



Roj: **STS 4323/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:4323**

Id Cendoj: **28079130022017100441**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/12/2017**

Nº de Recurso: **2436/2016**

Nº de Resolución: **1927/2017**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.927/2017**

Fecha de sentencia: 11/12/2017

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: **2436/2016**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 14/11/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: DPP

Nota:

RECURSO CASACION núm.: **2436/2016**

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1927/2017**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez



D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 11 de diciembre de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso de casación **2436/2016**, interpuesto por NAVIERA LADOGA, A.I.E., representada por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles y González- Carvajal, contra la sentencia dictada el 13 de junio de 2016 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 321/2015 , relativo a diligencia de embargo de cuentas y depósitos bancarios. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Naviera Ladoga, A.I.E., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 24 de febrero de 2015. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a la reclamación NUM001 , instada por la mencionada compañía frente a la diligencia de embargo de cuentas y depósitos bancarios, para ejecutar una deuda de 7.601.969,40 euros.

**SEGUNDO** .- Naviera Ladoga, A.I.E., preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 28 de septiembre de 2016, en el que invocó tres motivos de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) [«LJCA»].

1º) El primer motivo denuncia la infracción del artículo 170.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], con vulneración del artículo 24.1 de la Constitución Española [«CE »].

Considera que la providencia de apremio de la que deriva la diligencia de embargo se notificó válidamente el 17 de diciembre de 2013, por lo que cuando se emitió esta última (18 de noviembre de 2013) no había sido notificada aquella primera. A pesar de ello, la sentencia impugnada concluye en su sexto fundamento jurídico, con infracción de la jurisprudencia en materia de notificaciones, que la providencia de apremio se tuvo por rechazada y notificada el 27 de octubre de 2013 y que, por tanto, la diligencia de embargo es conforme a Derecho al no concurrir el motivo de oposición legal recogido en el artículo 170.3.b) LGT .

La Sala de instancia, aun sabiendo que no se tuvo conocimiento de la providencia de apremio hasta el 17 de diciembre de 2013, considera válida su notificación por el mero transcurso de diez días naturales desde que la Inspección depositó dicho acto administrativo en la Dirección Electrónica Habilitada [«DEH»] en fecha 11 de octubre de 2013, aun siendo consciente de que el destinatario no tuvo conocimiento del mismo sino hasta un momento posterior, cuando su entidad bancaria le comunicó la existencia de un embargo de su cuenta corriente. Tras conocer dicho embargo, se puso en contacto con la Administración tributaria, momento en el que se le facilitó una copia de los actos administrativos depositados en el DEH, incluyendo la providencia de apremio. A su juicio, es en esta última fecha en la que debe entenderse cumplida la finalidad de la notificación, y no antes.

La sentencia también desconoce, en su criterio, la jurisprudencia que exige a la Administración diligencia y buena fe en materia de notificaciones, más allá del escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales exigidas. Todas las notificaciones realizadas por la Inspección en el curso del procedimiento tuvieron lugar en el domicilio fiscal del destinatario o mediante comparecencia personal de su representante. Sin embargo, una vez formuladas las alegaciones frente al acta de disconformidad y la propuesta de sanción, la Administración modificó inesperada e injustificadamente el medio elegido para la práctica de notificaciones en el marco del procedimiento, llevándolas a cabo a través del DEH, sin previo aviso y aún con la constancia de que el destinatario no tenía activado el buzón.

2º) El segundo argumento del recurso tiene por objeto la infracción del artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) [«RGGI»], en relación con los artículos 27 y 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio , de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos (BOE de 23 de junio).

Entiende que, de acuerdo con dichos preceptos, una vez acordada la inclusión en el sistema de DEH de los sujetos obligados, la Administración tiene la obligación de practicar las notificaciones en la DEH, al menos con



carácter general. Constan en este caso dos acuerdos distintos de inclusión obligatoria en ese sistema, una en 2011 y otro en 2012; pues bien, no obstante la inclusión obligatoria en 2011, la Administración incumplió dicha obligación, sin que hiciera uso del DEH hasta 2013, lo que supuso un cambio inesperado e injustificado en el cauce habitual de las notificaciones en el momento final y decisivo del procedimiento, sin advertir de dicho cambio al interesado.

