

Roj: STSJ CL 2906/2014
Id Cendoj: 09059330022014100159
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Burgos
Sección: 2
Nº de Recurso: 135/2013
Nº de Resolución: 160/2014
Procedimiento: TRIBUTARIA
Ponente: EUSEBIO REVILLA REVILLA
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Ciudad de Burgos a veintiséis de junio de dos mil catorce.

En el recurso contencioso administrativo número **135/2013**, interpuesto por la mercantil AUTOCARES JAVIER DE MIGUEL MORENO S.A. representada por el Procurador Don José María Manero de Pereda y defendida por el Letrado Don Juan-Manuel García-Gallardo Gil-Fournier, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 21 marzo de 2013 desestimando la reclamación económico-administrativa Nº 9/00047/2013 formulada por la recurrente contra el Acuerdo de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Burgos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 14 de diciembre de 2012, declarando inadmisibles por extemporáneo el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, con un importe a ingresar de 12.437,37 #; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, en virtud de la representación y defensa que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 29-5-13.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 9.10.2013 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte *sentencia* por la que "... *estimando el presente recurso:*

1.- *Se anulen, revoquen y dejen sin efecto por su disconformidad a derecho tanto la resolución recurrida dictada por la Sala de Burgos del TEAR como el Acuerdo, por ello confirmado, que declaró la inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, referida en el Hecho Primero.*

2.- *Se anule, revoque y deje sin efecto, la liquidación provisional del impuesto sobre Sociedades referida en el Hecho Primero.*

3.- *Se condene a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a reintegrar a la sociedad recurrente la cantidad de 12.437,37 #, liquidada por el acto originario recurrido, más sus intereses, al tipo legal, desde la fecha de su pago, día 5 -12 -12 (doc. Nº 33 de los anexos a las alegaciones formuladas ante el TEAR).*

4.- *Se impongan las costas a la Administración demandada."*

SEGUNDO.- Se confirió traslado de la demanda por término legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 16.2.2014 oponiéndose al recurso solicitando la inadmisión del presente recurso contencioso-administrativo, con condena en costas a la parte demandante

TERCERO.- Una vez dictado Auto de fijación de cuantía, y recibido el recurso a prueba se practicó con el resultado que obra en autos, y habiendo solicitado las partes la presentación de conclusiones escritas, se evacuó traslado para cumplimentar tal trámite, quedando el recurso concluso para sentencia, y no pudiéndose dictar ésta en el plazo de diez días previsto en el art. 67.1 de la Ley 29/98 , al existir recursos pendientes de

señalamiento para Votación y Fallo con preferencia, y puesto que el art. 64.3 de la misma Ley, establece que tal señalamiento se ajustará al orden expresado en el apartado 1 del artículo anterior y existiendo en la Sala recursos conclusos de fecha anterior, y por tanto con preferencia para efectuar su señalamiento al de este recurso, quedaron los autos pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día **25 de junio de 2.014** para votación y fallo, lo que se efectuó. Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

Siendo ponente D. Eusebio Revilla Revilla, Magistrado integrante de esta Sala y Sección:

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 21 marzo de 2013 desestimando la reclamación económico-administrativa Nº 9/00047/2013 formulada por la recurrente contra el Acuerdo de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Burgos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 14 de diciembre de 2012, declarando inadmisibles por extemporáneo el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, con un importe a ingresar de 12.437,37 #.

La resolución del TEAR impugnada desestimó el recurso por considerar que la notificación de la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre Sociedades 2009, fue puesta a disposición de la interesada con fecha 20.6.2012 y hora 8,13, en el buzón electrónico asociado a su DEH en el citado Servicio de Notificaciones Electrónicas, habiendo transcurrido diez días naturales sin acceder a su contenido, por lo que ha de entenderse, de conformidad con el art. 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que la notificación fue rechazada con fecha 1.7.2012 y hora 00:09, teniéndose por efectuado el trámite de notificación.

Por tanto, considerándose legalmente notificada la liquidación referida el día 1.7.2012, la presentación del recurso de reposición formulado contra ella el día 21.11.2012, fue extemporánea, considerando por ello conforme a derecho la extemporaneidad apreciada por la Dependencia Gestora en la resolución del recurso de reposición Nº 2012GRCO3480151V- RGE0407899522012, determinando por ello que el acto recurrido resultaba firme.

SEGUNDO.- La parte recurrente pretende en este recurso que se anule la resolución del TEAR impugnada en cuanto declaró la conformidad a derecho de la inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, interesando asimismo que se anule, revoque y deje sin efecto la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades y se condene a la Administración Tributaria a reintegrar a la sociedad recurrente la cantidad de 12.437,37 #. liquidada por el acto originario recurrido, más los intereses legales. Dicha parte actora en apoyo de sus pretensiones esgrime los siguientes motivos de impugnación:

