

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082247

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de mayo de 2021

Sala 2.^a

R.G. 3869/2020

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria en el caso de que se haya entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el art. 203 de la Ley 58/2003 (LGT).

A juicio del TEAR la desatención de un requerimiento no puede ser sancionada en el caso de que el obligado tributario no haya tenido conocimiento real del mismo, como sucede en el caso aquí examinado en el que, aún estando obligado a recibir las comunicaciones de la AEAT por medios electrónicos, no accede a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones electrónicas. Parte el TEAR de que la infracción tipificada en el art. 203 de la Ley 58/2003 (LGT) requiere una intencionalidad específica, es decir, la finalidad de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, concluyendo que difícilmente puede existir tal intencionalidad en quien no conoce «realmente» la existencia de tales actuaciones aún cuando la notificación de éstas se haya hecho en la forma debida.

La Administración, por su parte, considera que la respuesta a la cuestión controvertida debe ser afirmativa, de manera que, a su juicio, un obligado tributario que, estando obligado a recibir las comunicaciones de la AEAT por medios electrónicos, no accede al contenido de los requerimientos de información notificados por dichos medios, puede cometer la infracción tipificada en el art. 203 de la Ley 58/2003 (LGT) aunque no haya tenido un conocimiento real de su existencia. En su opinión la exigencia de ese conocimiento «real» de las actuaciones no puede extraerse ni de la literalidad del precepto ni de su finalidad.

Pues bien, del tenor literal del precepto se infiere que será sancionable la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, la cual tiene lugar cuando el sujeto infractor, debidamente notificado, lleve a cabo comportamientos tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración relativas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En el apdo. 1 se establece una enumeración abierta de conductas sancionables, entre las que se encuentra la que concurre en el caso examinado en el presente recurso, esto es, la no atención de algún requerimiento debidamente notificado.

Así las cosas, el tipo infractor del art. 203.1 de la Ley 58/2003 (LGT) lo constituyen aquellas conductas que objetivamente, por su propia naturaleza, tienden a dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración tributaria, entre las cuales se encuentra la desatención de requerimientos debidamente notificados. No se exige, por tanto, para sancionar dichas conductas la presencia de un elemento subjetivo específico consistente en la intención del obligado tributario de dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración, sino que bastará la concurrencia de simple negligencia.

Dicho esto, habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el art. 203 de la Ley 58/2003 (LGT), sin perjuicio de que puedan apreciarse, en su caso, las circunstancias de exoneración de responsabilidad a que se refiere el art. 179 de la misma norma. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 111, 112, 179, 183, 203 y 242.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 59.

Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), art. 28.

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

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 27 de septiembre de 2018, recaída en la reclamación nº 28/12432/2015 interpuesta frente a acuerdo desestimatorio de recurso de reposición presentado contra sanción por desatención de requerimiento de información.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

1.- La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dictó el 19 de enero de 2015 un acuerdo de resolución de procedimiento sancionador por el que se impone a la entidad X, S.L. una sanción pecuniaria de 10.000 euros como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria tipificada en el artículo 203, apartados 1 y 2, de la Ley 58/2003, General Tributaria por la desatención de requerimientos de información. Dicho acuerdo se notificó -según reconocen tanto la entidad como el órgano administrativo- el día 17 de marzo de 2015 y en él consta que se formularon por la Inspección hasta tres requerimientos de información al obligado tributario que fueron notificados los días 14 de junio de 2013, 16 de marzo de 2014 y 2 de junio de 2014, sin que ninguno de ellos fuera atendido.

La entidad X, S.L. estaba obligada a recibir por medios electrónicos las comunicaciones de la AEAT, habiéndole sido notificada su inclusión en el sistema obligatorio de notificaciones electrónicas el día 24 de octubre de 2012. La notificación de los requerimientos de información mencionados se entendió rechazada en las tres ocasiones al no haber accedido la interesada a su contenido en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el plazo de diez días naturales desde su puesta a disposición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, puesta a disposición que había tenido lugar, respectivamente, los días 3 de junio de 2013, 5 de marzo de 2014 y 22 de mayo de 2014.

2.- El 8 de abril de 2015 la entidad interpuso recurso de reposición frente al acuerdo sancionador alegando, entre otras consideraciones, que los requerimientos no fueron atendidos porque no los recibió, "al no tener en esa fecha Certificado Digital, a pesar de tener solicitado el código en CERES desde agosto del 2013, era incapaz de instalarlo en el ordenador, principalmente por mi falta de conocimientos informáticos que son nulos y era incapaz de la instalación pues me daba una serie de errores imposible de resolver, según me dijeron después un informático al que le pedí ayuda, mi ordenador era muy antiguo y no se podía instalar por que no tenía capacidad, (no se los términos técnicos exactos)". El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución notificada el 20 de abril de 2015 por acceso en dicha fecha de la entidad al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. La resolución desestimatoria señala que:

<<(…)

La implantación del sistema de notificación electrónica obligatoria ha supuesto un importante cambio en la forma de actuar de los órganos de la Agencia Tributaria a partir de la entrada en vigor del citado Real Decreto [RD 1363/2010], desde enero de 2011, momento a partir del cual se han ido incluyendo de forma paulatina en el sistema de notificación electrónica primero a las entidades que tienen la condición de gran empresa y posteriormente al resto de personas y entidades obligadas por la meritada norma a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Tributaria.

Si bien la regla general para estos obligados es la notificación electrónica, el Real Decreto prevé una serie de supuestos en los que se permite que las notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos, ya sea a voluntad del interesado compareciendo de forma espontánea en las oficinas administrativas o por razones de eficacia de la actuación administrativa.

En este caso, el contribuyente fue notificado de su inclusión en el "Sistema de Notificaciones Electrónicas Obligatorio" (NEO) con fecha 24/10/2012, mediante escrito dirigido a la sociedad, por notificación con acuse de recibo entregada por Correos.

