exigen ciertas garantías de constancia, para los avisos ni siquiera existe el compromiso de garantizar la viabilidad técnica.** La diferencia es evidente.

Por consiguiente, el Tribunal Constitucional resuelve que **el hecho de que no se cumpla con la obligación de remitir el aviso de puesta a disposición del acto de comunicación a su destinatario, no supone por sí mismo indefensión, puesto que el aviso no es un elemento integrante del acto de comunicación susceptible de condicionar su validez.**

Respecto al concepto de **"confianza legítima"** en que la obligación de aviso será cumplida por el órgano judicial, también se ha pronunciado el Tribunal Constitucional. En este caso, tras matizar en qué consiste la confianza legítima en el supuesto tratado: *aplicación razonable de las normas jurídicas procesales*

*otorgantes de derechos, obligaciones y cargas a las partes, cuya inobservancia determina la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva; señalando que como excepción, se ha admitido la invocación del referido principio cuando la garantía no está prevista legalmente, pero goza de reconocimiento reiterado previo por jurisprudencia del propio TC (STC 119/1999, de 28 de junio, FJ 5). Es decir, **en el caso del aviso no puede reclamarse una confianza legítima en la aplicación de un precepto que no existe**, pues ninguno de los previstos en la LEC o en la normativa sobre comunicaciones electrónicas en el ámbito de la Justicia plasman una vinculación o condicionamiento de los efectos propios de las notificaciones procesales practicadas por vía LexNET (o plataforma similar), con la realización del aviso sobre la puesta a disposición de ese acto procesal, en el dispositivo, servicio de mensajería simple o dirección de correo electrónico, facilitado por el profesional interviniente. Tal circunstancia impide considerar la norma objeto de examen como contraria al art. 24.1 CE, desde el prisma del desconocimiento del principio de confianza legítima.*

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central que dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada, con objeto de evitar nuevos pronunciamientos del TEAR como el contenido en su resolución de 26 de febrero de 2021, que es contrario a la normativa reguladora, al establecer unas exigencias adicionales respecto de las notificaciones electrónicas, y que unifique criterio en el siguiente sentido:

La certificación de notificación electrónica emitida por la Agencia Tributaria con los datos facilitados por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada es el único documento que puede exigirse para la acreditación de la validez y conformidad a derecho de las notificaciones electrónicas.

Siendo el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada el competente para proporcionar a la Agencia Tributaria los programas para utilizar el sistema de notificación electrónica en la dirección electrónica habilitada, su aceptación de los ficheros donde se contienen los actos a notificar y de los datos que los identifican -porque el prestador no puede acceder al contenido del acto- supone que se han completado todos los campos exigidos, entre los que se encuentra el de identificación del acto.

La certificación de notificación electrónica se confecciona de forma automatizada con los datos proporcionados por vía electrónica por el prestador del servicio, de manera que en el apartado "concepto" figura la denominación del acto, que es la que en su día la Agencia Tributaria facilitó al propio prestador del servicio y este utilizó en la puesta del acto administrativo a disposición del receptor en su buzón asociado a la dirección electrónica habilitada.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO: A juicio del TEAR no puede tenerse por rechazada la providencia de apremio por la entidad mercantil T, S.A. puesto que ni en el "Certificado de Notificación en Dirección Electrónica Habilitada" emitido por la AEAT, ni en ningún otro lugar del expediente consta <<el contenido informativo del aviso depositado en la bandeja de entrada del buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada (indicativo del mensaje remitido con el contenido que se quiere notificar) y que viene usulamente identificado en la mensajería electrónica con la denominación de "Asunto">>.

Es decir, se habría producido según el TEAR un defecto en la notificación porque no hay constancia de los datos identificativos del mensaje que se puso a disposición de la entidad interesada en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada (DEH), no estando justificado, a su juicio, con base en la jurisprudencia del Tribunal Supremo en cuya virtud en el campo de las notificaciones administrativas el cambio de la notificación en papel a la notificación electrónica no supone un cambio de paradigma, que puedan exigirse dichos datos identificativos del mensaje a notificar en el primer caso y no en el segundo.

El Director recurrente sostiene, por el contrario, que la postura del TEAR es contraria a la normativa reguladora, al establecer unas exigencias adicionales respecto de las notificaciones electrónicas.