Concluye este motivo afirmando que el sistema de comunicaciones electrónicas se configura como un derecho de los ciudadanos para atender mejor y de manera más efectivas sus necesidades. Lo que se configura como un derecho y una garantía no puede suponer un perjuicio de tanta trascendencia como el que ha supuesto en este caso: que la Inspección pretendiese notificar por primera vez en la DEH actos de tantísima relevancia, máxime en el contexto de un procedimiento sancionador, en el que se deben observar las máximas garantías.

**3º)** La última queja del recurso consiste en la infracción del artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) [«LPAC»], en sintonía con la diligencia exigible a la Administración en materia de notificaciones, con infracción también del artículo 9.3 CE .

Razona que durante el procedimiento de inspección del que trae causa la providencia de apremio que motivó la emisión de la diligencia de embargo, la Inspección practicó las notificaciones bien en el domicilio del destinatario bien por comparecencia de su representante, incluso la relativa a la concesión de una ampliación del plazo para formular alegaciones frente al acta de disconformidad y la propuesta de sanción, que se practicó sólo un mes antes de depositar los actos administrativos controvertidos (el primero de ellos la liquidación, más tarde el acuerdo sancionador) en la DEH. Este cambio inesperado e injustificado del cauce habitual de comunicación, vulnera a su juicio el principio de protección de la confianza legítima, cerrando el acceso a la tutela judicial efectiva que proclama el artículo 24.1 CE .

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida.

**TERCERO** .- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 15 de noviembre de 2016, en el que interesó su desestimación.

Para empezar, subraya que este recurso de casación plantea las mismas cuestiones que el tramitado con el número 3738/2015, interpuesto por la propia Naviera Ladoga, A.I.E.

Hecha la anterior precisión, indica que, a través de sus tres motivos, la entidad recurrente en realidad lo único que cuestiona es una supuesta mala fe de la Administración al haber practicado alguna redundante notificación personal tras el alta en el DEH. Pues bien, teniendo en cuenta lo acontecido, la Sala de instancia llega a la conclusión de que la Administración actuó con la buena fe y la diligencia necesarias, mientras que la recurrente lo hizo negligentemente.

**CUARTO** .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 17 de noviembre de 2016, fijándose al efecto el día 14 de noviembre de 2017, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- El objeto de este recurso de casación es la sentencia dictada el 13 de junio de 2016 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Esta resolución judicial desestimó el recurso contencioso-administrativo 321/2015, instado por Naviera Ladoga, A.I.E., contra la resolución adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 24 de febrero de 2015, que declaró no haber lugar a la reclamación NUM001 , interpuesta por la mencionada compañía frente a la diligencia de embargo de cuentas y depósitos bancarios, para ejecutar una deuda de 7.601.969,40 euros, apremiada en providencia de 11 de octubre de 2013. Esta providencia de apremio tenía por objeto la liquidación (y la correspondiente sanción) del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2007 y 2008.

Las referidas liquidación y sanción tributarias han sido confirmadas en sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el 15 de febrero de 2017 (recurso 450/2014 ), firme por inadmisión mediante providencia de 5 de julio de 2017 del recurso de casación RCA/2576/2017 preparado frente a ella.

La providencia de apremio fue ratificada en la vía jurisdiccional por la Sección Séptima de la misma Sala en sentencia de 19 de octubre de 2015 (recurso 334/2014 ), que es objeto del recurso de casación 3738/2015, señalado para el día de la fecha y en el que se suscitan, a través de iguales motivos , idénticas cuestiones que en el presente: la supuesta mala fe de la Administración por notificar electrónicamente, sin previo aviso,



los actos decisivos del procedimiento (liquidación, sanción, providencia de apremio, diligencia de embargo), cuando, antes y después, se comunicó con el obligado tributario dirigiendo las notificaciones a su domicilio fiscal o mediante comparecencia de su representante.

En ambos recursos hemos de alcanzar, por tanto, la misma solución, siguiendo idéntica línea argumental.

**SEGUNDO** .- Conviene dejar constancia, para una más adecuada comprensión del recurso de casación que nos corresponde examinar, de los razonamientos que contiene la sentencia de instancia para desestimar el recurso deducido contra el acto administrativo que es su objeto:

PRIMERO : Se dirige el presente recurso contencioso administrativo contra los actos antes indicados, siendo presupuestos fácticos a tener en cuenta para la resolución del presente contencioso, que se hacen constar en la resolución impugnada, los siguientes:

1.- Con fecha 13 noviembre de 2012, se notifica a la entidad recurrente por medio de correo certificado con acuse de recibo, el acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada (DHE) y asignando a la misma un correo electrónico asociado, para la práctica de las notificaciones y comunicaciones por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 4 de enero de 2011; esta notificación de inclusión obligatoria se llevó a cabo en la persona de don Salvador en el domicilio social sito en la CALLE000 nº NUM000 de Las Palmas de Gran Canaria.

En fecha 27 de abril de 2012, se notifica en el domicilio social de la actora, el inicio de un procedimiento de inspección tributaria por el concepto del Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2007 y 2008.

En el curso de actuaciones se otorga la representación de la misma a efectos del procedimiento inspector a doña Verónica , designando su domicilio a efectos de notificaciones en dicho procedimiento de inspección.

A lo largo del procedimiento inspector se fueron notificando numerosas diligencias y comunicaciones a la recurrente desde el 22 de abril de 2013, hasta el 3 de junio de 2013, fecha en la que no vuelve a tener noticias del procedimiento inspector.

Sin embargo, en fecha 6 de julio de 2013, se deposita en la DEH, la notificación del acuerdo aprobando la liquidación provisional contenida en el acta firmada en disconformidad en fecha 14 de mayo de 2013, que se tiene por rechazada la notificación llevada a cabo electrónicamente el día 17 de julio de 2013.

En fecha 19 de julio de 2013, se le notifica en la misma sede electrónica el acuerdo sancionador, teniéndolo por notificado el día 30 de julio de 2013, al haber transcurrido, en ambos casos, diez días desde la fecha de colocación en la DEH.

En fecha 11 de octubre de 2013, se notifica por el mismo procedimiento la providencia de apremio dictada y se entiende rechazada, y por tanto notificada, el día 22 de octubre de 2013.

En fecha 27 de noviembre de 2013, se coloca en la DEH la notificación de la diligencia de embargo llevada a cabo, al no haberse pagado el principal, el importe de la sanción, en periodo voluntario, ni tampoco en el período voluntario existente después de notificada la providencia de apremio, teniéndola por rechazada en fecha 8 de diciembre de 2013.

La parte recurrente, alega que tuvo conocimiento de la existencia de las anteriores resoluciones, acuerdo de aprobación de la liquidación hasta la diligencia de embargo mencionada, el día 17 de diciembre de 2013, cuando se le comunicó por el banco el embargo del saldo de cuentas corrientes de su titularidad, y que hasta el día 20 de diciembre de 2013, no se le notificaron en persona los acuerdos indicados que comprenden desde el acuerdo de aprobación de la liquidación, al sancionatorio, a la providencia de apremio, o la diligencia de embargo, motivo por el cual, interpuso las correspondientes reclamaciones económico administrativas contra aquellas, que fueron declaradas inadmisibles por extemporáneas.

La resolución del TEAC desestima la reclamación interpuesta contra la diligencia de embargo, por estimar que la notificación en la DEH era obligatoria para la entidad recurrente, que se le notificó en tiempo y forma, y que quedó vinculada para oír las notificaciones en dicha DEH, que al no acceder a la misma en el plazo de los diez días siguientes a su depósito en la DEH, se tuvieron correctamente por rechazadas dichas notificaciones y por tanto por notificados los actos y acuerdos comprendidos en dichas notificaciones.

La parte recurrente en su escrito de demanda, sostiene que la Administración ha incurrido en falta de diligencia y buena fe al tiempo de notificar los citados acuerdos y resoluciones, pues durante todo el proceso inspector, se hicieron todas las notificaciones personalmente en la persona de la entidad inspeccionada o de la persona designada como representante por aquella, y de repente se procedió a notificar en la DEH, sin previo aviso y sin que pudiese acceder a dicha dirección electrónica, pues no solicitó el certificado a la Fábrica Nacional de la Moneda y Timbre hasta el día 18 de diciembre de 2013, accediendo por primera vez el día 20 de diciembre de



2013, como hace constar con Acta Notarial levantada al efecto. En todo caso, teniendo en cuenta la finalidad de las notificaciones, debió procederse a observar una mayor diligencia y buena fe por la Administración, como exige la última doctrina jurisprudencial, con aviso previo al cambio del sistema de notificaciones.

