



Roj: **STS 3794/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3794**

Id Cendoj: **28079130022022100358**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/10/2022**

Nº de Recurso: **5517/2020**

Nº de Resolución: **1322/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 2098/2020,**  
**ATS 5873/2021,**  
**STS 3794/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.322/2022**

Fecha de sentencia: 18/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5517/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/10/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5517/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1322/2022**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5517/2020, interpuesto por don Ezequiel, representado por la procuradora de los tribunales doña María Concepción Moreno de Barreda Rovira, bajo la dirección letrada de don Santiago Rodríguez Bajón, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 15 de mayo de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 15249/2019, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 28 de junio de 2018, que estima la reclamación económico-administrativa núm. NUM003 y anula la providencia de apremio de deudas tributarias dictada por la Agencia Tributaria de Galicia, por una cuantía de 452.158,76€,

Se han personado en este recurso como partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia y la XUNTA DE GALICIA, representada por el procurador de los tribunales don Argimiro Vázquez Guillen, bajo la dirección del letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.** Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 15249/2019 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con fecha 15 de mayo de 2020, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que debemos **estimar y estimarnos el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por los servicios jurídicos de la Xunta de Galicia contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 28 de junio de 2018, que estima la reclamación económico-administrativa número NUM003, presentada por Don Ezequiel, y anula la providencia de apremio de deudas tributarias dictada por la Agencia Tributaria de Galicia, por la cuantía de 452.158,76 €.

Y en consecuencia, se anula el acuerdo del TEAR impugnado.

Sin imposición de costas".

### **SEGUNDO.** Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de don Ezequiel recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia tuvo por preparado mediante Auto de 16 de septiembre de 2020, que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

### **TERCERO.** Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 6 de mayo de 2021, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

**2.1.** Determinar si, a las notificaciones practicadas por la administración tributaria a través de un empleado de Correos le son de aplicación los preceptos del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales.

**2.2** Aclarar si, una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito, -tanto en los supuestos de notificación practicados por Agente Notificador de la Administración Tributaria como por personal de Correos- se debe proceder cuando ello sea posible a dejar al destinatario *aviso de llegada* en el correspondiente casillero domiciliario, acreditándose fehacientemente dicho extremo en la notificación, así como el significado y el alcance de dicho aviso de llegada.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

**2.1.** Los artículos 109, 110, 111 y 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



**2.2.** El artículo 114 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 tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en relación con el principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución.

**2.3.** El artículo 42 del 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 [...]"

**CUARTO.** *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de don Ezequiel, por medio de escrito presentado el 25 de junio de 2021, interpuso recurso de casación que en el que se expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

El artículo 114.1 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 tributaria. El artículo 42 del 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. El artículo 9.3 CE que recoge el principio constitucional de seguridad jurídica interdicción de la arbitrariedad.

El recurrente en su escrito de interposición aborda las siguientes cuestiones:

*1. Síntesis de la doctrina del Tribunal a quo que se considera contraria al ordenamiento jurídico.*

Considera que la sentencia de instancia, siguiendo el criterio manifestado en sus últimos pronunciamientos hace de ellos una interpretación y aplicación contraria a la jurisprudencia de esta Sala, a la doctrina expresada por otros Tribunales Superiores de Justicia e, incluso, a la doctrina administrativa del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), privando de toda relevancia y consecuencia al incumplimiento por el Servicio de Correos de la exigencia impuesta por la normativa legal y reglamentaria, en las notificaciones postales practicadas en ausencia, de entregar o dejar, cuando sea posible, el "aviso de llegada" en el casillero del domicilio del destinatario, haciendo constar fehacientemente el cumplimiento de dicho requisito.

El Tribunal a quo expresa su doctrina en el FJ. 3º, en sus párrafos cuarto a octavo, en los que comienza por señalar "...en cuanto a que en todos los intentos de notificación practicados se ha incumplido la normativa legal pues se ha omitido por el Servicio de correos la entrega del **aviso de llegada**- argumento que prosperó ante el TEAC- diremos que en interpretación de lo dispuesto en el art. 114.1 del Real Decreto 1065/2007, este tribunal ya se ha pronunciado en sentencias como las que cita la letrada de la Axencia tributaria galega en su escrito de demanda".

De forma explícita y directa, la Sala de instancia citando precedentes recientes suyos (St. de 19/06/2018 PO 15402/2017) que cambian el criterio por ella mantenido en sentencia anteriores, fundamenta su decisión en la siguiente argumentación: "...las previsiones que se recogían en el Real Decreto 1829/1999 (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) quedaron privadas de relevancia desde el momento en que una norma posterior, el Real Decreto 1065/2007, para las notificaciones tributarias, establece en el art. 114.1 que ese aviso de llegada procederá cuando sea posible y que se dejará a los efectos meramente INFORMATIVOS.

Y añade que esta Sala, desde la sentencia dictada en el PO 15777/2015, viene sosteniendo que en los casos en los que no figure con la debida claridad que el personal del servicio de correos cumpliera con la exigencia de hacer el depósito en lista, dejando aviso de llegada, aún así la mención que pueda hacerse en el recuadro con el número 9 NO RETIRADO se entiende expresiva del cumplimiento de las exigencias reglamentarias, y que el hecho de no retirar la notificación significa que con carácter previo se dejó aviso, con indicación del plazo y de la dependencia donde estaba. Esta interpretación-que cambió el criterio mantenido por la Sala en sentencias anteriores- es coherente, según dice la sentencia [de la propia Sala] de 19 de julio de 2018, con la realidad social y el funcionamiento del servicio de correos, al no existir motivo alguno que autorice a dudar de que se cumplieron con las exigencias del Real Decreto 1829/1999..."

*2. La notificación es requisitos de eficacia de las liquidaciones tributarias y de los actos administrativos en general.*

Entiende que la notificación es la comunicación formal de las liquidaciones tributarias y de los actos administrativos, en general, de la que depende su eficacia. Es, por tanto, una garantía con trascendencia, incluso, constitucional para el contribuyente o administrado y para la propia Administración, que tiene como



fundamento y finalidad dar a conocer a los destinatarios el contenido de las resoluciones administrativas adoptadas.