1º).- Que la resolución recurrida y el Acuerdo de inadmisión del recurso de reposición por extemporáneo, infringen determinados preceptos legales, argumentando que el Real Decreto 1363/10 carece de rango jerárquico suficiente para contradecir, o limitar, la aplicación del artículo 59.3 de la Ley 30/92, sin que sea admisible entender que dicho Real Decreto encuentra amparo en la Ley 11/2007, argumentando que en cualquier caso a tenor de lo preceptuado en el art. 5 de dicho Real Decreto sólo se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuadas, lo que en el presente caso no se produjo hasta el día 15 de noviembre de 2012, no pudiendo asimilarse a esa primera notificación, una notificación "presumida" por la mera puesta a disposición, entendiéndose que para poder asimilar la falta de recepción voluntaria y consciente de la notificación por medios electrónicos al rechazo de la notificación intentada personalmente, es preciso el conocimiento por el interesado del intento de notificación y su deliberado rechazo, lo que no aconteció en el presente caso, por cuanto la recurrente no pudo tener acceso a la notificación efectuada a través del correo electrónico hasta el día 15-11-12 tal y como ha quedado acreditado en autos, ya que el ordenador donde estaba instalado el **certificado digital**, fue sometido a un proceso de formateo que ocasionó diversas disfunciones al instalar los programas necesarios para dejar operativa la firma **digital**, no siendo hasta 11 de noviembre de 2012 cuando se solucionaron tales problemas.

2º).- Y que en relación al fondo del asunto la resolución impugnada es anulable en cuanto confirma la liquidación provisional del impuesto sobre sociedades originariamente impugnada mediante el recurso de reposición inadmitido por extemporaneidad, y ello porque se infringe, por inaplicación, los preceptos relativos al tipo de gravamen reducido del Impuesto sobre sociedades, ya que en el presente caso se daban los requisitos para aplicación del citado gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo previsto en el art. 77

de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre , que introdujo en el TRLIS la D.A. 12ª ya que la mercantil actora cumplía los requisitos de importe neto de su cifra de negocio inferior a 5 millones de euros y de que su plantilla media anual fuera inferior a 25 empleados y superior a la unidad; y no solo cumplía sendos requisitos sino que además la AEAT en sus archivos tenía conocimiento de la cifra de negocio por la propia declaración del impuesto de sociedades, y también de la plantilla media de trabajadores ya que resulta de las declaraciones de retenciones de IRPF presentadas por dicha mercantil.

A dicho recurso se opone la defensa de la Administración esgrimiendo los siguientes argumentos:

1º).- Que el recurso es inadmisibile en aplicación del art. 69.c) en relación con el art. 28 ambos de la LRJCA , ya que el acto recurrido es mera confirmación de esa extemporaneidad, y por lo tanto, de la firmeza del acto recurrido por consentido.

2º).- Y que pese a lo pronunciado por esta Sala en el auto de 25.11.2013 , insiste en que en sentencia puede apreciarse la causa de inadmisibilidad invocada y ello de conformidad con lo dispuesto en el art. 58.1 de la LJCA .

3º).- Y que dado que la propia Sala en referido auto limitaba el objeto del presente recurso a la apreciación o no de la concurrencia de la causa de inadmisibilidad, no procede el análisis del fondo de la cuestión; y por ello para el improbable caso de estimar que no concurre la causa de inadmisión, únicamente procedería su devolución al TEAR a fin de que se procediera al análisis de la cuestión debatida.

TERCERO.- A los efectos de resolver el presente recurso debemos destacar los siguientes antecedentes que juzgamos de interés y que resultan acreditados con el contenido del expediente administrativo.

1.- Con fecha 4 de enero de 2011 se dictó notificación de inclusión obligatoria en el Sistema de Dirección Electrónica Habilitada y asignación de la misma para la práctica de notificaciones por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no constando sin embargo en el expediente la notificación de tal resolución.

2.- Posteriormente, con fecha 13 de enero de 2012, se practicó a la mercantil recurrente nueva notificación de inclusión obligatoria en el Sistema de Dirección Electrónica Habilitada y asignación de la misma para la práctica de notificaciones por la AEAT, lo que consta fue notificado por correo ordinario con acuse de recibo el día 23 de enero de 2012.

3.- La recurrente dio traslado de tal notificación a su Asesoría Fiscal, que con fecha 6 de febrero le indicó los pasos y trámites necesarios para la efectividad de la misma.

4.- A pesar de ello la actora no solicitó hasta el 31 de julio de 2012 la expedición de **certificado** electrónico para personas jurídicas. Al día siguiente se comunicó a la recurrente por correo electrónico que podía proceder a la descarga del **certificado**.

5.- Iniciadas que fueron actuaciones de comprobación con relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2009, con fecha 29.3.2012 por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de Burgos se requirió a la recurrente para la aportación de determinada documentación.

Tal requerimiento se puso a disposición de la interesada con fecha 29.3.2012 y hora 21:22, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que la actora hubiese accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio , de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, se entendió que la notificación había sido rechazada con fecha 9.4.2012 y hora 00:26, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

6.- Con fecha 10.5.2012 se formuló propuesta de liquidación con relación a dicho impuesto y ejercicio. Tal resolución fue puesta a disposición de la recurrente con fecha 10.5.2012 y hora 19:28 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su DEH, sin que la recurrente hubiese accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007 , se entendió que la notificación ha sido rechazada con fecha 21.5.2012 y hora 00:19, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

7.- Con fecha 19.6.2012 se práctico liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, con un importe ingresar de 12.437,37 #. Tal resolución fue puesta nuevamente a disposición de la recurrente con fecha 20.6.2013 y hora 8.13, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su DEH, sin que la recurrente hubiese accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007 , se entendió que la notificación ha sido rechazada con fecha 1.7.2012 y hora 00:09, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

8.- Con fecha 14.11.2012 la recurrente recibió a través del correo electrónico comunicación de pago de devolución del gasóleo profesional, detectando que el importe a abonar había sido compensado con alguna deuda tributaria. Al día siguiente y por la misma vía recibió Acuerdo de compensación de oficio, identificando como origen de la deuda compensada, una liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

Ese mismo día 15 de noviembre la recurrente se personó en la AEAT al objeto de aclarar la situación, teniendo conocimiento por primera vez, según se dice, de varias resoluciones, y en lo que aquí nos interesa, de la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

9.- Con fecha 21 de noviembre de 2012 la recurrente interpuso recurso de reposición contra la Liquidación provisional practicada; recurso que fue inadmitido por extemporáneo por resolución de 14.12.2012. Dicha resolución fue puesta a disposición de la actora con fecha 14-12-2012 y hora 21:29, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, habiendo accedido al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, con fecha 17.12.2012 y hora 09:24.

10.- Disconforme con tal resolución formuló reclamación económico administrativa Nº 09/00047/2013 con fecha 14.1.2013; reclamación que fue desestimada por resolución del TEAR de 21 de marzo de 2013, que estimó conforme a derecho la declaración de inadmisibilidad por extemporaneidad del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, tal y como se ha recogido de forma más detallada en el F.D. Primero de esta sentencia .

CUARTO.- Sentados los anteriores hechos y por otro lado, planteado el debate del presente recurso en los términos reseñados en el F.D. Segundo de esta sentencia, antes de seguir con este enjuiciamiento es preciso recordar que esta Sala de forma muy reciente, así en la sentencia firme de 23.5.2014 dictada en el recurso num. 134/2012 , ha resuelto idénticos motivos de impugnación a instancia de la misma demandante "Autocares Javier de Miguel Moreno, S.A." a los aquí esgrimidos por la parte actora, aunque lo es en relación con el impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2010; en ese caso la Sala dicta sentencia desestimatoria del recurso y rechaza la pretensión formulada por dicha demandante al considerar ajustada a derecho la resolución de 21.3.2013 del TEAR que desestimaba la reclamación formulada contra la resolución de 14.12.2012 de la Dependencia de Gestión Tributaria que inadmitía el recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional del impuesto sobre sociedades, ejercicio 2010, por considerar que se había formulado de forma extemporánea. Es decir que tanto el TEAR al confirmar dicha resolución como esta Sala al desestimar el recurso lo que vienen a concluir es que ambas resoluciones son ajustadas a derecho cuando aprecian que hubo extemporaneidad en la interposición del recurso de reposición. Por tanto, al haberse pronunciado la Sala sobre idénticas cuestiones a las aquí debatidas, lógicamente este Tribunal en orden a dar cumplimiento al principio de legalidad y de seguridad jurídica deberá también hacer aplicación en el presente caso del mismo criterio legal y jurisprudencial aplicado en dicha sentencia.

Sentado lo anterior, hemos de reseñar que la principal diferencia que presenta el debate planteado en el presente recurso en relación con el recurso 134/2013 es que mientras en referido recurso 134/2013 se formuló por la Administración demandada alegaciones previas por considerar que el recurso era inadmisibile por impugnarse un acto firme y consentido, alegaciones previas que fueron rechazadas mediante auto de 22.11.2013 sin que esa misma alegación se reiterara en el escrito de contestación a la demanda; sin embargo en el presente recurso 135/2013 no solo se formuló esa misma alegación previa que fue rechazada por auto de fecha 25.11.2013 , sino que además en la contestación a la demanda se vuelve a reiterar en aplicación del art. 58.1 de la LRJCA .

QUINTO.- Por ello en primer lugar, procede enjuiciar la excepción de inadmisibilidad del presente recurso esgrimida nuevamente en el escrito de contestación a la demanda, cuando la Administración demandada insiste en que el presente recurso es inadmisibile en aplicación del art. 69.c) en relación con el

art. 28 ambos de la LRJCA , ya que el acto recurrido es mera confirmación de esa extemporaneidad, y por lo tanto, de la firmeza del acto recurrido por consentido; considera que ello es así porque la resolución del TEAR es mera confirmación de un acto anterior, así la liquidación provisional de 2.009, que es firme por haber sido consentido toda vez que el recurso de reposición formulado contra la misma se interpuso de forma totalmente extemporánea, y por ello concluye que la resolución del TEAR es una mera confirmación de esta extemporaneidad.

También procede en esta ocasión rechazar en sentencia mencionada causa de inadmisibilidad, como así lo hizo la Sala mediante auto de 25.11.2013 . Para rechazar una causa de inadmisibilidad idéntica en el recurso 134/2013 se argumentaba en el auto dictado en el mismo de fecha 22.11.2013 lo siguiente:

"En el presente caso se impugna una resolución del T.E.A.R. que desestima la reclamación formulada, declarando conforme a derecho la extemporaneidad apreciada por la Dependencia Gestora en la resolución del recurso de reposición en su día interpuesto contra la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

Es indudable que tal resolución del T.E.A.R. desestimando la reclamación es susceptible de recurso contencioso- administrativo, a los efectos de enjuiciar si es o no conforme a derecho tal declaración de desestimación y la consiguiente confirmación del acto originariamente impugnado, por lo que desde esta perspectiva no puede prosperar la alegación formulada por el Sra. Abogada del Estado con el carácter de previa, pues tal examen constituye en realidad una cuestión de fondo que de prosperar se traduciría no en causa de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, sino de desestimación, en el caso de resultar conforme a derecho la resolución adoptada por el T.E.A.R., por lo que preciso será concluir que tal cuestión no puede ser susceptible de análisis en fase de Alegaciones Previas".

Trasladando esos mismos razonamientos a esta sentencia hemos de rechazar mencionada causa de inadmisibilidad, toda vez que los argumentos de impugnación esgrimidos por el Sr. Abogado del Estado más que a fundar un verdadera causa de inadmisibilidad lo que en realidad traslucen es una causa de desestimación porque en definitiva lo que vienen a afirmar que es que la resolución del TEAR es conforme y ajustada a derecho cuando desestima la reclamación formulada por considerar ajustada a derecho la resolución administrativa que inadmite por extemporáneo el recurso de reposición interpuesto.

Y por ello ahora lo que corresponde enjuiciar a la Sala es si la resolución del TEAR es ajustada a derecho cuando viene a confirmar mencionada extemporaneidad, y lo va a hacer haciendo aplicación de los mismos criterios legales expuestos en la citada sentencia de 23.5.2014 .

SEXTO.- Así para resolver dicha controversia y dilucidar si hubo o no extemporaneidad en la interposición del recurso de reposición con fecha 21.11.2012 formulado contra la liquidación provisional del Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2009 realizada con fecha 19.6.2012, hemos de partir de que con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.

Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento, como ha venido a señalar el TS en las Sentencias de 2 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4028/2009), FD Tercero y ss.; de 26 de mayo de 2011 (rec. cas. núms. 5423/2008 , 5838/2007 y 308/2008), FD Tercero y ss.; de 12 de mayo de 2011 (rec. cas. núms. 142/2008 , 2697/2008 y 4163/2009), FD Tercero y ss.; y de 5 de mayo de 2011 (rec. cas. núms. 5671/2008 y 5824/2009), FD Tercero y ss.

Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 59/1998, de 16 de marzo , FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre , FJ 4 ; 55/2003, de 24 de marzo , FJ 2), debemos recordar que, como presupuesto general, lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia del TS en materia de notificaciones en el ámbito tributario - inevitablemente muy casuística- pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del

interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

La primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración. Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, «declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias» [Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. cas. en interés de ley núm. 6561/1996), FD Octavo].

El TS ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio «recae normativamente sobre el sujeto pasivo», «si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria». En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 de la Constitución española (CE) en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto ; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto ; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles [Sentencia de 5 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 5824/2009), FD Cuarto].

Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, "*mutatis mutandis*" , a la Administración.

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2 ; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2 ; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2 ; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2 ; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2 ; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2 ; y 128/2008, de 27 de octubre , FJ 2], ha señalado que tal procedimiento «sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación» (STC 65/1999 , cit., FJ 2); que el órgano judicial «ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (SSTC 163/2007 , cit., FJ 2 ; 231/2007 , cit., FJ 2; en términos similares, SSTC 2/2008 , cit., FJ 2 ; 128/2008, cit., FJ 2 ; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2 ; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2 ; y 158/2008, de 24 de noviembre , FJ 2 ; 223/2007, cit., FJ 2 ; y 231/2007 , cit., FJ 2). En fin, recogiendo implícita o explícitamente esta doctrina, en la misma dirección se ha pronunciado esta Sala en Sentencias de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FD Tercero ; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FD 3 ; de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero ; de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006), FD Tercero ; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto.

Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones. Así, en lo que a los ciudadanos se refiere, el TS ha señalado que el principio de buena fe «impide que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos» [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero ; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero ; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone «un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija» [Sentencias 28 de

octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo], lo que conlleva, en lo que aquí interesa, que si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio -y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles -, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto ; y de 16 de junio de 2009 , cit., FD Segundo].

Pero también se ha puesto énfasis en el hecho de que la buena fe no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4 ; y 2/2008, de 14 de enero , FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4), especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas (SSTC 54/2003, de 24 de marzo, FFJJ 2 a 4 ; 145/2004, de 13 de septiembre , FJ 4 ; 157/2007, de 2 de julio, FJ 4 ; 226/2007, de 22 de octubre, FJ 4 ; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 3 ; 128/2008, de 27 de octubre, FFJJ 2 y 3; y 158/2008, de 24 de noviembre , FJ 3).

Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, se le causó o no indefensión material), procede distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina del TS), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.

En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción - iuris tantum - de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado.

Esta presunción, sin embargo, puede enervarse en todos aquellos casos en los que, no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales, el interesado acredite suficientemente, bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.

SÉPTIMO.- Partiendo de tales consideraciones, procede examinar si la notificación de la liquidación practicada en concepto de IRPF (ejercicio 2009) y llevada a cabo por la Administración por medios electrónicos, se ajusta o no a las exigencias normativas establecidas al efecto.

Dentro del proceso de reformas emprendido para la consecución de una Administración moderna y eficaz, la implantación de medios informáticos para comunicarse con los ciudadanos ha supuesto un hito esencial, que además devenía obligatorio en orden al cumplimiento de los compromisos comunitarios e iniciativas europeas en la materia.

En este proceso, ya el art. 45 de la Ley 30/92 recogió el impulso "*al empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos*" por parte de la Administración. No obstante, tanto la previsión del citado precepto, como las introducidas en sus arts. 38 y 59 por la Ley 24/01 , tenían un carácter facultativo.

Fue la Ley 11/2007, de 22 de junio, "*de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos*", la que, ya de forma decidida, emprendió el camino de esa transformación de la Administración Pública para adecuarla a la realidad tecnológica actual. La Ley se dirigía, fundamentalmente, a garantizar y regular el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos, a cuyos efectos establecía el concepto de "sede electrónica", disponía la publicación electrónica de Boletines Oficiales y la posibilidad de sustituir o complementar por dicho medio la publicación de actos en tablones de anuncios o edictos, regulaba las formas de identificación de los administrados y autenticación de los documentos de acceso para garantizar el derecho a la privacidad de los datos así como las actuaciones, por representación y disponía la creación de Registros electrónicos.

El art. 27 se dedicó a las comunicaciones electrónicas (obligatorias para la Administración, si los ciudadanos lo solicitaban o consentían expresamente), señalando su apartado 3 que: *"serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas"*.

Más concretamente, el art. 28 reguló expresamente la "práctica de la notificación por medios electrónicos", señalando en su apartado 1 que: *"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 art. 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"*, precisando que el apartado 3 que *"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 art. 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"*, añadiendo el apartado 5 que *"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 dicho acceso."*

Consecuentemente, el transcurso de diez días naturales sin acceder al contenido del acto se equipará a su rechazo con los efectos previstos en el art. 59.4 de la Ley 30/92, esto es, cuando el interesado o su representante rechaza 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.

Y fue el apartado 6 del citado art. 27 el que estableció 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"*. Posibilidad también contemplada en el art. 28.1 de dicha Ley.

Pues bien, el desarrollo reglamentario se ha ido produciendo paulatinamente a través de diversas disposiciones. A nivel administrativo general, la norma más relevante es el R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, aunque posteriormente los R.D. 3 y 4/10 regularon aspectos concretos (Esquemas nacionales de seguridad e Interoperabilidad).

Fueron concretamente los arts. 35 a 40 del R.D. 1671/2009 los que desarrollaron la práctica de notificaciones por medios electrónicos, siendo el 36.1 el que dispone que tal modalidad de comunicación tendrá lugar cuando haya solicitud o consentimiento expreso del interesado y también *"cuando haya sido establecida como obligatoria conforme a lo dispuesto en los arts. 27.6 y 28.1 de la Ley 11/2007, de 22 de junio"*, indicando el apartado 6 que se entiende consentida la práctica de la notificación cuando *"el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto ..."* en cuyo caso *"la notificación surtirá efecto a partir de la fecha en que el interesado realice dichas actuaciones"*. Posteriormente, el art. 40 señala que *"La notificación por comparecencia electrónica consiste en el acceso por el interesado, debidamente identificado, al contenido de la actuación administrativa correspondiente a través de la sede electrónica del órgano u organismo público actuante"*.

En el concreto ámbito de la Administración tributaria, ya el R.D. 1/2010 introdujo un art. 115 .bis en el Reglamento de aplicación de los tributos aprobado por el R.D. 1065/07, habilitando a dicha Administración para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, para los que tal modalidad de comunicación será la de carácter general.

Con posterioridad se promulgó el R.D. 1363/10, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que en su art. 3 establece:

"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 tributados, 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".

Añadiendo en su art.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 titulación de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulación hipotecaria o Fondo de garantía de Inversiones. ...".

Por último, el artículo 5, dispone:

"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.agenciatributariagob.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.

2. En los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada se podrá realizar junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.

3. Cuando en aplicación del apartado 1 anterior se practique la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.>>

En el presente caso, al ser la recurrente una Sociedad Anónima, no hay duda que a tenor de la normativa precedentemente expuesta, por lo general, la notificación de actos administrativos a la misma ha de llevarse a cabo por medios electrónicos, debiendo darse a las comunicaciones hechas por este procedimiento, plena validez y efectos.

OCTAVO.- Sostiene el recurrente que tanto la resolución recurrida, como el Acuerdo de inadmisión del recurso de reposición por extemporáneo, infringen determinados preceptos legales, argumentando que el Real Decreto 1363/10 carece de rango jerárquico suficiente para contradecir, o limitar, la aplicación del artículo 59.3 de la Ley 30/92 , sin que sea admisible entender que dicho Real Decreto encuentra amparo en la Ley 11/2007. Procede rechazar mencionado motivo de impugnación de conformidad con los razonamientos expuestos por esta Sala para idéntico motivo en la sentencia de 23.5.2014 dictada en el recurso 134/2013 , y que se exponen a continuación:

<<No obstante, tales alegaciones no pueden prosperar ya que como desprende de lo consignado en el FJ precedente, el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, goza de cobertura legal al amparo de lo prevenido en los artículos 27.6 y 28.1 de la Ley 11/2007, de 22 de junio , de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, debiéndose significar que la Disposición Derogatoria Única 1. de dicha Ley, derogó el apartado 3 del art. 59 de la Ley 30/92 , invocado por el recurrente; derogación que se produjo el 24 de junio de 2007, por lo que desde esta perspectiva resulta claro que el Real Decreto 1363/2010 aquí cuestionado no puede contradecir el art. 59.3 de la Ley 30/92 que como se ha dicho, había sido previamente derogado.

A mayor abundamiento, es preciso traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2012 (rec. 7/11) desestimatoria de la impugnación directa del Real Decreto 1363/10, en la que se analiza la cobertura legal del Decreto impugnado, señalando que " ...es indudable que la Ley 11/2007 en el citado artículo 27.6 contiene una habilitación para que reglamentariamente se determine el modo en que las "comunicaciones" pueden efectuarse. El término "comunicaciones" comprende también las notificaciones, por lo que no ofrece dudas que las notificaciones que el Decreto impugnado regula tienen la habilitación que el precepto de la ley expresada contiene.

La misma consideración ha de ser hecha con respecto a la impugnación sustentada en la especialidad de las normas tributarias, pues es claro que al no estar reguladas las notificaciones electrónicas en las normas tributarias vigentes su regulación en las normas de derecho administrativo común constituye el mecanismo supletorio de regulación que el artículo séptimo de la L.G.T. consagra, lo que excluye la vulneración alegada.

Por último, y con respecto a la falta de mención de los requisitos a que los reglamentos deben sujetarse en materia de notificaciones y que vienen fijados en la ley, es claro, asumiendo las observaciones formuladas por la AEAT, que ha de concluirse que el ámbito subjetivo de personas afectadas por la disposición impugnada, y dadas las características de estas, no se puede aceptar que se trate de un requisito técnico que pueda considerarse de imposible cumplimiento para las entidades destinatarias de las notificaciones.

Efectivamente, el texto legal citado establece en su artículo 27.6: "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."

Se infiere del texto legal citado que los criterios establecidos en la ley sobre este punto son: "capacidad económica", "capacidad técnica", "dedicación profesional" u "otros medios acreditados". Pero el precepto añade otra nota de no menor importancia que es la de que esté "garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos".

La Sala estima que, aunque en el Decreto impugnado no se contienen esas limitaciones, el ámbito subjetivo establecido impide que las mencionadas limitaciones afecten a las personas que el autor del Reglamento ha decidido incluir en el sistema de notificaciones electrónicas.

Por la naturaleza de las cosas las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del Reglamento no están afectadas por las limitaciones que la ley prevé sobre "acceso y disponibilidad" de medios tecnológicos, a efectos de imponer la asunción de las notificaciones electrónicas."

Consecuentemente y en atención a lo expuesto, tal motivo impugnatorio ha de decaer>>.

NOVENO.- En otro orden de cosas, alega la recurrente que a tenor de lo preceptuado en el art. 5 de dicho Real Decreto sólo se entenderán producidos todos los efectos a partir de la "primera" de las notificaciones correctamente efectuadas, lo que en el presente caso no se produjo hasta el día 14 de noviembre de 2012, no pudiendo asimilarse a esa primera notificación, una notificación "presumida" por la mera puesta a disposición, entendiéndose que para poder asimilar la falta de recepción voluntaria y consciente de la notificación por medios electrónicos al rechazo de la notificación intentada personalmente, es preciso el conocimiento por el interesado del intento de notificación y su deliberado rechazo, lo que no aconteció en el presente caso, por cuanto la recurrente no pudo tener acceso a la notificación efectuada a través del correo electrónico hasta el día 14-11-12 tal y como ha quedado acreditado en autos, ya que el ordenador donde estaba instalado el **certificado digital**, fue sometido a un proceso de formateo que ocasionó diversas disfunciones al instalar los programas necesarios para dejar operativa la firma **digital**, no siendo hasta diciembre de 2012 cuando se solucionaron definitivamente tales problemas, tal y como se desprende de la prueba practicada al efecto.

También procede rechazar este motivo de impugnación de conformidad con los razonamientos expuestos en la sentencia de 23.5.2014 para idéntico motivo y que son los siguientes:

<<Ciertamente, conforme a lo preceptuado en el art. 5.3 del R.D. 1363/10 "Cuando en aplicación del apartado 1 anterior se practique la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada" debiendo recordarse asimismo que a tenor de lo prevenido en el apartado 1 de dicho art. 5 " 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 arts. 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 art. 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."

Como se desprende del examen del expediente administrativo, mediante Resolución de 13 de enero de 2012 se acordó la inclusión obligatoria de la recurrente en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada (DEH) así como la asignación de la misma, teniendo en cuenta que se trata de una persona o entidad comprendida en el art. 4 del Real Decreto 1363/10 , comunicándole que a partir de la fecha de recepción de esa notificación, estaba obligada a recibir en dicha DEH todas las comunicaciones y notificaciones que le enviase por medios electrónicos la Agencia Tributaria.

La notificación de dicha inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada, fue practicada por correo **certificado** con acuse de recibo el día 23 de enero de 2012, lo que no es cuestionado por la parte actora.

Como se ha relatado en el FJ Tercero de la presente resolución, la recurrente dio traslado de tal notificación a su Asesoría Fiscal, que con fecha 6 de febrero le indicó los pasos y trámites necesarios para la efectividad de la misma, aunque a pesar de ello la actora no solicitó hasta el 31 de julio de 2012 la expedición de **certificado** electrónico para personas jurídicas, habiéndosele comunicado al día siguiente por correo electrónico que podía proceder a la descarga del **certificado**.

Pues bien, siendo la mercantil recurrente una Sociedad Anónima, a tenor de la normativa recogida precedentemente, entendemos que han de darse a las notificaciones llevadas a cabo por la Administración por medios electrónicos plena validez y efectos, y quedando acreditado que con fecha 23 de enero de 2012 se notificó por correo **certificado** con acuse de recibo "notificación de inclusión obligatoria en el sistema de DEH y asignación de la misma para la práctica de notificaciones y comunicaciones por la AEAT" , resulta claro que a tenor de los preceptos previamente citados, la Administración podía acudir a la notificación del Requerimiento, Propuesta de Liquidación y finalmente la Liquidación provisional practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010 -en los términos detallados en el FJ Tercero de la presente resolución- por medios electrónicos, por lo que considerando que la notificación de la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre Sociedades 2010, fue puesta a disposición de la interesada con fecha 25-09-2012 y hora 18:24, en el buzón electrónico asociado a su DEH en el citado Servicio de Notificaciones Electrónicas, habiendo transcurrido diez días naturales sin acceder a su contenido, ha de entenderse de conformidad con el art. 28.3 de la Ley 11/2007 , que la notificación fue rechazada con fecha 06-10-2012 y hora 00:07, teniéndose por efectuado el trámite de notificación, al igual que en el caso de las notificaciones previamente practicadas, con relación al requerimiento y propuesta de resolución y anteriormente referenciadas.

Por tanto, considerándose legalmente notificada la liquidación referida el día 06-10-2012, la presentación del recurso de reposición formulado contra ella el día 21-11-2012, fue extemporánea, por lo que desde esta perspectiva resulta conforme a derecho la extemporaneidad apreciada por la Dependencia Gestora en la resolución del recurso de reposición y ulteriormente confirmada por el TEAR, sin que a la vista de la prueba practicada sea admisible entender que hasta el día 14 de noviembre de 2012 la recurrente no pudo tener acceso a las notificaciones efectuadas a través del correo electrónico.

Y decimos esto, porque la prueba testifical practicada, consistente en la declaración de la representante legal de DGH Informática y Logística S.L. se revela insuficiente, a los meros efectos que aquí se pretende, pues sin perjuicio que la testigo es representante de una mercantil que mantiene en la actualidad relación comercial con la actora, a quien presta servicios de mantenimiento de sus equipos informáticos desde hace años, en cualquier caso, su testimonio aunque pone de manifiesto que efectivamente la recurrente tenía problemas informáticos desde mayo de 2012, debido a la obsolescencia de los equipos e instrumentos con los que contaban, lo cierto, es que tal circunstancia resulta imputable única y exclusivamente a la actora, máxime cuando fueron reiteradas las intervenciones de la empresa de mantenimiento para atender diversas incidencias informáticas, debido, según se dice, a la antigüedad de los equipos.

Ahora bien, al margen de tal circunstancia, lo que ha quedado acreditado tras la testifical practicada, es que no se inició el formateo del ordenador que contenía el llamado **certificado digital**, hasta el mes de octubre de 2012, por lo que encontrándonos con notificaciones practicadas con anterioridad a tal fecha, resulta irrelevante el formateo y las incidencias habidas con ocasión del mismo, pues no hemos de olvidar que iniciadas que fueron actuaciones de comprobación con relación al Impuesto sobre Sociedades

correspondiente al ejercicio 2010, con fecha 14-6-12 se requirió a la recurrente para la aportación de determinadas documentación, el 13-8-12 se formuló propuesta de liquidación y el 25-9-12 se practicó Liquidación provisional, habiendo sido puestas tales resoluciones a disposición de la interesada, en las fechas anteriormente reseñadas, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, por lo que habiendo transcurrido en todos los casos el plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición de cada uno de los actos objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que la actora hubiese accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, hubo de entenderse que las notificaciones habían sido rechazadas, teniéndose por efectuados los trámites de notificación y siguiéndose el procedimiento.

Por otra parte, se nos dice que los problemas informáticos no cesaron hasta diciembre de 2012, cuando es lo cierto que el 14 de noviembre de ese año la recurrente recibió a través del correo electrónico comunicación de pago de devolución del gasóleo profesional, y al día siguiente y por la misma vía recibió Acuerdo de compensación de oficio, habiéndose personado ese día en la AEAT al objeto, se nos dice, de aclarar la situación.

No obstante, no podemos entender que ese día 14 de noviembre fue cuando se produjo la primera de las notificaciones correctamente efectuadas, al amparo de lo preceptuado en el art. 5 del Real Decreto 1363/10, pues no se trata de asimilar a esa primera notificación a que se refiere el precepto, una notificación "presumida" por la mera puesta a disposición -como alega la recurrente- sino que siendo la mercantil recurrente una Sociedad Anónima, a tenor de la normativa descrita, habían de darse a aquéllas notificaciones llevadas a cabo por la Administración por medios electrónicos con anterioridad al formateo del ordenador en octubre de 2012, plena validez y efectos en los términos ya expuestos, por lo que necesariamente había de entenderse efectuado el trámite de notificación de la referida liquidación provisional el día 6 de octubre de 2012, por lo que no habiéndose interpuesto recurso de reposición hasta el día 21 de noviembre de 2012, resultaba patente su extemporaneidad, al transcurrir con exceso el plazo de un mes legalmente previsto y que finalizaba el 6 de noviembre de 2012, sin que sea admisible entender que hasta el 14-11-12 no se llevó a cabo la primera de las notificaciones correctamente efectuadas, ya que como se ha dicho, desde el 23 de enero de 2012 se tuvo conocimiento de la notificación de inclusión obligatoria en el sistema de DEH y asignación de la misma para la práctica de notificaciones y comunicaciones por la AEAT, por lo que no habiéndose acreditado fehacientemente que concurriera la imposibilidad técnica o material de acceso que aquí se alega, procedente será desestimar el recurso y confirmar las resoluciones impugnadas por ser conformes a derecho, debiendo recordarse que a tenor de lo preceptuado en el art. 6 del RD 1363/2010 "1. El acceso a las notificaciones practicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el sistema a que se refiere el art. 2 de este Real Decreto se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y **certificados** en el ámbito de la Administración General del Estado. 2. Las personas jurídicas y entidades sin personalidad podrán acceder con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (...)" lo que necesariamente conlleva la desestimación íntegra del recurso interpuesto, pues la declaración de conformidad a derecho de la declaración de extemporaneidad del recurso de reposición interpuesto, obviamente impide entrar a examinar el fondo de la pretensión ejercitada con relación a la nulidad de la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010>>.

DÉCIMO.- Trasladando estos argumentos al caso de autos, dada la similitud sino identidad de supuesto planteado, resulta evidente en el presente caso la extemporaneidad en la interposición del recurso de reposición en el caso del ejercicio de 2.009, máxime cuando en relación con este ejercicio la liquidación provisional realizada para el mismo es de fecha 19.6.2012, habiéndose puesto a disposición de la actora su notificación por vía electrónica el día 20.6.2012, es decir en una fecha muy anterior al mes de octubre de 2.012 en que según la testifical se inició el formateo del ordenador que contenía el llamado **certificado digital**, por lo que al no haber accedido la actora a su contenido en el plazo de diez días señalado al respecto, de conformidad con lo dispuesto en el art. 28.3 de la Ley 11/2007, es por lo que era completamente ajustado a derecho, entender como lo hizo la Administración, que se entendía notificada dicha liquidación con fecha 1 de julio de 2.012, y no el día 14 de noviembre de 2.012 como pretende erróneamente la parte demandante,

alegando que ese día recibió a través del correo electrónico comunicación de pago de devolución de gasóleo profesional detectando que el importe a abonar había sido compensado.

Por tanto, considerándose notificada dicha liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre sociedades, ejercicio 2009, el día 1.7.2012 de conformidad con los criterios legales y jurisprudenciales trascritos, resulta evidente que la interposición del recurso de reposición contra dicha liquidación el día 21.11.2012 resulta totalmente extemporánea al haberse formulado rebasado en mucho el tiempo de un mes legalmente previsto para su interposición. Concurriendo dicha extemporaneidad es por lo que debe concluirse, como también se hacía en la sentencia de 23.5.2014 dictada para un caso idéntico en el recurso 134/2013, que la resolución de 14.12.2012 de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación en Burgos de la Agencia Tributaria es ajustada a derecho cuando declara inadmisibles por extemporáneo mencionado recurso, y que también es plenamente ajustada a derecho la resolución del TEAR de 21.3.2013 que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra dicha resolución por apreciar también que la extemporaneidad fue correctamente estimada por la Agencia Tributaria.

Por todo lo expuesto y con base en los razonamientos jurídicos expuestos no procede inadmitir el recurso interpuesto pero sí procede desestimar el mismo en todos sus extremos y pedimentos. Y la confirmación de mencionada extemporaneidad impide entrar en el examen de los motivos de fondo esgrimidos por la parte actora en su demanda.

ÚLTIMO.- Desestimado el recurso de conformidad con el art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/11, procede imponer las costas a la parte actora.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO

1º).- Rechazar la causa de inadmisibilidad del recurso esgrimida por la Administración demandada.

2º).- Desestimar el recurso contencioso administrativo **135/2013**, interpuesto por la mercantil AUTOCARES JAVIER DE MIGUEL MORENO S.A. representada por el Procurador Don José María Manero de Pereda y defendida por el Letrado Don Juan-Manuel García-Gallardo Gil-Fournier, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 21 marzo de 2013 que desestima la reclamación económico-administrativa Nº 9/00047/2013 formulada por la recurrente contra el Acuerdo de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Burgos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 14 de diciembre de 2012, que declara inadmisibles por extemporáneo el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, con un importe a ingresar de 12.437,37 #; y en consecuencia y en virtud de referida desestimación procede declarar que la resolución impugnada es conforme a derecho, y ello con expresa imposición de costas a la parte actora por las causadas en esta instancia.

Contra esta resolución no cabe interponer recurso ordinario alguno.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la Sentencia anterior por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente Sr. Eusebio Revilla Revilla, en la sesión pública de la Sala Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), que firmo en Burgos a veintiséis de junio de dos mil catorce, de que yo el Secretario de Sala, certifico.

Ante mí.