Las notificaciones de los requerimientos se han efectuado conforme la normativa vigente. No es cometido de esta Oficina dirimir sobre la justicia ni la constitucionalidad de las normas tributarias.

El primer requerimiento se puso a disposición del obligado tributario el 03/06/2013 y al no abrir su buzón se entiende notificado el 14/06/2013. El segundo requerimiento se puso a su disposición el 05/03/2014 y se entiende notificado el 16/03/2014 y el tercer requerimiento se puso a su disposición el 22/05/2014 entendiéndose notificado el 02/06/2014.

Así pues, es el contribuyente quien conociendo su inclusión en el sistema de notificación electrónica no abre su buzón, sin que haya comunicado a la Administración su voluntad de que se le notifique por otros medios. Es claro que dicha conducta conlleva un intento de no ser localizado ni recibir notificaciones para posteriormente poderlo aducir en las alegaciones que pudiera formular tanto a lo largo de los distintos procedimientos como en vía de recurso o reclamación.>>

Segundo.

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición se interpuso el 20 de mayo de 2015 la reclamación nº 28/12432/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEAR, en adelante) alegando, en síntesis y por lo que aquí interesa, lo que sigue:

- Que si no fueron atendidos los requerimientos fue debido a que la empresa no los pudo recibir, al no tener en las fechas que indican (03/06/2013, 05/03/2014 y 22/05/2014) Certificado Digital a pesar de tener solicitado el Código CERES desde agosto del 2013.

- Para poder instalar el certificado digital es necesario tener unos conocimientos de informática de los que carecen la administradora, así como los trabajadores, es demasiado complicado, y además de conocimientos informáticos es necesario tener un equipo especial que reúna una serie de requisitos que no cumplía el ordenador de la empresa al tener más de 4 años de antigüedad. En este caso concreto podríamos decir que ha existido fuerza mayor, al no poder atender el requerimiento de información, al haber sido imposible instalar el certificado digital necesario para recibir notificaciones.

- No se puede sancionar por no haber querido atender un requerimiento que no se ha recibido y que además no hay forma de conocer que se tiene notificaciones pendientes de ver al no llegar nada al ordenador, no sucede lo mismo cuando las notificaciones van por correo ordinario, que si estás ausente en ese momento, correos deja una notificación para que pases a recogerla directamente en la oficina correspondiente. En este último caso si no se pasa por la oficina de correos a retirar la notificación se puede pensar que voluntariamente no quieres recogerla, en el caso de las notificaciones electrónicas, ¿cómo puede la administración, considerar que ha existido obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, cuando se desconoce que se está solicitando información?

- No se puede dar por notificada a la entidad al no haberse cumplido los requisitos exigidos por el artículo 112 LGT para la notificación por comparecencia.

- No ha habido ánimo de obstruir a la inspección ni de poner excusas, pues si se hubiera recibido la notificación, se hubiera aportado la documentación requerida, pues no hay nada que ocultar. La factura que solicitaba está declarada y cobrada por banco, factura de un importe de 4.483 euros de base imponible, 5.200 euros total. Y se aportó a la inspección cuando se tuvo conocimiento que se la habían requerido.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 27 de septiembre de 2018 en los términos siguientes (la negrita es añadida):

<<QUINTO.- Los hechos que acaban de exponerse llevan a este Tribunal a formular algunas consideraciones sobre la eficacia de las notificaciones electrónicas y la singularidad del elemento subjetivo en la infracción sancionada.

La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, ha supuesto un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica. En el apartado 6 de su artículo 27 dispone que "reglamentariamente las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos".

En desarrollo de la materia que nos ocupa en el ámbito tributario se han dictado diversas disposiciones, como son el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, que introdujo el artículo 115 bis en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que regula supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, etc... Todo ello ha configurado el denominado sistema de notificación electrónica obligatoria (NEO), al que evidentemente estaba sujeta la empresa reclamante, sin que se alegue ni se aprecie deficiencia alguna que pudiera afectar a dicha sujeción.

Tiene ahora especial interés en relación con el caso que nos ocupa lo dispuesto en el artículo 28.2 y 3 de la Ley 11/2007:

"2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

3. Cuando, 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."

El artículo 59.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, a que se refiere el precepto que acaba de reproducirse dispone lo siguiente:

"Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento."

Con referencia específica al ámbito tributario, el artículo 111.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que "el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma".

Con arreglo a la normativa expuesta, el efecto jurídico del rechazo de la notificación es que la misma se entienda practicada "a todos los efectos legales", evitando con ello que la falta de diligencia de los particulares para la recepción de las notificaciones perjudique la eficacia de los actos administrativos o que dicha eficacia pueda quedar supeditada a la voluntad de los contribuyentes. En este sentido, la jurisprudencia viene reconociendo que el conocimiento real de los actos que afectan a los interesados queda vinculado al derecho de defensa y a la tutela judicial efectiva que asiste a los ciudadanos, a no ser que esa falta de conocimiento real tenga su origen y causa determinante en el "desinterés, pasividad, negligencia o malicia del interesado o éste haya adquirido dicho conocimiento a pesar del defecto de comunicación". (Sentencia núm. 167/1992, de 26 octubre, del Tribunal Constitucional, Sala Segunda). De igual modo, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de diciembre de 1997, Recurso de casación en interés de la Ley núm. 6561/1996, señalaba que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que impone el artículo 31.1 de la Constitución obliga a una conducta diligente por parte de los contribuyentes para la recepción de las notificaciones, lo que justificaría el procedimiento de notificación previsto y regulado en el artículo 59 apartado 4 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre.

SEXTO.- Veamos a continuación el precepto en virtud del cual se ha dictado la sanción ahora impugnada: el artículo 203 LGT, que aparece bajo el epígrafe "Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria". Nos limitamos ahora a los apartados del precepto que tienen interés para nosotros en el presente caso. Dice así:

(.....)