Pone en duda la legitimidad y validez de la normativa reguladora de las notificaciones a través de la DEH, ya que no existe una obligación legal de recibir las notificaciones por medio de la DEH, pues tal obligación se establece el R.D. 1363/2010, cuando ha sido puesta en entredicho por el voto particular emitido en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012, en la que precisamente se confirma su legalidad.

En definitiva la parte actora, basa la impugnación de la diligencia de embargo en el artículo 170.3.b) de la Ley 58/2003, entre los únicos motivos legales que permiten la impugnación de las diligencias de embargo se encuentra la falta de notificación de la providencia de apremio, como ha sucedido en el presente caso.

El Abogado del Estado se opone a tales alegaciones y pretensiones.

SEGUNDO : Debe tenerse en cuenta que el día 11 de octubre de 2013, se dicta providencia de apremio con clave de liquidación NUM002, siendo la cuantía de 7.538.289,78 €, correspondiendo 6.281.908,15 € al principal y 1.286.381,63 al recargo de apremio, procedente de la sanción impuesta a la parte actora, derivada del Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2007 y 2008, notificado personalmente al representante autorizado de la contribuyente en fecha 14-5-2013. Realizadas las oportunas alegaciones, se dictó resolución sancionadora en fecha 12 de julio de 2013.

En fecha 30 de julio de 2013, se extiende certificado de notificación en dirección electrónica habilitada, haciendo constar que "El acto objeto de notificación, acuerdo de liquidación, se ha puesto a disposición de NAVIERA LADOGA, A.I.E. (V84657634) con fecha 19-07-2013 y hora 01:33, 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 NAVIERA LADOGA, A.I.E. (V84657634) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 30-07-2013 y hora 00:46, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

En fecha 11 de octubre de 2013, se dicta providencia de apremio, en la que se establecía que:

El día 30-07-2013, le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 05-09-2013, finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia.

En consecuencia, acuerdo:

- Dictar la providencia de apremio.
- Liquidar el recargo del período ejecutivo, requiriéndole el pago del importe a ingresar que figura en el siguiente apartado.

Esta providencia de apremio fue notificada en la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, extendiéndose certificado de tal notificación con el siguiente contenido "El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de NAVIERA LADOGA, A.I.E., (84657634) con fecha 11-10-2013 y hora 22:55, 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 NAVIERA LADOGA, A.I.E. (V84657634) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 22-10-2013 y hora 00:08, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

La parte recurrente, afirma que ha tenido conocimiento de estas actuaciones a partir del día 17 y 20 de diciembre de 2013, cuando se le ha comunicado por una entidad bancaria que se había procedido al embargo del saldo de las cuentas corrientes abiertas en la misma.

Enterado de la situación, interpone reclamación económico administrativa ante el TEAC en fecha 3 de enero de 2014, contra la mencionada providencia de apremio, por entender que no se había notificado el acto sancionador del que traía causa la providencia de apremio impugnada.



Dicho Tribunal por resolución de fecha 25 de abril de 2014, declara inadmisibile la reclamación por extemporánea, pues considera que la providencia de apremio, se notificó a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, teniéndose por rechazada dicha notificación el día 22 de octubre de 2013, y teniendo el plazo de un mes para interponer la reclamación, al hacerlo el día 3 de enero de 2014, es evidente que estaba fuera del citado plazo.

Por esta Sección y por sentencia de fecha 19 de octubre de 2015, dictada en el recurso 334/2014, se desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC de fecha 25 de abril de 2014, R.G. 210/2014, que había declarado extemporánea la reclamación interpuesta contra la providencia de apremio, de la que trae causa la diligencia de embargo que hoy nos ocupa.

TERCERO : La primera cuestión que debe resolverse es la posible ilegalidad del R.D. 1365/2010, al excederse en las facultades de desarrollo previstas en la Ley 11/2007. Este Real decreto, establece como obligación el recibir las notificaciones en las direcciones electrónicas habilitadas, cuando en la Ley 11/2007 se recoge como un derecho de los ciudadanos a mantener este sistema de comunicaciones con la Administración; por otro lado, la Ley General Tributaria, no establece como obligatoria esta forma de notificación con carácter obligatoria.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de febrero de 2012, recurso 7/2011, interpuesto por una Asociación de Asesores Fiscales, lo desestima manteniendo la conformidad de aquel con la Ley 11/2007 y la Ley General Tributaria, sin que se pueda tener en cuenta, al tiempo de valorarse su vigencia, solamente el contenido del voto particular contenido en dicha sentencia.

CUARTO : Entrando a conocer sobre la posible falta de notificación de la providencia de apremio, debe traerse a colación, lo que ya se dijo en la sentencia de esta Sección, ya referenciada, de fecha 19 de octubre de 2015, en la que se desestimaba la pretensión de la parte actora, de considerar defectuosamente notificada dicha providencia de apremio, siendo por tanto extemporánea la reclamación económico administrativa interpuesta contra la misma.

Se decía en aquella sentencia, que debe traerse a colación las sentencias dictadas por esta Sala, en fechas 25 de junio de 2015, en el recurso de apelación nº 1/2015, de la Sección Segunda, y en la de fecha 28 de septiembre de 2015, dictada en el recurso 225/2015, de la Sección Séptima.

En estas sentencias, como en el supuesto de hecho que nos ocupa, se había notificado por medio de correo certificado con acuse de recibo, la inclusión de los recurrentes en el sistema de notificación electrónica con la asignación de una DEH, y en ambos supuestos se desestima el recurso interpuesto contra la nulidad de pleno derecho de una liquidación del Impuesto sobre Sociedades, notificada por este medio, y contra una providencia de apremio, así notificada, respectivamente, entendiéndose que habían sido bien notificadas.

En la sentencia dictada por Sección Segunda en el recurso de apelación 1/2015, después de hacer referencia a la declaración de MALMO, y a la conveniencia del establecimiento de este sistema de comunicación, recoge las justificaciones establecidas en su Exposición de Motivos, y seguidamente hace referencia al desarrollo reglamentario y su aplicación al ámbito tributario:

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

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

*Esta previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo.*

*Por un lado, en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, en su artículo 32, tras disponer que la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, podrá establecerse mediante Orden ministerial, precisa que dicha obligación pueda comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos.*

*Dicho Real Decreto desarrolla en su artículo 38 la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de la dirección electrónica habilitada, previendo que existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos*



y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios.

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

Finalmente en el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, validado por STS de 22 de enero de 2012, recurso contencioso administrativo 7/2011, se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT.

QUINTO : Alega la parte actora, para sostener su afirmación que las notificaciones llevadas a cabo en la DEH han sido contrarias a la buena fe y a la diligencia que debe presidir el comportamiento de la Administración, sostiene que a lo largo de todo el expediente de inspección y sancionatorio, las notificaciones se han hecho personalmente, a excepción precisamente de los acuerdos con mayor trascendencia como son el acuerdo liquidatorio y el acuerdo sancionatorio, así como la providencia de apremio dictada por impago de las cantidades liquidadas, y la diligencia de embargo de cuentas bancarias.

Ahora bien, esta buena fe y diligencia, es exigible no solo a la Administración, sino también al administrado como así establece la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 2 de junio de 2011, Rec. 4028/2009 .

Aun cuando en esta sentencia se tratan los temas relativos a la buena fe y diligencia en materia de notificaciones edictales, la doctrina general establecida sobre dichos principios que deben regir las conductas de la Administración y los administrados, es de tener en cuenta.

Sostiene la recurrente, que se ha faltado al principio de buena fe y diligencia por parte de la Administración, porque todas las notificaciones se han llevado a cabo de forma personal, por medio de correo certificado con acuse de recibo o por medio de su representante o agente tributario, salvo, cuando se trata de resoluciones fundamentales como pueden ser el acuerdo aprobando la liquidación, o el acuerdo imponiendo la sanción, así como las providencias de apremio que traen causa del impago de aquellas cantidades liquidadas, y las diligencias de embargo, causándola indefensión.

Cierto es que hasta la diligencia de notificación electrónica de fecha 4 de abril de 2013, se habían efectuado todas personalmente. Ciertamente con posterioridad a esta Diligencia se notifican también personalmente. Ciertamente que el acuerdo liquidatorio y el sancionatorio, así como las providencias de apremio, y las diligencias de embargo, se notifican electrónicamente, pero también es cierto que consta, que en fecha 13 de noviembre de 2012, se notifica personalmente la inclusión en este sistema de notificación por medio de correo certificado con acuse de recibo, en el domicilio de la recurrente, a persona autorizada para ello y debidamente firmado y sellado el acuse de recibo; que cuando se le da vista del expediente administrativo para hacer alegaciones antes de redactar el acta de liquidación, en fecha 22 de abril de 2013, se le pone de manifiesto el expediente electrónico seguido por la Inspección, después de indicarle las instrucciones para poder acceder a ver el mismo, se incluye el índice de dicho expediente, y como apartado 2.1.1, 2.1.2 y 2.1.3 se recoge Notificación Electrónica obligatoria, Inclusión Neo por autoliquidaciones y AR-inclusión Neo por autoliquidaciones.

En el punto 14.9 Aparece diligencia de notificación telemática y acuse comunicación 04/04/2013, que se refiere al traslado de cierta documentación variable referida a correos mantenidos por la Agencia Tributaria sobre la traducción de ciertos contratos.

En el escrito de alegaciones a la liquidación provisional, no hace referencia alguna esta a [sic] diligencia de notificación telemática.

A la vista de lo anteriormente referenciado, debe llegarse a la conclusión que la Administración actuó con la buena fe y la diligencia necesaria, en tanto que la recurrente, no actuó, al menos con la debida diligencia, pues a pesar de tener noticias de su inclusión obligatoria en el sistema de notificación en una dirección electrónica habilitada, de existir un intento de notificación rechazada por vía telemática, lo cierto es que no se da por enterado, abandonando cualquier actividad que le hubiese permitido llevar a buen término las notificaciones que se le hicieron, bien hubiera sido por haber recurrido la designación de una DEH, bien porque hubiera solicitado el certificado de firma electrónica, lo que no hizo, según dice, hasta el 18 de diciembre de 2013,



cuando le constaban la notificación de su inclusión forzosa en el sistema de notificación desde el día 11 de noviembre de 2012.

**TERCERO** .- Frente a la reseñada sentencia y expresando su disconformidad con el fallo emitido y con los fundamentos que lo determinan, la sociedad recurrente ha interpuesto el presente recurso de casación, sustentándolo en los tres motivos de los que se ha dado amplia cuenta en el segundo antecedente de hecho de esta sentencia.

Ninguno de dichos tres motivos puede prosperar.

**CUARTO** .- En lo que respecta al primero, porque los acuerdos de liquidación y sanción de cuya notificación electrónica duda la recurrente, en su validez y eficacia, fueron objeto de examen jurisdiccional en la sentencia de 15 de febrero de 2017, de la Audiencia Nacional, cuya Sección Segunda desestimó el recurso entablado por Naviera Ladoga, A.I.E., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 1 de abril de 2014. Y, en lo que respecta a la providencia de apremio, la corrección de su notificación se plasma en la sentencia de la Sección Séptima de la misma Sala objeto del recurso de casación 3738/2015, desestimado por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia dictada en el día de hoy.

Pues bien, de tales pronunciamientos -el primero también ha ganado firmeza al haberse inadmitido el recurso de casación preparado contra él- debe derivarse, como hecho probado, que las notificaciones de los acuerdos de liquidación y sanción y de la providencia de apremio fueron regulares y es desde la fecha indicada en ellas como hay que computar el plazo de ejercicio de la reclamación económico-administrativa, con las necesarias consecuencias.

No puede intervenir, pues, como causa de la impugnación de la diligencia de embargo la falta de notificación de la providencia de apremio, en los términos del artículo 170.3.b) LGT, que se cita como vulnerado, pues tal afirmación contraría lo declarado, con valor de cosa juzgada, en sentencias judiciales firmes. De lo razonado en las sentencias que preceden a la aquí impugnada se obtiene que la liquidación, la sanción y la providencia de apremio fueran válidamente notificadas en las fechas que indica la Administración.

**QUINTO** .- En lo que respecta al segundo de los motivos esgrimidos, tampoco puede ser acogido.

En primer término, es de significar que el desarrollo del motivo y su propia rúbrica adolecen de una insalvable inconcreción, pues la parte recurrente invoca indiscriminadamente la pretendida infracción por la sentencia de diversos preceptos legales y reglamentarios que constan de numerosos apartados y de una regulación ciertamente compleja, sin precisar qué concretos aspectos del artículo 115 *bis* RGGI -que tiene seis apartados-, o de los artículos 27 y 28 de la Ley 11/2007 -que contienen, respectivamente, siete y cinco apartados-, habría sido infringido, al margen de que, además de ello, no se efectúa el menor razonamiento jurídico que respalde la existencia de tales supuestas infracciones, como es preceptivo en un recurso extraordinario y formal como es el de casación, pues no se identifica con la debida claridad cómo y en qué medida la sentencia cuya casación se pretende habría vulnerado todas o alguna de tales normas invocadas *in genere*, ni tampoco los razonamientos de la sentencia en que quepa localizar las infracciones.