La omisión o incumplimiento de los requisitos legales de la notificación no provoca la nulidad de la liquidación o del acto, pero su observancia es condición indispensable de su eficacia. Y, así, la relación entre la notificación defectuosa y la tutela judicial efectiva es una constante en la jurisprudencia de esa Excm. Sala y en la doctrina del Tribunal constitucional (TC), que han considerado que la práctica irregular de aquella adquiere dimensión de vulneración constitucional si propicia la indefensión del interesado. Tiene, por tanto, un contenido sustancial: posibilitar el ejercicio del derecho de defensa. Y esta finalidad instrumental de información para permitir al interesado la impugnación de las liquidaciones y actos administrativos, en general, ha llevado a exigir el cumplimiento de sus formalidades legales como condición imprescindible de la eficacia de aquellos.

La actuación administrativa está presidida por el principio de eficacia ( art. 103.1 CE), pero sobre dicha eficacia ha de prevalecer el derecho de los particulares a ser notificados correctamente para reaccionar contra las eventuales ilegalidades de la Administración, en aras de la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE). Por todo ello, la notificación tiene la condición jurídica de **eficacia** de las liquidaciones y actos administrativos, en general. La validez supone la concurrencia en aquellos de los elementos y requisitos que lo integran, pero su eficacia no comienza sin una previa y regular notificación.

Por consiguiente, hasta que no se produce una notificación, practicada conforme a las exigencias legales, no queda obligado el destinatario por la liquidación o el acto administrativo dictado, no comienza el cómputo de los plazos para su impugnación y tampoco puede procederse a su ejecución forzosa ( arts. 93 y ss. Ley 30/92, arts. 97.2 y 99 Ley 39/2015).

*3. Normativa reguladora de las notificaciones tributarias: a las notificaciones practicadas por la Administración Tributaria a través del empleo de Correos, le son de aplicación los preceptos del Reglamento que regula la prestación de los servicios postales.*

La Ley 58/2003 General Tributaria (LGT), en los art.s 109 a 112, establece las especialidades que en dicho ámbito presentan las notificaciones respecto del régimen general del Derecho Administrativo ( art. 109). Dichos preceptos, han sido desarrollados en los arts. 114 a 115 ter del RD 1065/2007, de 27 de julio, 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 (RGGIT). Y, con carácter supletorio, en lo no previsto en dichas normas tributarias, por lo establecido en las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común (art.s 7.2 L y 109 LGT), teniendo en cuenta el concreto medio de notificación utilizado.

Por consiguiente, había y ha de atenderse, en primer lugar, a las previsiones propias de la LGT y del RGGIT, y a la aplicación supletoria, "ratione temporis" de los arts. 58 y 59 Ley 30/92, sin perjuicio de atender a lo que establece en la actualidad el art. 42 Ley 39/2015, en lo que pueda entenderse como criterio interpretativo y no innovador, de la anterior normativa. El citado art. 59.1 Ley 30/1992 disponía que "las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente administrativo". La preferencia de los medios electrónicos establecida en el RD 203/2021, de 30 de marzo y varios reglamentos tributarios, no impide la utilización de otros medios siempre que permitan la referida constancia, art. 41 Ley 39/2015.

Respecto a los intentos de notificación practicados por correo, resultaba y resulta aplicable el cuadro normativo regulador de este servicio, integrado por la Directiva Postal de la Unión Europea ( Directiva 97/67/CE), relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales de la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio; la Ley del Servicio Postal Universal (Ley 43/2010, de 30 de diciembre), ley que pretende proporcionar un nuevo marco legal que, al tiempo que incorpora al ordenamiento interno la Directiva postal 2008/6/CE, garantiza los derechos de los ciudadanos a recibir un servicio postal universal de amplia cobertura territorial y elevada calidad y eficiencia y refuerza la sostenibilidad financiera de este servicio que se encomienda a la sociedad estatal Correos y Telégrafos, S.A.; y, desde luego, el **Reglamento de Prestación de los Servicios Postales**, aprobado por el Real Decreto 1829/1999 (en adelante, RPSP) en desarrollo de lo establecido en la anterior Ley 24/1998 del Servicio Postal Universal.

En todo caso, lo importante en cuanto a la forma de realizar las notificaciones era y es cumplir con los requisitos necesarios para evitar la indefensión y garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva, art. 24 CE, mediante el conocimiento por el destinatario del contenido de la liquidación.

*4. Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito -tanto en los supuestos de notificación practicados por Agente Notificador de la Administración Tributaria como por personal de Correos- se debe proceder, cuando*

*ello sea posible, a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, acreditándose fehacientemente dicho extremo en la notificación.*

La práctica de la notificación por correo certificado (regulada en los arts. 41 y 42 RPSP), consta de dos intentos (art. 112.1 LGT) los cuales deben quedar acreditados en el acuse de recibo, consignándose la hora y fecha de su realización para comprobar que se han cumplido los requisitos formales del procedimiento y que no se han vulnerado los derechos del interesado. El segundo intento, según la Ley 30/1992, debía practicarse dentro de los tres días siguientes en hora distinta al primer intento (el art. 42.2 Ley 39/2015 añade que entre el primer intento y el segundo debe existir, al menos, un lapso de tres horas).

Una vez intentada la entrega de la carta certificada sin éxito, devuelta a la Oficina de Correos y transcurrido el plazo para recoger la carta certificada en la Oficina sin que el destinatario lo haga, la Oficina devolverá al remitente, como correspondencia caducada, la carta certificada de que se trate, indicando "en el reverso del sobre o cubierta del envío las causas de la devolución", es decir el mismo tratamiento que una notificación rechazada o rehusada, conforme al art. 42.5 RPSP.

Antes de acudir a la notificación edictal, Correos debe trasladar a la Administración Pública, la constancia de los intentos de entrega fallidos, y la entrega del aviso de llegada, que constituyen el presupuesto de hecho condicionante del procedimiento edictal, para que la Administración Tributaria pueda llevar a cabo la publicación en el BOE.

El requisito del aviso de llegada viene expresamente previsto en el Reglamento regulador de la prestación de servicios postales, pero la jurisprudencia considera que dicha exigencia no solo es aplicable cuando la notificación sea practicada por personal de Correos, sino también por agentes tributarios de la propia Hacienda. Y el ello "no solo por tratarse de un requisito que va íntimamente ligado a la dimensión constitucional de las notificaciones (cuyo objetivo, no se olvide, es que una resolución llegue a conocimiento del administrado), sino porque se trata de un requisito igualmente contemplado en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria", que vincula a la propia Administración Tributaria.

Con independencia del medio utilizado, el aviso de llegada es un documento esencial para el destinatario de la notificación que debe depositarse en el buzón si aquél no se encuentra en el domicilio en el momento de la entrega, e imprescindible para que pueda conocer el hecho del intento de notificación y los datos que le permiten su recogida, mediante la designación del destinatario, datos del envío (número, origen y remitente), fecha en que se ha intentado la entrega y situación del envío en la correspondiente oficina postal, plazo y requisitos de recogida.

*5. Jurisprudencia interpretativa del cumplimiento de las exigencias establecidas para la práctica de las exigencias establecidas para la práctica de las notificaciones. Consideración especial del requisito de aviso de llegada y del carácter "residual, subsidiario, supletorio y excepcional, de último remedio" de la notificación edictal o por comparecencia.*

A) Criterios generales de la jurisprudencia.

a) Casuismo y construcción sistemática de una doctrina jurisprudencial. La Sala ha señalado que, con carácter general la eficacia de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta un grado de casuismo, que no impide sin embargo, que puedan establecerse una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento.

b) Relación con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Reconocer que los actos de notificación cumplen una función relevante, 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).

c) Interpretación antiformalista. El rigor procedimental en materia de notificaciones "no tiene su razón de ser en exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagran el Art. 24 Constitución"; "lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas", de manera que "cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado" (Sentencia de 7/05/2009 7637/2005).

d) Consecuencia del criterio antiformalista mantenido por el TC y el TS. En reciente sentencia de 11/04/2019 (Rec. 2112/2017) el Tribunal Supremo, ha formulado dos importantes presunciones, derivadas del fin propio de



las notificaciones de asegurar que el acto sea conocido por su destinatario, por lo que un defecto forma queda como irregularidad invalidante o no, en función de si no cumple o cumple con dicho objetivo, dependiendo de cada caso concreto de sus circunstancias. Así:

1º) Notificaciones que respetan todas las formalidades establecidas: en ellas debe partirse de la presunción iuris tantum de que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado; pero podrá enervarse en los casos en que se haya acreditado suficientemente lo contrario.

2º) Notificaciones en que se han desconocido formalidades de carácter sustancial: ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; pero esta prueba admite prueba en contrario cuya carga recae en la Administración. Una prueba que solo habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado. Cuando en la notificación se han desconocido formalidades de carácter sustancial, en la medida en que éstas se consideran imprescindibles como medio para garantizar que la comunicación del acto o resolución tiene lugar, hay que presumir que estos no han llegado a conocimiento tempestivo del interesado, causándole indefensión y lesionando, por tanto, su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE.

B) Consideraciones jurisprudencial del aviso de llegada.

En la STS de 12/12/1997 ya se establecían los criterios que debían cumplirse para que el intento de notificación sea válido:

1. Que se haya practicado la notificación por dos veces, art. 59.2 Ley 30/1992 ( art. 42 Ley 39/2015)
2. Que exista un aviso de llegada
3. Que consten las causas concretas que impidieron la entrega.

Si no se prueba la práctica correcta de estos tres requisitos, no se podrá realizar la notificación comparecencia ( STSJ Castilla La Mancha nº 560/2013).

Según el criterio de la jurisprudencia del TS y de la práctica totalidad de la doctrina de los Tribunales de instancia, el aviso de llegada no es un requisito meramente formal, sino que de su cumplimiento depende que el destinatario tenga conocimiento del intento de notificación y pueda acudir en plazo a la oficina de correos para recoger la notificación. Y, precisamente, el frecuente incumplimiento de esta exigencia ha dado lugar a reiterados pronunciamientos judiciales que declaran la nulidad o ineficacia de los intentos de notificación en los que se ha omitido dicho requisito ( STS de 14/10/2014, rec. 513/2013, STSJ Aragón de 6/10/2010).

Considera trascendente la acreditación del cumplimiento de la exigencia de dejar el aviso de llegada en el correspondiente buzón porque, además, la desatención voluntaria al mismo por el interesado, es considerada como infracción tributaria tipificada en el art. 203 LGT [Res. TEAC RG 5918/2010, 14/07/2011)].

Solo con el cumplimiento de esta exigencia reglamentaria, puede entenderse válidamente practicada la notificación a los efectos de acudir a la vía edictal, es decir a la notificación por comparecencia en materia tributaria del art. 112 LGT.

En la STS de 28/10/2004 (2004/6594), se señala : *"la ausencia en el domicilio del interesado de persona alguna que se haga cargo de la notificación no puede frustrar la actividad administrativa, habida cuenta, por otra parte, que el principio de buena fe en las relaciones administrativas impone a los administrados un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija y que el intento de notificación ha de ir seguido de la introducción en el correspondiente casillero del aviso de llegada, en el que se hará constar las dependencias del servicio postal donde el interesado puede recoger la notificación"* .

No puede olvidarse que el aviso de llegada, según el modelo oficial, contiene los siguientes datos fundamentales: nombre y apellidos o razón social del destinatario, su dirección (domicilio fiscal), indicación de que se trata de un certificado, y mención de no encontrarse en su domicilio a las...horas del día..., y, mediante estampilla la Oficina de Correos, días y horas en las que el interesado puede recoger las cartas certificadas.

C. Naturaleza de la notificación edictal o por comparecencia.

La notificación edictal es un remedio de carácter "residual, subsidiario, supletorio y excepcional, de último remedio", apelativos todos ellos que le ha dedicado tanto el TC como el TS. Por ello es imprescindible que la Administración Tributaria, antes de acudir a la citada notificación edictal, realice intentos válidos de notificación en el domicilio del contribuyente. Y uno de los requisitos que dichos intentos de notificación deben cumplir, es el de la constancia de que se ha dejado en el buzón del contribuyente un "aviso de llegada", cuando no se le ha encontrado en su domicilio. En consecuencia, si falta dicho aviso de llegada, y la Administración ha acudido a la notificación edictal, la misma se reputará defectuosa, y su ineficacia podrá hacerse valer ante cualquier acto



posterior que haya sido dictado por Hacienda (providencias de apremio, embargos, etc...). La jurisprudencia es unánime en considerar que las notificaciones por comparecencia se basan en el principio de subsidiariedad. Así la STC 32/2008 señala: *"La notificación por edictos se plantea como la última manera de comunicar una notificación, una vez agotadas todas las otras formas de notificación. En este caso, aunque el recurrente fue negligente en no comunicación del cambio de domicilio, la Administración no hizo todo lo posible por averiguar el domicilio correcto del recurrente, por este motivo la notificación por edictos no se considera justificada, y se considera que no despliega sus efectos"*.

6. *La sentencia de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que se recurre vulnera la normativa expuesta, aplicable a las notificaciones practicadas en ausencia del destinatario, y resulta contraria a la jurisprudencia de la Excm. Sala. a la doctrina de la generalidad de Sala de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional, e, incluso a la doctrina de los Tribunales Económico Administrativos en relación con la exigencia de la entrega o depósito del aviso de llegada y las consecuencias de su incumplimiento.*

A.- Declara el Tribunal de instancia que las previsiones que se recogían en el RPSP quieren referirse a su art. 42- *"quedaron privadas de relevancia desde el momento en que una norma posterior, el Real Decreto 1065/2007, para las notificaciones tributarias, establece en el art. 114.1 que este aviso de llegada procederá cuando sea posible y que se dejará a los efectos meramente INFORMATIVOS"* (sic).

Ha de entenderse que lo que Sala quiere expresar con esa *"pérdida de relevancia"* es su criterio de que se ha producido la derogación del art. 42, en especial de los apartados 3 y 6, RPSP, como consecuencia de una norma posterior (lex posterior), del art. 114.1 RGGIT. Y, puesto que no hay una derogación expresa en el texto del nuevo precepto reglamentario, ha de considerarse que la cuestión se sitúa en el ámbito de una supuesta derogación tácita, para la que el Tribunal Supremo exige, al menos, identidad de la materia regulada y contradicción o incompatibilidad entre las normas contempladas.

Y, en las reiteradas normas, lejos de apreciarse contradicción alguna, lo que existe es perfecta continuidad y coincidencia en la exigencia de la entrega y constancia del aviso de llegada. Hay plena coincidencia al establecer cuando procede la entrega del aviso de llegada (una vez realizados dos intentos de notificación sin éxito), el lugar donde se ha de depositar (el correspondiente casillero domiciliario), y el contenido del documento (indicación de la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto). Y las diferencias que encuentra la Sala de instancia, y que se concretan en las indicaciones que hace el art. 114.1 RGGIT relativas a que el depósito en el buzón procede *"cuando ello sea posible"* y que el aviso de llegada se deja *"a efectos exclusivamente informativos"*, no solo no contradicen lo dispuesto en el art. 42.3 y 6 RPSP, sino que ni siquiera matizan su mandato, debiendo entenderse, más bien, que se limitan a hacer explícito lo que ya estaba en él implícito.

En efecto, de una parte, no puede exigirse lo que es imposible y tampoco puede condicionarse de manera absoluta y definitiva la eficacia de la notificación de la liquidación tributaria al cumplimiento de un requisito de imposible observancia. Por ello, antes y después del art. 114.1 RGGIT, si se acreditaba la real imposibilidad de dejar el aviso de llegada en el casillero domiciliario, ante, por ejemplo, la inexistencia de éste, había que entender, como alternativa última y subsidiaria, la procedencia de la notificación edictal o por comparecencia.

De otra, siempre (antes y después del RGGIT) el aviso de llegada, e, incluso, la propia notificación como acto tienen efectos exclusivamente informativos de la liquidación o de la resolución administrativa que se comunica. Lo que ocurre es que esa información, para llegar a la notificación o para llegar al conocimiento de lo que se debe dar a conocer al destinatario, tiene tal trascendencia- incluso con la dimensión constitucional que otorga la protección del derecho a la defensa- que el incumplimiento o su práctica sin observar la regularidad legal y reglamentaria exigida, impide que se produzca la eficacia de la liquidación o del acto del que no se ha tenido la debida información.

B.- La sentencia impugnada dice que *"en los casos en que no figure con la debida claridad que el personal del servicio de correos cumpliera con la exigencia de hacer el depósito en lista, dejando aviso de llegada, aun así la mención que pueda hacerse en el recuadro 9 "NO RETIRADO" se entiende expresiva del cumplimiento de las exigencias reglamentarias (...)"*.

Este argumento ni puede considerarse una presunción judicial admisible ( art. 386 LEC) ni una ficción o presunción legal (art. 385). El Tribunal "a quo" dice textualmente que *"no retirar la notificación significa que con carácter previo se dejó el aviso, con indicación del plazo y de la dependencia donde estaba"* (sic).

Entre el hecho que la Sala de instancia considera probado, la notificación no retirada, y el presunto, el depósito del aviso de llegada, no existe el enlace preciso y directo que deriva del criterio humano, ni tampoco se hace explícito el razonamiento en virtud del cual se establece la presunción.



El no retirar la notificación de la dependencia de correos puede deberse, con perfecta lógica, a que se desconocieron los datos necesarios para acudir tempestivamente al lugar adecuado para hacerlo porque no se dejó el aviso de llegada. Esta es una hipótesis posible, que puede no llegar a tener la condición de deducible, según el razonamiento propio de las presunciones, pero menos aún tiene dicha condición, porque resulta incluso contradictorio, afirmar que no se retiró la notificación porque se depositó el aviso de llegada.

La constatación de que el envío no ha sido retirado no prueba más que el hecho de que el destinatario no se ha presentado, para hacerse cargo del mismo, en la dependencia de correos y en el correspondiente plazo sin revelar ninguna de las causas posibles.

Tampoco la Ley incorpora una ficción o una presunción legal que pueda respaldar la afirmación que, a este respecto hace la sentencia. El art. 22.4 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal dispone: *"La actuación del operador designado gozará de la presunción de veracidad y fehaciencia en la distribución, entrega y recepción o rehúse o imposibilidad de entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales, tanto las realizadas por medios físicos, como telemáticos, y sin perjuicio de la aplicación, a los distintos supuestos de notificación, de lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones y Procedimiento Administrativo Común [en la actualidad LPAC]"*. Pero, en el presente caso, como señala la resolución del TEAC, de 28 de julio de 2018 (FJ CUARTO, tercer párrafo), *"no consta el correspondiente justificante del aviso de recibo de Correos, que el empleado hubiese procedido a dejar el correspondiente aviso de llegada..."*

7. *Jurisprudencia que debe ser preservada por la Excm. Sala, y aplicación de la misma al supuesto contemplado:*

A.- Cuando en la notificación se han desconocido formalidades de carácter sustancial, en la medida en que estas se consideran imprescindibles como medio de garantizar que la comunicación de la liquidación o del acto administrativo tiene lugar, hay que presumir que estos no han llegado a conocimiento del interesado causándole indefensión e infringiendo, por tanto, el art. 24.1 CE. Esta presunción admite prueba en contrario que corresponde a la Administración ( STC 2/2006, FJ. 4 y STS de 30/10/2009, rec. 7914/2003) acreditando suficientemente que el acto llega a conocimiento del interesado. Igualmente, los defectos sustanciales carecen de trascendencia: cuando no se cuestiona o se admite expresa o implícitamente que el acto o resolución llegó a su destinatario ( STS 25/09/2009, rec. 3545/2003 y STS 4/03/2010, rec. 2421/2005) o se recurre el acto o la resolución dentro del plazo legalmente establecido, como resultaba del art. 58.3 Ley30/92.

B.- El depósito del aviso de llegada en el buzón postal del destinatario es un requisito sustancial en la práctica de la notificación en ausencia, como medio de conocimiento o de información imprescindible para el conocimiento de la propia realización de la notificación y de los datos necesarios para el acceso a ésta. Por ello cuando se omite su cumplimiento es carga de la Administración tributaria acreditar que, pese a ello, el destinatario tuvo efectivo conocimiento de la liquidación.

C.- La actuación del operador designado, conforme al art. 22.4 de la Ley 43/2010, goza de presunción de veracidad y fehaciencia, pero para que ello se produzca en relación con el aviso de llegada es necesario que se deje constancia del mismo en el correspondiente justificante del aviso de recibo de Correos.

D.- La sentencia de instancia se fundamenta en argumentos contradictorios: de una parte, privando de relevancia al aviso de llegada o considerando derogada su exigencia, establecida en el art. 42 del RPSP, por un precepto que lo que hace es reiterar la necesidad de su práctica, artículo 114 RGGIT; y, de otra entendiéndolo, al mismo tiempo, acreditado el cumplimiento de la exigencia, no por el reflejo documental que tiene la mencionada presunción de veracidad del art. 22.4 de la Ley 43/2010, sino por una circunstancia completamente ajena al depósito del aviso de llegada, como es la constatación de que no fue retirada la notificación. Precisamente, al contrario de lo que afirma la sentencia que se impugna, no retirar la notificación no significa que con carácter previo se haya dejado el aviso, con indicación del plazo y de la dependencia donde estaba.

Y termina suplicado a la Sala que:

"...dicte sentencia, por la que estimándole totalmente declare:

1º) La anulación de la sentencia recurrida dictada, con fecha 15 de mayo de 2020, por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el proceso 15249/2019.

2º) La desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Xunta de Galicia contra la resolución Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 28 de junio de 2018 (RG 00/08152/2015).

3º) La confirmación de la citada resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 28 de junio de 2018 (RG 00/08152/2015), anulando la providencia de apremio de deudas tributarias número C1100015150920235, dictada por la Agencia Tributaria de Galicia, por importe de 452.158,76 euros.





4º) No hacer imposición de las costas de la instancia a ninguna de las partes. Y en cuanto a las del presente recurso de casación, cada una de ellas deberá abonar las causadas a su instancia y por mitad las comunes".

**QUINTO.** *Escrito de Oposición de la Administración General del Estado.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, en el traslado que le fue conferido, se abstuvo de formular oposición al recurso de casación interpuesto de contrario.

**SEXTO.** *Escrito de Oposición de la Xunta de Galicia*

La representación procesal de la XUNTA DE GALICIA, se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario manifestando que:

En relación a la primera cuestión de interés casacional planteada "*Determinar si, a las notificaciones practicadas por la administración tributaria a través de un empleado de Correos le son de aplicación los preceptos del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, considera que es preciso afinar más el objeto de dicha cuestión pues se trata sí a las notificaciones practicadas en relación al aviso de llegada le es aplicable el artículo 114 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 tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y no el artículo 42 del 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.*

El debate del caso versa sólo sobre la regulación respecto al denominado aviso de llegada y entonces es a lo que hay que circunscribir también las cuestiones casacionales, incluida esta primera. No es discutible que entre uno y otro precepto la redacción no es idéntica, pues si es así, es pacífica interpretación del derecho que siendo el RGGIT, por un lado, norma posterior y, por otro, norma especial respecto al RPSP, lo que se debe aplicar es el art. 114 RGGIP.

Respecto a la segunda cuestión de interés casacional de "*si, una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito, -tanto en los supuestos de notificación practicados por Agente Notificador de la Administración Tributaria como por personal de Correos- se debe proceder cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, acreditándose fehacientemente dicho extremo en la notificación, así como el significado y el alcance de dicho aviso de llegada.*"

La cuestión son los efectos de cuando no consta apuntado en la notificación que se ha dejado al destinatario de la notificación el aviso de llegada. En el caso que nos ocupa en modo alguno se parte de que no se ha dejado el acuse de recibo sino sólo que no consta apuntada tal circunstancia en la documentación de la notificación, y esa falta de anotación documental no puede dar lugar a la invalidez del tal proceso notificador, dando efectos invalidantes no a la constancia de la falta de entrega de ese aviso, sino simplemente a que no se haya apuntado formalmente la referencia a que hubo entrega de tal aviso, difícilmente puede tener tal efecto invalidante cuando el artículo 114 RGGIT no expresa dicha entrega en términos de obligación ineludible: "se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario".

Refuerza tal tesis cuando el precepto ya dispone expresamente "*Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos*". Si es meramente informativo, no puede ser invalidante la falta de apuntarse que se hizo tal entrega pues con ese término es claro que se ha querido evitar precisamente que ello sea así.

Y termina suplicando a la Sala que "...y se concluya con Sentencia desestimatoria del recurso interpuesto".

**SÉPTIMO.** Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 11 de octubre de 2022, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** *El debate.*

La sentencia de instancia, estimatoria del recurso contencioso administrativo deducido por la Administración de la Comunidad Autónoma, se pronuncia en estos términos:

"Y así, la sentencia de 19 de junio de 2018 (PO 15402/2017) recoge el criterio según el cual las previsiones que se recogían en el Real Decreto 1829/1999 (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) quedaron privadas de relevancia desde el momento en que una norma posterior, el Real Decreto 1065/2007, para las notificaciones tributarias, establece en el artículo 114.1 que este aviso de llegada procederá cuando sea posible y que se dejará a los efectos meramente INFORMATIVOS.

*Y añade que esta Sala, desde la sentencia dictada en el PO 15777/2015, viene sosteniendo que en los casos en los que no figure con la debida claridad que el personal del servicio de correos cumpliera con la exigencia de hacer el depósito en lista, dejando aviso de llegada, aún así la mención que pueda hacerse en el recuadro con el número 9 "NO RETIRADO" se entiende expresiva del cumplimiento de las exigencias reglamentarias, y que el hecho de no retirar la notificación significa que con carácter previo se dejó aviso, con indicación del plazo y de la dependencia donde estaba.*

*Esta interpretación -que cambió el criterio mantenido por la Sala en sentencias anteriores- es coherente, según se dice en la sentencia de 19 de junio de 2018, con la realidad social y con el funcionamiento del servicio de correos, al no existir motivo alguno que autorice a dudar de que se cumplieron con las exigencias del Real Decreto 1829/1999.*

En aplicación de este criterio -seguido en sentencias posteriores como la de 3 de junio de 2019 (recurso 15336/2018)- hemos de entender correctamente practicada la notificación edictal de la liquidación tributaria a que se refiere la presente litis, pues tal como se dice en el escrito de demanda, en el acuse de recibo en los que se reflejan los intentos de notificación -infructuosos por estar el destinatario ausente- consta en el recuadro número nueve la expresión "no retirado".

Los hechos no son objeto de disputa. El auto de admisión se hace eco de los mismos. En lo que ahora interesa cabe observar que:

El 23 de diciembre de 2013, la Oficina Liquidadora de Ferrol de la Agencia Gallega Tributaria, dictó liquidación provisional con número de expediente NUM000, siendo el importe total de la liquidación provisional 376.798,97 euros.

La citada liquidación fue objeto de los siguientes intentos de notificación a través del servicio de Correos, sin que en ninguno de ellos conste que se dejase aviso de llegada:

El 6 de junio de 2014 a las 11:10 horas, el día 11 de junio de 2014 a las 11:20 horas, el día 7 de julio de 2014 a las 12:15 horas y el día 8 de junio de 2014 en el domicilio sito en TRAVESIA000.

El día 25 de julio de 2014 a las 12:00 horas y el día 28 de julio de 2014 a las 11:00 horas, ambos en el domicilio sito en CALLE000 nº NUM001 de Madrid.

El día 5 de septiembre de 2014 se publicó un anuncio en el Boletín Oficial de Galicia para notificación al interesado por comparecencia en el plazo de 15 días naturales contados a partir del día siguiente al de la publicación del anuncio, sin que conste que el interesado hubiera comparecido en la oficina administrativa para ser notificado, por lo que el acto se entendió notificado al día siguiente del citado plazo.

Consta certificado de situación censal expedido el 4 de septiembre de 2014 por la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, donde se señala que el domicilio fiscal en España de don Ezequiel se encuentra en CALLE000 nº NUM001. 28015 Madrid.

La Agencia Tributaria de Galicia dictó providencia de apremio con número de referencia 01100015150920235, por un importe total de 452.158,76 euros que comprendía 376.798,97 euros de principal, así como 75.359,79 euros del recargo de apremio ordinario del 20%.

Contra la providencia de apremio Ezequiel interpuso reclamación económico-administrativa NUM003 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional Central. El 28 de junio de 2019 el Tribunal Económico-administrativo Central dictó resolución por la que estimó la reclamación.

La cuestión gira en torno del alcance de que con carácter previo se dejara con los requisitos previstos reglamentariamente aviso de llegada, con indicación del plazo y de la dependencia donde estaba.

**SEGUNDO.** *Sobre la primera de las cuestiones de interés casacional objetivo.*

La sentencia de instancia hace un exhaustivo despliegue de la legislación aplicable al caso; en particular recoge y transcribe los arts. 110.2 y 112 (antes de la reforma por Ley 15/2014) de la LGT, 59.1 de la Ley 30/1992 (aplicable por motivos temporales), 114.1 del Real Decreto 1065/2007 y 42 del 1829/1999.

Considera la Sala sentenciadora que la regulación que sobre la materia realizó el Real Decreto 1829/1999 quedó privada de relevancia desde el momento en que una norma posterior, el Real Decreto 1065/2007 para



las notificaciones tributarias, establece en el artículo 114.1 que este aviso de llegada procederá cuando sea posible y que se dejará a los efectos meramente INFORMATIVOS.

No podemos compartir el parecer de la Sala de instancia. Las notificaciones en materia tributaria se regulan en los arts. 109 y ss de la LGT, especial relevancia en este asunto poseen los arts. 110.2 y 112 de la LGT. El desarrollo reglamentario se realiza mediante los arts 114 y ss del Real Decreto 1065/2007.

El artº 109 de la LGT, prevé que " *El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección*". Por motivos temporales era de aplicación al caso el artº 59 de la Ley 30/1992, que preveía que " *Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado*".

Ninguna norma tributaria prevé, y limita, que las notificaciones tributarias se hagan por un determinado medio o por un determinado personal.

Cuando la Administración Tributaria, entre los medios que tiene autorizados, " *los previstos en las normas administrativas generales*", se decanta por llevar a cabo las notificaciones a través del servicio de correos, no siendo en modo alguno incompatible la regulación tributaria respecto de la que rige, en particular en lo que aquí interesa, las notificaciones a través del servicio de correos, artº 112 de la LGT y 114.1 in fine del Real Decreto 1065/2007, rige no sólo la regulación tributaria, sino, como complementaria, en este caso, la regulación del Servicio de Correos. O lo que es lo mismo en este caso, es de aplicación el artº 42.3 del citado reglamento, " *Una vez realizados los dos intentos sin éxito, el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal deberá depositar en lista las notificaciones, durante el plazo máximo de un mes, a cuyo fin se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo, además de la dependencia y plazo de permanencia en lista de la notificación, las circunstancias expresadas relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso tendrá carácter ordinario*".

Dicho lo anterior cabe convenir que a la cuestión con interés casacional formulada en el auto de admisión, de " *si, a las notificaciones practicadas por la administración tributaria a través de un empleado de Correos le son de aplicación los preceptos del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales*", la respuesta ha de ser positiva.

**TERCERO.** *El aviso de llegada. Antecedentes jurisprudenciales. Sobre la segunda de las cuestiones.*

Sobre la materia objeto de atención en este recurso existe un cuerpo de doctrina jurisprudencial consolidado, de suerte que, aún lo casuístico que puede resultar las soluciones jurídicas a adoptar, si ayudan, y en este caso definitivamente, a resolver la controversia existente.

En reiteradas ocasiones este Tribunal, como se hace eco la parte recurrente, ha proclamado que la notificación edictal debe representar el último remedio para hacer posible el principio básico de eficacia de las Administraciones Públicas, recordemos lo dicho en numerosas ocasiones en el sentido de que " *De acuerdo con el Tribunal Constitucional la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser considerada como remedio último, siendo únicamente compatible con el artículo 24 de la Constitución, si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado ( sentencias 48/82, 31 de mayo, 63/82, de 20 de octubre, y 53/03 de 24 de marzo, entre otras muchas), señalando, asimismo, que cuando los demandados están suficientemente identificados su derecho a la defensa no puede condicionarse al cumplimiento de la carga de leer a diario los Boletines Oficiales*".

Como ya se ha avanzado nos encontramos ante un tema extremadamente casuístico, pero a golpe de sentencias se ha ido construyendo unas reglas que aportan seguridad jurídica y que pretenden, con su aplicación al caso concreto, aportar la suficiente certidumbre para solucionar los casos que la realidad escenifica. Como compendio de lo dicho valga por todas la sentencia de 11 de abril de 2019, rec. cas. 2112/2017, citada por la recurrente, en la que se dijo que:

" *En ella se efectúa una sistematización sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y este Tribunal Supremo sobre los casos en los que se debe o no se debe dar validez a las notificaciones; tras destacar que se trata de una materia ciertamente casuística pero en la que se pueden establecer ciertos parámetros que permitan abordar esta materia con una cierta homogeneidad en su tratamiento.*

Algunas de las ideas principales que se destacan en orden a esa meta de homogeneidad se pueden resumir en lo siguiente:

- La notificación tiene una suma relevancia para el ejercicio de los derechos y la defensa de los intereses que se quieran hacer valer frente a una determinada actuación administrativa.



- La función principal de la notificación es precisamente dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses.

Lo que acaba de afirmarse pone bien de manifiesto que lo relevante para decidir la validez o no de una notificación será que, a través de ella, el destinatario de la misma haya tenido un real conocimiento del acto notificado.

- Las consecuencias finales de lo que antecede serán básicamente estas dos: que la regularidad formal de la notificación no será suficiente para su validez si el notificado no tuvo conocimiento real del acto que había de comunicársele; y, paralelamente, que los incumplimientos de las formalidades establecidas no serán obstáculo para admitir la validez de la notificación si ha quedado debidamente acreditado que su destinatario tuvo un real conocimiento del acto comunicado.

Con base en las anteriores ideas se subraya la necesidad de diferenciar situaciones y sentar respecto de ellas algunos criterios; una diferenciación que principalmente conduce a lo que continúa:

- Notificaciones que respetan todas las formalidades establecidas: en ellas debe de partirse de la presunción iuris tantum de que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado; pero podrán enervarse en los casos en los que se haya acreditado suficientemente lo contrario.

- Notificaciones de que han desconocido formalidades de carácter sustancial (entre las que deben incluirse las practicadas, a través de un tercero, en un lugar distinto al domicilio del interesado: en estas ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; pero esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración, una prueba que habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado.

- Notificaciones que quebrantan formalidades de carácter secundario: en las mismas habrá de partir de de la presunción de que el acto ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado".

De lo dicho hasta ahora, el presupuesto del que partir es que efectivamente la notificación llevada a cabo por el servicio de correos no respetó las formalidades que exige el artº 42.1 de su reglamento. La cuestión se traslada a determinar si nos encontramos con formalidades sustanciales o secundarias y los efectos derivados.

Recientemente este Tribunal Supremo ha resuelto un caso en el que se dilucidaba, desde la óptica que nos interesa, el carácter y alcance de los " avisos de llegada". Nos referimos a la sentencia de 27 de julio de 2022, rec. cas. 5544/2021, que hace un exhaustivo recorrido por las sentencias que han ido moldeando la jurisprudencia sobre la materia, entre las que se encuentra la que a continuación referimos

"3) STS de la Sección Segunda de 24 de octubre de 2011 (recurso de casación núm. 4327/2007), que precisó que si no hay constancia de que se ha dejado el preceptivo "aviso de llegada", la notificación no es válida, siendo la prueba de su entrega al destinatario un presupuesto de hecho condicionante de la posterior notificación edictal:

OCTAVO.- (...) A la vista de la doctrina de este Tribunal contenida en la citada sentencia de 12 de diciembre de 1997, la recurrente estima que la sentencia recurrida ha infringido el artículo 42.2 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, aprobatorio del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, desarrollo de la Ley 24/98, de 13 de julio, del servicio postal universal y liberalización de los servicios postales.

*La infracción consiste en que, si no se ha dejado el preceptivo aviso de llegada tal como manda dicho precepto, la notificación no es válida, condición inexcusable para entender que concurren los requisitos para la práctica de la notificación edictal, como forma subsidiaria de la personal.*

2. La doctrina constituida por la sentencia de este Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1997 (que la recurrente transcribe en lo que aquí interesa respecto a la práctica de la forma de notificación edictal como sustitutiva de la notificación personal) analiza de forma pormenorizada los requisitos que debe reunir la notificación por correo con acuse de recibo para poder acudir, si aquella resulta infructuosa, a la notificación por edictos.

La sentencia de referencia expresa que *es requisito imprescindible conforme a la reglamentación postal, no ya solo que se expresen los dos intentos de notificación fallidos, sino además que el Servicio de Correos, deje constancia en el casillero del destinatario del aviso de llegada, de todo lo cual debe quedar constancia en la documentación extendida por el personal del operador del Servicio Postal Universal.*

El artículo 42.2 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, que aprueba el Reglamento de prestación de los servicios postales, expresa, literalmente, que *se consignará dicho extremo -con referencia a los intentos de notificación- en la oportuna documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo*



que acompañe a la notificación el apartado 3 del mismo precepto exige la constancia del aviso de llegada y que la notificación hasta tal momento fallida se deposite en lista de notificaciones.

Así pues, no solo es esencial la demostración del intento de entrega por dos veces de las cartas certificadas, sino también la prueba de la entrega del "aviso de llegada" mediante su introducción en el buzón o casillero correspondiente, o por otro medio, pues del cumplimiento de ese requisito depende que el destinatario tenga conocimiento del intento de notificación y pueda acudir en plazo a la Oficina de Correos correspondiente a recoger el envío, trámite indispensable para que, en caso de no efectuarse tal recogida, el Servicio de Correos pueda devolver el certificado al remitente como correspondencia caducada.

La constancia de tales extremos es una condición inexcusable para entender que concurren los requisitos para la práctica de la notificación edictal, como forma subsidiaria de la personal. Al respecto ha de entenderse que la regulación de la Ley 30/1992 ha de integrarse con las precisiones exigidas por la reglamentación en que se regulan tales formas de notificación, en este caso la postal. La acreditación de los intentos de notificación fallidos debe por lo tanto entenderse que ha de efectuarse conforme a los requisitos exigidos en el citado artículo 42.2 y 42.3 Real Decreto 1829/1999, pues la regulación de la Ley 30/1992 no es agotadora, sino que ha de entenderse completada por las normas reguladoras de los concretos servicios que efectúan la notificación, y en tal sentido hemos de aplicar las normas del operador postal universal, en cuanto a la práctica de las notificaciones de las resoluciones administrativas.

En tal sentido ha de partirse de la consideración, como expresaba la sentencia de este Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1997, de que la notificación edictal es una ficción legal, pues la realidad nos enseña que raramente tienen los contribuyentes conocimiento de las liquidaciones tributarias notificadas por este procedimiento; al contrario, cuando se enteran es cuando ya se ha iniciado el procedimiento sin que, por tanto, les quepa la posibilidad de impugnar la liquidación por muchos y graves que sean los errores jurídicos en que pudiera haber incurrido la Administración. Por ello, han de extremarse las garantías sobre acreditación de la forma en que se han producido los intentos de notificación fallidos y de la constancia del aviso de llegada y de la permanencia de la resolución en "lista de notificaciones", para permitir al destinatario tener conocimiento de tal intento de notificación, y la posibilidad de recepción de la misma por su comparencia personal en la oficina postal."

Jurisprudencia, sin duda, que da respuesta a la segunda cuestión de interés casacional en el sentido de que realizados los dos intentos de notificación sin éxito por el personal de Correos -no se ha hecho en este caso por agente notificador de la Administración Tributaria-, se debe proceder, en los términos del artº 42.3 del Real Decreto 1829/1999, a dejar al destinatario *aviso de llegada* en el correspondiente casillero domiciliario, acreditándose fehacientemente dicho extremo en la notificación.

Lo cual nos coloca ante el supuesto que la jurisprudencia ha depurado, esto es, "Notificaciones de que han desconocido formalidades de carácter sustancial (entre las que deben incluirse las practicadas, a través de un tercero, en un lugar distinto al domicilio del interesado: en estas ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; pero esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración, una prueba que habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado", correspondiéndole la prueba a la Administración de si el contribuyente tuvo conocimiento tempestivo del acto.

Al respecto, a la vista de los términos en los que se pronuncia la sentencia de instancia, en modo alguno estamos ante un supuesto de valoración de la prueba, cuyo enjuiciamiento, en principio, está vedado entrar en sede casacional. Es de resaltar que la sentencia de instancia expresamente habla de la notificación hecha por el personal del servicio de correos, pero parte de la acotación que prevé el artº 114.1 del Real Decreto 1065/2007, y de que " *aún así la mención que pueda hacerse en el recuadro con el número 9" NO RETIRADO" se entiende expresiva del cumplimiento de las exigencias reglamentarias, y que el hecho de no retirar la notificación significa que con carácter previo se dejó aviso, con indicación del plazo y de la dependencia donde estaba*", con lo que claramente está degradando dicho requisito, puesto que la lectura que subyace del razonamiento contenido en la sentencia es que, *mutatis mutandi*, el requisito sustancial visto se puede sustituir con la referencia "No retirado", lo que evidentemente reduce considerablemente las garantías que jurisprudencialmente se han impuesto interpretando los textos legales; ciertamente el "no retirado" acompañados de otros hechos relevantes, pudiera constituir prueba suficiente a los efectos que interesan, esto es, cumplir el deber de la las carga de la prueba que corresponde en estos casos a la Administración, pero en sí mismo, lo que viene a representar no es interpretar el reglamento, sino a establecer un supuesto más por el que ha de entenderse cumplidas las exigidas formalidades. O dicho de otra manera cuando la notificación se hace a través del servicio de correos, " *se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo, además de la dependencia y plazo de permanencia en lista de la*



*notificación, las circunstancias expresadas relativas al segundo intento de entrega", sin que este deber formal pueda sustituirse con igual fuerza probatoria con la mención de "no retirado".*

Todo lo cual ha de llevarnos a estimar el recurso de casación y desestimar el recurso contencioso administrativo.

**CUARTO.** *Sobre las costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

A tenor del artículo 139 LJCA, no ha lugar a la imposición de costas en el recurso contencioso-administrativo.

## FALLO

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

- 1.- Fijar los criterios interpretativos recogidos en los fundamentos segundo y tercero de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación núm. 5517/2020, presentado por Dña. María Moreno de Barreda Rovira, Procuradora de los tribunales Procuradora de los Tribunales, actuando en nombre y representación de Ezequiel , contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sección cuarta, de fecha 15 de mayo de 2020, recaída en el p.o. 15249/2019, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo dirigido por la AXENCIA TRIBUTARIA DE GALICIA, representada por el Letrado de la Comunidad, contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de junio de 2018, sobre providencia de apremio, cuya confirmación procede.
- 4.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.