La cuestión controvertida consiste, por tanto, en determinar en el ámbito de las notificaciones electrónicas practicadas por la AEAT (i) si debe obrar o no en el expediente un documento que acredite que el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada puso a disposición de la interesada, en la bandeja de entrada del buzón asociado a su dirección electrónica, el aviso indicativo del acto a notificar (en el presente caso, la providencia de apremio) y (ii) qué contenido informativo debe figurar en dicho aviso, antes de la apertura del mensaje concreto.

CUARTO: 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, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (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.

La LPAC establece en su artículo 14.2 la obligatoriedad de relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas de las personas jurídicas, circunstancia que concurre en la entidad T, S.A.

El artículo 41.1 de dicha ley establece que *"Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.(....)"*

El artículo 43 de la LPAC señala por su parte:

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 .**

La LPAC en su Disposición derogatoria única derogó 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 derogó 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, estableció 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"*.

El artículo 38 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, precepto no derogado tras la publicación de la LPAC, bajo el título "Notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada", disponía en su apartado segundo, al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso, lo que sigue :

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

El 1 de enero de 2011 había entrado 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. Disponía el artículo 2 de dicho Real Decreto:

| "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."**

Es decir, no obstante la posibilidad que el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, otorgaba a las Administraciones tributarias para establecer sistemas electrónicos de notificación propios, se consideró más oportuno que la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adhiriese 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 y regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril.

El artículo 6 del Real Decreto 1363/2010 dispone en sus apartados 1 y 5:

Artículo 6. Práctica de notificaciones

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

(.....)

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

Por su parte, disponen los artículos 2, 6 y 7 de la Orden PRE/878/2010:

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 sistema de dirección electrónica habilitada se sujetará a lo establecido en los Esquemas Nacionales de Interoperabilidad y de Seguridad, así como a la normativa protectora en materia de datos de carácter personal.

Artículo 6. Confidencialidad

1. El sistema de notificación electrónica contendrá mecanismos de cifrado para proteger la confidencialidad de los datos en las transmisiones.

2. Asimismo, el sistema contará con las medidas de seguridad adecuadas para que el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada no acceda al contenido de los actos y actuaciones administrativas que se notifiquen.

Artículo 7. Referencia temporal

"1. El sistema de notificación electrónica acreditará las fechas y horas en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de

notificación. Ello tendrá lugar mediante la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica.

(.....)

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

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.**

El artículo 6.5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre (arriba transcrito), que regula supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, contempla la posibilidad de que la certificación por la AEAT de la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada, pueda generarse de manera automatizada.

El artículo 85.1 del 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 y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), exige que, en los supuestos de actuación automatizada, las aplicaciones informáticas que efectúen tratamientos de información cuyo resultado sea utilizado por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades y por las que se determine directamente el contenido de las actuaciones administrativas, habrán de ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos, señalando también que cuando se trate de distintos órganos de la Administración tributaria no relacionados jerárquicamente, la aprobación corresponderá al órgano superior jerárquico común de la Administración tributaria de que se trate, sin perjuicio de las facultades de delegación establecidas en el ordenamiento jurídico.

Pues bien, por medio de la Resolución de la Dirección General de la AEAT de 29 de diciembre de 2010, se aprobaron las aplicaciones informáticas para determinadas actuaciones administrativas automatizadas entre las que se encuentra la generación del certificado de notificación en dirección electrónica habilitada. Así lo dispone, en efecto, el apartado primero de dicha resolución al señalar:

"Primero.- Aplicaciones Informáticas para actuación administrativa automatizada.

Se aprueban las aplicaciones informáticas que se van a utilizar para la producción de la siguiente actuación administrativa automatizada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

|(....)

|20.Generación del certificado de notificación en dirección electrónica habilitada".

Dispone el apartado sexto de la mencionada Resolución:

"Sexto.- Generación del certificado de notificación en dirección electrónica habilitada, incluyendo el rechazo expreso o rechazo por falta de acceso al buzón en 10 días naturales.

1.- El sistema de información de la Agencia Tributaria generará un certificado que constate la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada del destinatario. Dicho certificado se expedirá, en su caso, conforme a los datos facilitados por el organismo o entidad encargado de la gestión de la dirección electrónica habilitada.