Es el apartado 1 el que recoge la tipificación de la conducta infractora, considerando como tal en su primer párrafo "la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria". A continuación, en su segundo párrafo, define cuándo entiende cometidas estas conductas: "Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones". Por último, el párrafo tercero pretende aclarar el concepto incorporando una enumeración puramente ejemplificativa de conductas que se entienden constitutivas de la infracción. Se trata de una relación puramente enunciativa (*numerus apertus*), como lo prueba la expresión "entre otras" con que se inicia el párrafo; en particular, la letra b) menciona "no atender algún requerimiento debidamente notificado".

Evidentemente para que la incidencia en uno de los supuestos de la enumeración "ad exemplum" del tercer párrafo sea constitutiva de la infracción que nos ocupa será necesario que la conducta en cuestión tenga encaje en la definición genérica recogida en el segundo párrafo; así, a pesar del tenor literal de la letra b), el solo hecho de que se produzca la desatención de un requerimiento que haya sido debidamente notificado no basta por sí solo para que se entienda cometida la infracción, puesto que para ello será necesario que concurren el elemento subjetivo imprescindible para la existencia de cualquier infracción tributaria y lo que tiene especial relevancia en el presente caso, el elemento subjetivo específico exigido por el tipo infractor. Aquí radica el *quid* de la cuestión porque el acuerdo sancionador motiva la concurrencia de la culpabilidad sin tener en cuenta el elemento subjetivo específico o cualificado de la infracción sancionada. Dice así:

"Así pues, es el contribuyente quien conociendo su inclusión en el sistema de notificación electrónica no abre su buzón, sin que haya comunicado a la Administración su voluntad de que se le notifique por otros medios. Es claro que dicha conducta conlleva un intento de no ser localizado ni recibir notificaciones para posteriormente poderlo aducir en las alegaciones que pudiera formular tanto a lo largo de los distintos procedimientos como en vía de recursos o reclamación".

Y, a juicio de este Tribunal, la infracción tipificada en el artículo 203 LGT requiere, no sólo la culpabilidad necesaria para la existencia de las infracciones tributarias en general, para la que bastaría con la culpa o negligencia en cualquier grado, sino, como hemos dicho, una intencionalidad específica. Ello se desprende, en primer lugar, de la propia acepción gramatical de los términos "resistencia, obstrucción, excusa o negativa". En segundo lugar, del hecho de que nos encontremos ante una infracción calificada legalmente como grave, por lo que la culpabilidad necesaria para su existencia deberá ser adecuada a dicha calificación legal. En tercer lugar, y sobre todo, del propio examen del precepto, que habla de actuaciones "tendientes a" dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, lo cual evidencia el elemento intencional específico; la conducta infractora "por acción u omisión" ha de tender a un fin concreto, a saber: dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria; y mal pueden llevarse a cabo conductas que tengan por fin dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria por quien no tenga un conocimiento real de la existencia de estas últimas. No puede sancionarse la desatención de un requerimiento si el obligado tributario no tenía conocimiento real del mismo. Estamos ante una infracción que ha de cometerse a sabiendas de que existe una actuación de la Administración tributaria y con intención "dolosa o gravemente culposa" de dilatar, entorpecer o impedir dicha actuación.

Pudiera pensarse que el énfasis que se viene haciendo en cuanto a que el conocimiento del requerimiento desatendido ha de ser "real" colisiona con la expresión "debidamente notificado" que, por dos veces, aparece en el artículo 203.1 LGT: la primera con referencia al sujeto infractor, en el segundo párrafo, y la segunda con respecto al requerimiento, en la letra b). En apoyo de este criterio cabría invocar la presunción de rechazo de la notificación electrónica recogida en el apartado 3 del artículo 28 de la Ley 11/2007, así como también la afirmación contenida en el apartado 2 de que la notificación electrónica se entenderá practicada "a todos los efectos legales".

La exigencia de que el requerimiento haya sido debidamente notificado para que exista la infracción es lógica: al contribuyente tiene que habersele notificado en forma la existencia de las actuaciones inspectoras o el requerimiento; es un requisito imprescindible para que exista la infracción; pero, con arreglo a lo expuesto hasta aquí, cabría concluir que es un requisito necesario para la existencia de la infracción pero no suficiente en aquellos casos, como el presente, en que, pese a haberse notificado debidamente y existiendo un conocimiento "formal" del acto notificado, no esté probado el conocimiento "real" del mismo.

A ello debería añadirse que la redacción del artículo 203 LGT es anterior a la implantación de la notificación electrónica obligatoria, con la posible generación de vacíos legales en cuanto a la infracción que nos ocupa. Ello también supone una merma del derecho a la tutela judicial efectiva.

Aplicando la doctrina expuesta al presente caso, en el que, aun habiendo sido válidamente notificado el requerimiento formulado y no habiendo sido atendido en tiempo y forma, no está probado su conocimiento real por parte del obligado tributario, debe entenderse que la sanción impuesta no se ajusta a Derecho.>>

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR, por considerarla gravemente dañosa y errónea, interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando cuanto sigue:

1.- El TEAR de Madrid, en su Resolución de 27 de septiembre de 2018, estimó la reclamación interpuesta, anulando la sanción impuesta al entender que la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT requiere una intencionalidad específica, una actuación tendente a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración Tributaria, señalando que "no puede sancionarse la desatención de un requerimiento si el obligado tributario no tenía conocimiento real del mismo". Razona que no es suficiente para que se entienda producida la conducta tipificada en el artículo 203 de la LGT que exista un conocimiento formal del requerimiento por parte del obligado tributario, sino que debe probarse que existe un "conocimiento real" del mismo.

Este Centro Directivo discrepa con la interpretación que hace el TEAR de Madrid de que el tipo infractor del artículo 203 de la LGT exige que el obligado tributario tenga un "conocimiento real" del requerimiento realizado y desatendido, pues tal conclusión no puede extraerse ni del literal del precepto ni de su finalidad.

En primer lugar y como el propio TEAR reconoce en la Resolución impugnada, el literal del artículo 203 de la LGT se refiere hasta en dos ocasiones a que el obligado tributario haya sido "debidamente notificado", lo que nos lleva necesariamente a entender que en caso de que con arreglo a la normativa que regula las notificaciones, esta haya sido efectuada de forma correcta, podría entenderse producida la conducta tipificada en dicho precepto. No

puede sostenerse por tanto que la exigencia del tipo infractor de que las actuaciones sean "tendientes a dilatar, entorpecer o impedir", que este centro directivo comparte, exija una notificación efectiva para que el obligado tributario tenga un conocimiento real de que existe una actuación administrativa, y ello porque el propio precepto ya se ocupa de definir los requisitos necesarios relativos a la notificación del requerimiento desatendido, limitándose a exigir que se haya producido conforme a derecho, y no de forma efectiva.

Así, resulta difícil pensar que si el legislador hubiera entendido necesaria la notificación efectiva del requerimiento no lo hubiera especificado en el precepto, más aún cuando se ocupa, en relación con la desatención de requerimientos de información, de reiterar la exigencia de que el mismo haya sido debidamente notificado, pese a que tal notificación debidamente realizada ya se menciona en el segundo párrafo del apartado primero del precepto.

A estos efectos, no puede admitirse el argumento que utiliza el TEAR de Madrid de que la redacción del artículo 203 de la LGT es anterior a la implantación de la notificación por medios electrónicos, pues la exigencia de un conocimiento efectivo o real del requerimiento por parte del sujeto infractor es absolutamente independiente del medio utilizado para practicarla. En efecto, que la notificación se tenga por producida a todos los efectos legales, bien como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 112 de la LGT tras intentarla en papel o bien por el rechazo de la notificación conforme a la normativa que regula las notificaciones electrónicas es irrelevante, puesto que lo que exige el TEAR de Madrid es el conocimiento real del requerimiento, con independencia de que el sujeto infractor lo leyera en papel o en la pantalla de su ordenador.

De esta manera, considerando que la cuestión de que las notificaciones de los requerimientos se hubieran tenido por practicadas era anterior a la entrada en vigor de la actual LGT, parece difícil sostener que el legislador quería decir lo que no dijo al redactar el artículo 203 por no haber reparado en la posibilidad de que una notificación debidamente practicada no hubiera llevado al obligado tributario a un conocimiento real o efectivo del requerimiento.

En definitiva, el legislador se ocupó de regular expresamente en el artículo 203, en relación con la desatención de los requerimientos de información, los requisitos relativos a su notificación, debiendo incluirse la valoración de si la actuación fue tendente a dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración Tributaria en el análisis de la intencionalidad de dicha conducta, como se hará más adelante.

En segundo lugar, si atendemos a la finalidad del precepto, que sanciona expresamente el incumplimiento del deber de suministrar información con trascendencia tributaria, no se alcanza a entender que el legislador quisiera exceptuar de la infracción a aquellos obligados tributarios que no pudieran ser notificados, tomando en consideración que con frecuencia la imposibilidad de notificación puede derivar de conductas elusivas o poco diligentes por su parte, por ejemplo por incumplir su deber de comunicar el cambio de su domicilio fiscal o no acceder a la dirección electrónica habilitada. El criterio defendido por el TEAR de Madrid supondría en muchos casos hacer de peor condición a quienes son notificados, generando importantes estímulos para que aquellos contribuyentes que no deseen contestar los a veces gravosos requerimientos de información de la Administración Tributaria evitaran acceder al contenido de la comunicación. Eliminar tales estímulos es uno de los objetivos de que, una vez intentada la notificación con arreglo a su normativa reguladora, ésta se tenga por producida o bien se entienda rechazada a todos los efectos legales por parte del obligado tributario, según los casos.

2.- En relación con la exigencia de que las actuaciones descritas en el tipo infractor sean "tendientes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones", este Centro Directivo no puede admitir que ello requiera la prueba de un conocimiento efectivo por el sujeto infractor de que tales actuaciones se estaban desarrollando.

Así, si una de las obligaciones tributarias del sujeto infractor es atender a los requerimientos de información que se le notifiquen por la Administración Tributaria, una conducta consistente en no acceder ni a la sede electrónica de la AEAT ni a su Dirección Electrónica Habilitada puede considerarse, conforme a las circunstancias de cada caso, "tendente" a impedir que la Administración Tributaria tenga acceso a la información que trata de obtener, pues es manifiestamente imposible que dicho obligado tributario le facilite esa información si no permite que le notifiquen el requerimiento. Así, en función de las circunstancias concurrentes en cada supuesto, es perfectamente posible que la falta de acceso al contenido de las comunicaciones notificadas por medios electrónicos denote un manifiesto desprecio por el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, entre las que se encuentra el deber de suministro de información del artículo 93 de la LGT.

En este sentido, cuando un contribuyente es conocedor de que está obligado a recibir todas sus comunicaciones por medios electrónicos, una conducta consistente en no acceder a su Dirección Electrónica Habilitada o a la Sede Electrónica de la AEAT al menos cada 10 días implica asumir que se pueda entender rechazada la notificación de los actos que la Administración Tributaria trate de poner en su conocimiento. Dicho obligado tributario desconoce necesariamente si la Administración Tributaria está desarrollando actuaciones, pero lo que si conoce es que las puede estar realizando y las consecuencias de que no consiga notificarle, por lo que en definitiva asume que puede estar impidiendo la actuación de obtención de información de la Administración Tributaria puesto que no va a contestar a los que se le formulen. Son las circunstancias de concretas de cada supuesto de hecho las que determinarán si en dicha conducta concurre dolo eventual o culpa o no es sancionable, sin que pueda excluirse de plano su existencia conforme a la interpretación del TEAR de Madrid.

3.- El Tribunal Económico-Administrativo Central al que tengo el honor de dirigirme ya ha tenido ocasión de analizar, con ocasión de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, si la falta de notificación efectiva de un requerimiento de información impide la comisión de la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT.

Así, en la Resolución de 14 de julio de 2011 (5918/2010), el TEAC considera sancionable la desatención del requerimiento de información como consecuencia de que la Administración Tributaria dejara un aviso de llegada en el domicilio fiscal del obligado tributario. En la resolución mencionada por el TEAC de 2003, tal infracción no se entendió cometida debido a que la notificación no se produjo por no hallarse presente el obligado tributario en su domicilio en los concretos días y horas en que se intentó la notificación, ni haber tenido conocimiento de la misma por vía de su publicación edictal. De esta manera, es la facilidad para que el obligado tributario tuviera conocimiento de los intentos de notificación practicados el elemento que el TEAC valora a efectos de asumir o no que la desatención del requerimiento ha sido intencionada.

Si trasladamos el criterio anterior al supuesto de las notificaciones practicadas por vía electrónica, alcanzamos la misma conclusión que a la que llega la Resolución de 14 de julio de 2011. Si bien en el caso de notificaciones electrónicas no se deja un aviso de llegada en el buzón físico, se trata de comunicaciones a las que puede accederse en cualquier momento y desde cualquier lugar durante un plazo de 10 días por cada requerimiento. Además, no debe olvidarse de que transcurrido dicho plazo, si bien el obligado tributario no puede acceder al contenido de la comunicación rechazada, si puede constatar en su dirección electrónica habilitada que se ha intentado la notificación del mismo durante un plazo de 90 días, como se explica en el propio Portal de la AEAT. En cualquier caso, el contenido del requerimiento también resulta accesible desde la Sede Electrónica de la AEAT, sin límite temporal.

Por otro lado, desde la implantación del sistema de notificaciones electrónicas obligatorias resulta posible designar un modo para que el obligado tributario, sin acceder a su Dirección Electrónica Habilitada, reciba un aviso de que se ha puesto una comunicación a su disposición en la misma. Tal posibilidad es ahora una exigencia legal regulada en el artículo 41.6 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

A esta posibilidad debe añadirse la opción de designar los denominados "días de cortesía", en los que no pueden ponerse a disposición del contribuyente comunicaciones en su Dirección Electrónica Habilitada, a efectos de no perturbar aquellos periodos en los que le sea gravoso la utilización de dicha herramienta.

Pues bien, teniendo en cuenta todo lo anterior, entendemos que no puede excluirse que la conducta de un obligado tributario que no accede al contenido de requerimientos de información notificados por medios electrónicos no pueda cometer la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT si no ha tenido un conocimiento real de su existencia.

Termina el Director recurrente solicitando que se fije como doctrina aplicable que "habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que puedan apreciarse, en su caso, las circunstancias de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179 de la misma norma".

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) alegó, en síntesis, lo siguiente:

1.- Extemporaneidad del recurso extraordinario de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

2.- Subsidiariamente, si no es estimado lo expuesto en el punto primero, que como muy bien fundamenta el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid no puede considerarse, ni queda probado que se tuviera conocimiento real de las notificaciones y por lo tanto actuara intentando dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la administración.

3.- Improcedencia del recurso extraordinario de alzada para realizar una revisión ordinaria (Resolución TEAC de 12 de diciembre de 2013, RG 297/2013).

4.- En la resolución nº 00/1485/2017 de Tribunal Económico -Administrativo Central de 28 de septiembre del 2017, en un caso como el que nos ocupa de falta de conocimiento del administrado de que estaba recibiendo notificaciones por el que fue sancionado como en este caso por 10.000 euros, el Tribunal Económico-Administrativo Central en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, acordó la INADMISIÓN, basándose en lo mismo que la resolución de 297/2013.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

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

Quien fue interesado ante el TEAR alega en primer término la extemporaneidad del presente recurso extraordinario de alzada.

Dispone el artículo 242 de la LGT en su apartado segundo:

"2 . El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución .

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio .

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso."

Consta en el expediente que la resolución del TEAR de 27 de septiembre de 2018, dictada en la reclamación nº 28/12432/2015, fue notificada al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 6 de mayo de 2019, por lo que teniendo presente que el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se interpuso el 11 de julio de 2019 no cabe sino concluir que dicha presentación se produjo dentro del plazo legal de tres meses del artículo 242 de la LGT.

Segundo.

La entidad X, S.L., que fue interesada ante el TEAR, parece sostener también la improcedencia del presente recurso extraordinario de alzada sugiriendo que lo que se pretende no es tanto la unificación de un criterio como la revisión de la decisión del TEAR.

El artículo 242.1 de la LGT establece en qué casos se admitirá este recurso que, como medio extraordinario de impugnación que es, exige motivos tasados para su presentación, señalando:

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico- administrativos regionales y locales y por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico- Administrativos del Estado o de los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico- administrativos regionales o locales o los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones".

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

<<"...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que "este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión

planteada en el expediente". De esta forma, "implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente "fallo", con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto" (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada -siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de las propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS.>>

Así pues, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente.

En el presente caso lo que se discute es si el tipo infractor del artículo 203 de la LGT exige una notificación material o efectiva de la actuación administrativa, esto es, aquélla que daría lugar a un conocimiento "real" del requerimiento por el obligado tributario, o si resulta suficiente con que la notificación se haya producido conforme a

Derecho. Se trata, por tanto, de una duda interpretativa que trasciende del supuesto concreto aquí examinado.

A juicio de este Tribunal Central procede la admisión a trámite del presente recurso extraordinario de alzada precisamente porque su objeto no es la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución del TEAR hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente, sino el criterio interpretativo de la norma empleado por el TEAR que ha desembocado en su fallo estimatorio, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto. El error alegado por el Director recurrente puede ser, por tanto, susceptible de reiteración, lo que exige fijar un criterio uniforme en la aplicación de la norma.

Tercero.

Admitido, pues, a trámite el presente recurso extraordinario de alzada, la cuestión controvertida consiste en determinar si habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria.

A juicio del TEAR la desatención de un requerimiento no puede ser sancionada en el caso de que el obligado tributario no haya tenido conocimiento real del mismo, como sucede en el caso aquí examinado en el que, aún estando obligado a recibir las comunicaciones de la AEAT por medios electrónicos, no accede a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones electrónicas. Parte el TEAR de que la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT requiere una intencionalidad específica, es decir, la finalidad de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, concluyendo que difícilmente puede existir tal intencionalidad en quien no conoce "realmente" la existencia de tales actuaciones aún cuando la notificación de éstas se haya hecho en la forma debida.

El Director recurrente, por su parte, considera que la respuesta a la cuestión controvertida debe ser afirmativa, de manera que, a su juicio, un obligado tributario que, estando obligado a recibir las comunicaciones de

la AEAT por medios electrónicos, no accede al contenido de los requerimientos de información notificados por dichos medios, puede cometer la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT aunque no haya tenido un conocimiento real de su existencia. En su opinión la exigencia de ese conocimiento "real" de las actuaciones no puede extraerse ni de la literalidad del precepto ni de su finalidad.

Dispone el artículo 203 de la LGT en sus apartados primero y segundo:

"Artículo 203. *Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

2. La infracción prevista en este artículo será grave."

Del tenor literal del precepto se infiere que será sancionable la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, la cual tiene lugar cuando el sujeto infractor, debidamente notificado, lleve a cabo comportamientos tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración relativas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En el apartado 1 se establece una enumeración abierta de conductas sancionables, entre las que se encuentra la que concurre en el caso examinado en el presente recurso, esto es, la no atención de algún requerimiento debidamente notificado.

Este Tribunal Central considera necesario realizar en primer lugar algunas precisiones sobre lo manifestado por el TEAR en su resolución. La literalidad del precepto pone de manifiesto, en nuestra opinión, la incorrección de la conclusión que extrae el TEAR sobre la presencia en el artículo 203 de la LGT de un elemento subjetivo específico exigido por el tipo infractor consistente en la intencionalidad por el obligado tributario de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Así, en efecto, dice el TEAR: "así, a pesar del tenor literal de la letra b), el solo hecho de que se produzca la desatención de un requerimiento que haya sido debidamente notificado no basta por sí solo para que se entienda cometida la infracción, puesto que para ello será necesario que concurren el elemento subjetivo imprescindible para la existencia de cualquier infracción tributaria y lo que tiene especial relevancia en el presente caso, el elemento subjetivo específico exigido por el tipo infractor".

Lo cierto es que el artículo 203.1 de la LGT se limita a regular cuáles son las conductas objetivas que determinan el tipo infractor que, ciertamente, por su propia naturaleza, tienden a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, pero no alude a ningún elemento intencional o subjetivo específico que deba estar presente en esas conductas objetivas. Y es que son las propias conductas las que tienden, por su naturaleza y no por la intencionalidad de quien las realiza, a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Cosa distinta es la necesidad, para que la conducta consistente en la desatención del requerimiento pueda ser sancionada, de la concurrencia del elemento subjetivo imprescindible para la existencia de cualquier infracción tributaria, al que alude el artículo 183.1 de la LGT cuando afirma que "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley".

Así las cosas, el tipo infractor del artículo 203.1 de la LGT lo constituyen aquellas conductas que objetivamente, por su propia naturaleza, tienden a dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración tributaria, entre las cuales se encuentra la desatención de requerimientos debidamente notificados. No se exige, por tanto, para sancionar dichas conductas la presencia de un elemento subjetivo específico consistente en la intención del obligado tributario de dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración, sino que bastará la concurrencia de simple negligencia. En consecuencia, no compartimos la afirmación del TEAR de que "Estamos

ante una infracción que ha de cometerse a sabiendas de que existe una actuación de la Administración tributaria y con intención "dolosa o gravemente culposa" de dilatar, entorpecer o impedir dicha actuación".

Debe advertirse que, en puridad, el TEAR no basa en la, a su juicio, necesaria concurrencia en el obligado tributario del elemento subjetivo específico consistente en la intencionalidad de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, su conclusión de que no puede sancionarse la desatención de un requerimiento si el obligado tributario no tenía conocimiento real del mismo. En un primera lectura de la resolución quizás pareciera que sí lo hace, toda vez que llega a dicha conclusión tras afirmar previamente que "la conducta infractora "por acción u omisión" ha de tender a un fin concreto, a saber: dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria; y mal pueden llevarse a cabo conductas que tengan por fin dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria por quien no tenga un conocimiento real de la existencia de estas últimas". Pero es obvio que a la misma conclusión debería llegar si no fuera necesaria la concurrencia del elemento subjetivo específico sino tan sólo el general que se exige para la existencia de cualquier infracción tributaria (dolo o culpa con cualquier grado de negligencia), pues no se acertaría a comprender por qué en este último caso sí pudiera sancionarse la conducta del obligado tributario aún sin tener conocimiento real de la existencia de las actuaciones de la Administración tributaria. Dicho con otras palabras, si el elemento subjetivo exigible fuese tan sólo el general (dolo o culpa con cualquier grado de negligencia) no vemos motivos para que el TEAR no concluyera igualmente que mal podrían llevarse a cabo las conductas, dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, objetivamente tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, por quien no tenga un conocimiento real de la existencia de las mismas.

Así pues, en último término y pese a los prolegómenos acerca del requisito subjetivo específico -necesariamente concurrente en su opinión-, el TEAR anuda la posibilidad de sancionar la desatención de un requerimiento al hecho de que el obligado tributario conozca realmente la existencia de éste. En definitiva, para el TEAR sólo puede desatenderse un requerimiento previamente conocido. Es lo que en su resolución expresa como "conocimiento real" del requerimiento, al señalar que "No puede sancionarse la desatención de un requerimiento si el obligado tributario no tenía conocimiento real del mismo. Estamos ante una infracción que ha de cometerse a sabiendas de que existe una actuación de la Administración tributaria....". De este modo, para el TEAR no basta que haya existido un "conocimiento formal" del requerimiento por el obligado tributario, esto es, "habérsele notificado en forma la existencia de las actuaciones inspectoras o el requerimiento..", sino que es preciso también que haya conocido realmente la existencia del requerimiento.

Este Tribunal Central no puede compartir la postura del TEAR y ya anticipa que el tenor literal y la finalidad del artículo 203 de la LGT conducen a la conclusión de que el tipo infractor de dicho precepto no exige una notificación material o efectiva de la actuación administrativa, esto es, aquella que daría lugar en palabras del TEAR a un conocimiento "real" del requerimiento por el obligado tributario, sino tan sólo que la notificación se haya producido conforme a Derecho, generando lo que en términos de dicho órgano económico-administrativo sería un simple conocimiento "formal".

El artículo 203 de la LGT contempla como infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, la no atención de algún requerimiento debidamente notificado. También al hablar del sujeto infractor exige para que se entienda producida la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, que aquél haya sido debidamente notificado de dichas actuaciones. Basta, pues, que las actuaciones -el requerimiento en nuestro caso- hayan sido debidamente notificadas al obligado tributario conforme al ordenamiento jurídico aplicable para que pueda producirse la infracción. La distinción postulada por el TEAR entre un conocimiento "formal" y un conocimiento "real" del requerimiento no está presente en el artículo 203 de la LGT.

Por otra parte, la distinción que establece el TEAR entre conocimiento "formal" y conocimiento "real" del requerimiento presupone la existencia de dos tipos de notificaciones con efectos diversos, a saber, una notificación "formal" producida por el rechazo del obligado tributario a acceder a su dirección electrónica en el plazo de diez días desde que el requerimiento se puso en ella a su disposición y una notificación "material" o "efectiva" que tendría lugar cuando el interesado conociera realmente que existe un requerimiento de la Administración dirigido a él. Esta última obligaría al interesado a contestar para no incurrir en el presupuesto objetivo de la infracción. La notificación "formal", sin embargo, sería para el TEAR totalmente ineficaz puesto que no permite al interesado conocer el requerimiento que se le formula ni a la Administración sancionarle. Vemos, sin embargo, por un lado, que el artículo 203 de la LGT no distingue tampoco entre ambos tipos de notificaciones sino que se limita a exigir que el requerimiento desatendido haya sido debidamente notificado y, por otro, que las consecuencias que la normativa sobre notificaciones electrónicas asocia a esa notificación "formal", esto es, a ese rechazo del obligado tributario a acceder a su dirección electrónica en el plazo de diez días desde que el requerimiento se puso a su disposición, es que se tenga por efectuada la notificación con todas sus consecuencias, de manera que no le cabe ya al interesado alegar el desconocimiento del acto que rechazó recibir, del mismo modo que tampoco le cabría alegar tal circunstancia a un contribuyente que no estando obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos hubiese rechazado la notificación en papel o, habiéndola recibido efectivamente, manifestara, no obstante, no haber accedido a su contenido.

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

La Ley 11/2007 incluyó la previsión de que reglamentariamente las Administraciones Públicas podían establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos (artículo 27.6).

Dispone el artículo 28 de la Ley 11/2007:

"Artículo 28. Práctica de la notificación por medios electrónicos

1 . Para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6. Tanto la indicación de la preferencia en el uso de medios electrónicos como el consentimiento citados anteriormente podrán emitirse y recabarse, en todo caso, por medios electrónicos.

2 . El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales .

3 . Cuando, 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.

4 . Durante la tramitación del procedimiento el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, utilizándose los demás medios admitidos en el artículo 59 de la Ley 30 / 1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, excepto en los casos previstos en el artículo 27.6 de la presente Ley.

5 . Producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos acceso."

Y el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 al que remite el apartado tercero del precepto anteriormente transcrito dispone:

"4. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento."

En el ámbito tributario el artículo 111.2 de la LGT establece que "El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma".

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

"Artículo 3. Ámbito de aplicación

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

"Artículo 4. Personas y entidades obligadas

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

"Artículo 5. Comunicación de la inclusión

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su sede electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>) a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos".

De los preceptos transcritos del Real Decreto 1363/2010 se colige que la entidad X, S.L., en cuanto sociedad de responsabilidad limitada, se encontraba obligada a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones -en este caso los requerimientos de información- que le dirigiera la AEAT. De la documentación obrante al expediente resulta igualmente claro que la entidad había sido notificada por medios no electrónicos, tal como exige el artículo 5.1 del mencionado Real Decreto, de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada el 24 de octubre de 2012, con anterioridad a los requerimientos que le fueron formulados. Así pues, la falta de acceso por parte de la entidad a los requerimientos puestos a su disposición en la dirección electrónica habilitada trajo como consecuencia, al amparo de lo dispuesto en el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, arriba reproducido, que se entendieran rechazadas las notificaciones con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992, esto es, teniéndose por "efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento". De manera que se tendrán por efectuadas las notificaciones con todas sus consecuencias, es decir, dando al interesado por conocedor de los requerimientos que ha rechazado recibir. Ello significa que la desatención del requerimiento por falta de conocimiento real de su existencia como consecuencia del no acceso por el interesado a su contenido en la dirección electrónica habilitada o en la sede electrónica de la AEAT no lleva aparejada, sin más, la imposibilidad de sancionar tal conducta, como postula el TEAR, pudiendo concurrir el elemento subjetivo de la infracción cuando, como aquí sucede, el no acceso mencionado constituye la conducta preparatoria de la desatención. Todo ello sin perjuicio de apreciar, en su caso, alguna de las circunstancias que exoneran de la responsabilidad por infracción tributaria del artículo 179 de la LGT.

La finalidad del artículo 203 de la LGT nos lleva igualmente a la conclusión de que el tipo infractor del artículo 203 de la LGT no exige una notificación material o efectiva de la actuación administrativa, bastando con que dicha notificación se haya producido conforme a Derecho. Como acertadamente señala el Director recurrente el criterio del TEAR haría en muchos casos de peor condición a quienes acceden al contenido de los actos puestos a su disposición en la dirección electrónica habilitada en el plazo establecido, teniéndose por notificados a todos los efectos legales, que a quienes no lo hacen. Los primeros, pese a no haber eludido la notificación, podrían ser sancionados si no contestaran al requerimiento de la Administración, en tanto que la ausencia de contestación nunca podría ser sancionada en los segundos pese a su conducta elusiva de la notificación. Si la finalidad del precepto es estimular a que los contribuyentes faciliten las actuaciones de la Administración tributaria, so pena de poder ser sancionados en caso contrario, el criterio del TEAR podría incitar más bien a la actitud contraria, al invitar a aquellos a un rechazo de las notificaciones que no lleva aparejado sanción alguna.

Este Tribunal Central ya ha tenido la ocasión, como señala el Director recurrente, de examinar si la falta de notificación "material o efectiva" de un requerimiento de información impide la comisión de la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT. Se trata de la resolución de 14 de julio de 2011 (RG 5918/2010) dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El supuesto de hecho contemplado en dicha resolución es el de una entidad a la que se notifica finalmente por comparecencia (art. 112 LGT) un requerimiento, quedando acreditado en el expediente que de los intentos de notificación personal del requerimiento, finalmente desatendido, el obligado tributario fue advertido mediante aviso de llegada en el buzón o casillero de su domicilio. El órgano económico-administrativo de instancia (TEAR de

Baleares) consideró no punible la desatención del requerimiento al entender que no podía considerarse voluntaria dicha desatención cuando la notificación del requerimiento se había producido por comparecencia, aunque tras dicha notificación haya de tenerse por notificado al interesado. Dice, en efecto, el TEAR de Baleares: "Sentada la concurrencia del elemento objetivo constitutivo de la infracción tributaria, es preciso examinar si concurre también el elemento subjetivo, la culpabilidad, aunque sea en el último grado de simple negligencia, a cuyo respecto es de señalar, que, en el caso estudiado, el núcleo de la conducta subjetiva punible está constituido por la desatención voluntaria a un requerimiento efectuado por la Administración, voluntariedad que no puede lícitamente mantenerse cuando la notificación cuya desatención motiva la reacción punitiva de la Administración Tributaria se ha producido mediante la ficción legal de la misma, sin perjuicio de que, tal como el artículo 112 de la Ley General Tributaria fija, se haya de tener al interesado como notificado, ya que la desatención a un requerimiento de forma culpable no es mero efecto de tener por hecha una notificación".

Pues bien, en la resolución mencionada razonábamos del modo siguiente:

"QUINTO: Consecuentemente, habiendo sido notificado finalmente el requerimiento por comparecencia y quedando acreditado en el expediente que se examine en cada caso que de los intentos de notificación del requerimiento, que luego resulta desatendido, el obligado tributario fue advertido mediante aviso de llegada depositado en el buzón o casillero domiciliario del lugar que resulte ser idóneo a efectos de notificaciones, puede entenderse que tal desatención ha sido voluntaria, pudiendo concurrir pues el elemento subjetivo de la culpabilidad a efectos de la imposición de la sanción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, y todo ello sin perjuicio de apreciar, en su caso, alguna de las circunstancias que exoneran de la responsabilidad por infracción tributaria del artículo 179 del mismo texto legal. En contra de lo que parece afirmar el TEAR, la infracción y la consecuente imposición de sanción no es producto o consecuencia de que se entienda efectuada la notificación, sino del incumplimiento voluntario del requerimiento del que se ha tenido, o al menos se ha podido tener, debida constancia o conocimiento por parte de su destinatario."

Y fijamos como criterio que la desatención de los requerimientos notificados de acuerdo con el artículo 112 de la Ley General Tributaria, como consecuencia de la ausencia del interesado en el domicilio o lugar idóneo a efectos de notificaciones, puede constituir infracción tributaria cuando el interesado haya podido conocer la existencia de tal requerimiento por los avisos de llegada dejados en el buzón o casillero domiciliario.

Aunque no se trate de supuestos idénticos existe una gran similitud entre el caso examinado en la resolución de 14 de julio de 2011 (RG 5918/2010) y el que contemplamos en el presente recurso. Basta sustituir el buzón o casillero físico del domicilio del interesado por el buzón electrónico en la dirección electrónica habilitada. En la resolución citada se puso a disposición del interesado un aviso en el casillero de su domicilio. En el presente recurso se puso a disposición del obligado tributario el requerimiento en el buzón electrónico. En ambos casos el interesado ignora los avisos y desatiende el requerimiento.

Así las cosas, este Tribunal Central concluye que habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que puedan apreciarse, en su caso, las circunstancias de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179 de la misma norma.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:

Habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que puedan apreciarse, en su caso, las circunstancias de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179 de la misma norma.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.