Al margen de esas inobservancias procesales, que serían de suyo bastantes para excluir el examen de este segundo motivo, no cabe olvidar además que lo que se impugna en el litigio de instancia de que dimana esta casación es una diligencia de embargo, así como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que la confirmó, por el hecho de que los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, así como la subsiguiente providencia de apremio, fueron notificados, según se adujo, en el momento en el que afirma la interesada haber tenido conocimiento material de su respectivo contenido, prescindiendo pues de las incidencias propias de la notificación electrónica. Sucede, sin embargo, que resulta inamovible en casación la afirmación de hecho sustentada en la sentencia de instancia de que la Administración procedió a la práctica de las notificaciones electrónicas del modo ordenado en el artículo 28.3 de la Ley 11/2007

Tal es, cabalmente, lo sucedido aquí, teniendo en cuenta, por lo demás, que la entidad recurrente no controvierte los hechos probados, esto es, que la notificación de tales actos administrativos tuvo lugar del modo descrito, lo que lejos de suponer una infracción de algunos de los preceptos mencionados en bloque, entraña por el contrario su aplicación debida, que por lo demás no ha sido negada, como tampoco se aduce la existencia de una imposibilidad técnica o material de acceso al buzón electrónico.

Además, como señala la Sala *a quo* en el fundamento jurídico cuarto de su sentencia, el artículo 28.3 de la Ley 11/2007 (aplicable *ratione temporis* al presente caso), establecía que "...[c]uando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso..." .





Por lo demás, es también aplicable al caso el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 16 de noviembre), cuyo artículo 4 incluye a las agrupaciones de interés económico -como es la entidad que recurre- en el elenco de las personas y entidades obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Tributaria. Resulta digno de mención que la recurrente pretendiera la impugnación indirecta de este Reglamento en el litigio de instancia y, sin embargo, en esta vía casacional haya guardado silencio sobre la eventual vulneración de la ley por parte de dicha norma, no citada por lo demás como infringida en ninguno de los motivos de casación.

La queja incorporada a la narración de este segundo motivo, acerca de que las consecuencias para la recurrente de no haber tenido conocimiento del contenido de las resoluciones y actos adoptados son desproporcionadas, con independencia de que más bien guardan relación con el siguiente motivo de casación, tampoco puede ser atendida. Se afirma al respecto que *"...lo que se configura como un derecho y como una garantía no puede suponer para mi representada un perjuicio de tanta trascendencia como el que ha supuesto que la Inspección pretendiese notificar por primera vez en la DEH actos de tantísima relevancia, máxime en el contexto de un procedimiento sancionador, en el que se deben observar las máximas garantías, [...] vulnerando igualmente el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado por el artículo 24.1 de la CE"*.

Pues bien, al margen de toda otra consideración, los efectos de no haber atendido una comunicación electrónica en una dirección habilitada e indubitadamente conocida por el destinatario no son diferentes de los que habría ocasionado, por ejemplo, una carta que se hubiera recibido por correo postal ordinario y no se abriera por causa anudada a la falta de voluntad o de diligencia de su receptor. Desde una perspectiva puramente "metajurídica", podría comprenderse el descuido del interesado no familiarizado con estas nuevas formas de comunicación electrónica que deja transcurrir varios días sin atender las notificaciones practicadas en la DEH, pero ello no sería fácilmente trasladable a una agrupación de interés económico como la que ahora recurre, por causa que no fuera debida a su propia negligencia o inobservancia de su deber -o, al menos, a dificultades técnicas o materiales en la recepción del correo a las que no se alude-

**SEXTO** .- Por lo que se refiere al tercer motivo, mantiene Naviera Ladoga, A.I.E., su tónica de inconcreción, pues pretende cometidas las infracciones de los artículos 3 LPAC, que consagra el principio de confianza legítima, y 9.3 CE, que como es sabido enuncia una relación amplia de principios jurídicos capitales, sin que sepamos a cuál de ellos pretendía referirse la rúbrica del motivo, aunque en el desarrollo argumental se mencione tangencialmente el principio de seguridad jurídica.

Se censura a través de este último motivo, pues, la vulneración de los principios de seguridad jurídica y de protección de confianza legítima. Baste para su rechazo con reparar en la notable evanescencia con que tales principios son invocados en el motivo. Para empezar, estamos en presencia de una cuestión en rigor nueva, en tanto en la demanda no se formalizó con la debida claridad y separación conceptual que el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central estuviera incurso en tales vulneraciones, aun cuando de la denuncia de los principios de buena fe y diligencia que se infiere de los términos de la demanda pudiéramos hallar una lábil conexión con los ahora invocados.

Al margen de ello, debemos destacar en todo caso que la recurrente no efectúa en la exposición de este tercer motivo una censura directa y razonada a la sentencia, presuponiendo que es en la resolución judicial combatida, como sería preceptivo en casación, donde se habrían cometido tales supuestas infracciones. Así, el principio de confianza legítima tendría que haber sido defraudado en la sentencia misma y debido a ella, alegato en que falta el anclaje preciso de un razonamiento específico sobre tal conculcación. Otro tanto cabe decir respecto de la infracción del principio de seguridad jurídica, que se menciona en la rúbrica del motivo y luego resulta olvidado en su desarrollo.

Sea como fuere, el argumento contenido en este motivo, aun prescindiendo de las dificultades procesales que lo han lastrado, encierra una petición de principio, haciendo supuesto de la cuestión, pues la denunciada quiebra de la confianza legítima, aun referida a la Administración tributaria y no a la Sala sentenciadora, partiría del no acreditado supuesto de que la notificación electrónica fuera más gravosa o de más difícil o problemático acceso para los ciudadanos en sus relaciones con los órganos de la Administración tributaria, afirmación que no descansa, ni en casación ni en la instancia, en una prueba concluyente al respecto, máxime cuando a la mercantil naviera recurrente le cabe presumir una disponibilidad de medios personales, materiales y organizativos suficientes como para precaverse del peligro cuyo acaecimiento suscita como base de la lesión de su derecho a ser notificado de un modo más garantista, en la medida en que asegure su recepción, que es lo que se viene a poner en tela de juicio.



No cabe alegar, por tanto, que exista en este caso, por parte de la recurrente, una legítima expectativa a ser permanentemente notificada por correo ordinario, fundada en el solo hecho de haberse llevado a cabo, a través de tal medio, anteriores notificaciones de actos de trámite, pues existen actos de voluntad y aceptación por parte de la interesada que quebrarían la intangibilidad de tal principio, como lo es el propio conocimiento de que estaba habilitada la dirección electrónica y, en el caso de los actos del procedimiento de recaudación notificados en dicha sede, el precedente de que por el mismo medio fueron notificados los acuerdos de liquidación y sanción.

Por lo demás, los tres precedentes que se citan en este motivo de casación resuelven supuestos diferentes al ahora analizado. En particular, la invocación de la sentencia de 23 de julio de 2014, pronunciada en el recurso de casación nº 3398/2013, no es acertada. Allí no se considera inverosímil la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva invocada en un supuesto en el que la Administración tributaria conocía que la sociedad profesional recurrente carecía del certificado electrónico para acceder a su DEH, no obstante lo cual notificó las liquidaciones, sanciones y apremios correspondientes a través de dicha DEH. Con independencia de que ese dato de la carencia del certificado electrónico hace sustancialmente distinto el caso aquí enjuiciado del resuelto en la sentencia esgrimida, sucede además que la Sección Séptima de esta Sala emitió su declaración casacional a los solos efectos de que se pudiera dar curso a un procedimiento especial en materia de derechos fundamentales por falta de relevancia constitucional de la lesión invocada, sin que tal sentencia contenga pronunciamiento alguno sobre la vulneración del principio de confianza legítima por el simple hecho de que las notificaciones se hubieran llevado a cabo por uno u otro medio.

**SÉPTIMO** .- Debe declararse, por lo tanto, no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA, procede la imposición de las costas a la parte recurrente. Ahora bien, como autoriza el apartado 3 del mismo precepto, debe limitarse su cuantía a la suma de 8.000 euros.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

No ha lugar al recurso de casación nº **2436/2016**, interpuesto por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles y González-Carvajal, en representación de NAVIERA LADOGA, A.I.E., contra la sentencia dictada el 13 de junio de 2016 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 321/2015, con imposición a la compañía recurrente de las costas procesales devengadas, aunque limitada su cuantía máxima en la cifra de 8.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.