2.- El certificado incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, y la fecha y hora en la que se produjo la puesta a disposición, así como el acceso a su contenido, su rechazo expreso, o cuando se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

3.- El sistema de información podrá generar estos certificados de forma automatizada para notificaciones practicadas antes de la fecha de aprobación de esta Resolución.

4.- El certificado de notificación se autenticará mediante código seguro de verificación de la Agencia Tributaria".

En vista de la normativa expuesta puede afirmarse respecto de las notificaciones electrónicas practicadas por la AEAT, por lo que aquí interesa, lo que sigue:

- El prestador del servicio de dirección electrónica habilitada suministra a la AEAT los programas informáticos necesarios para el funcionamiento del sistema de notificación. A través de dichos programas la AEAT transmite al prestador del servicio las órdenes de notificación, identificando el destinatario y el acto a notificar. Es el prestador del servicio quien pone a disposición del destinatario, en el buzón asociado a su dirección electrónica, el acto a notificar

- Si el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada ha de mantener un registro de eventos de las notificaciones que, entre otra información, describa el contenido de aquéllas, hay que concluir, dado que no tiene acceso al contenido del acto a notificar, que tal descripción en el aviso que coloca en el buzón asociado a la dirección electrónica del destinatario es la que previamente le ha facilitado la AEAT. Y como es el prestador del servicio quien facilita a la AEAT los programas informáticos para el funcionamiento del sistema, resulta lógico pensar que dichos programas sólo aceptarán las órdenes de notificación de la AEAT cuando transfieran la descripción del contenido de los actos a notificar.

- La AEAT es quien certifica la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada.

- La certificación de la AEAT, que se genera de forma automatizada, se nutre de la información remitida por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada.

- La información remitida a la AEAT por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada mediante certificación electrónica, esto es, mediante transmisión de ficheros informáticos, es la siguiente:

* Fecha y hora en la que se produjo la recepción en la dirección electrónica del destinatario del aviso de la puesta a disposición.

* Fecha y hora en la que se produjo el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

La normativa indicada considera, por tanto, a la certificación emitida por la AEAT como el medio de acreditación de las notificaciones electrónicas practicadas por aquélla. No exige la existencia de un documento adicional a la certificación que acredite que el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada puso a disposición de la interesada, en la bandeja de entrada del buzón asociado a su dirección electrónica, el aviso indicativo del acto a notificar, sino tan solo que esta circunstancia venga recogida en la propia certificación.

Por lo que respecta al contenido informativo o "nombre" del aviso indicativo del acto a notificar, aviso puesto a disposición del obligado tributario en el buzón asociado a su dirección electrónica por el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada, se trata de una información que es suministrada previamente por la AEAT, mediante el programa informático necesario para el

funcionamiento del sistema de notificación, al prestador del servicio y que, finalmente, ha de figurar en la certificación de la notificación emitida por la AEAT.

Dado que la certificación de la notificación emitida por la AEAT se genera de forma automatizada, la información que en ella figura sobre el contenido informativo o "nombre" del acto a notificar no es intervenida por persona física alguna una vez prestado el servicio de notificación. Eso significa que dicha información es la misma que se envió por la AEAT al prestador del servicio de dirección electrónica habilitada y que éste comunicó al obligado tributario en el aviso colocado en el buzón asociado a su dirección electrónica.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda ESTIMARLO, unificando criterio en el sentido siguiente:

La certificación emitida por la AEAT de la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada en los términos del artículo 6.5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, constituye documento suficiente para acreditar válidamente las notificaciones electrónicas practicadas por aquélla.

Resultando el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada obligado a mantener un registro de eventos de las notificaciones que ha de incluir, entre otra información, la descripción del contenido de éstas, y siendo él quien facilita a la AEAT los programas informáticos para el funcionamiento del sistema de notificación, su aceptación de las órdenes de notificación de la AEAT implica que se ha cumplimentado por ésta en dichos programas la identificación-descripción del acto a notificar.

La certificación emitida por la AEAT de la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada se genera de forma automatizada a partir de la información suministrada por vía electrónica por el prestador del servicio, debiendo figurar en ella la denominación o identificación del acto notificado, que es la misma que en su día la AEAT facilitó al propio prestador del servicio y éste utilizó en el aviso que puso a disposición del destinatario en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada.