



Roj: **STS 6297/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6297**

Id Cendoj: **28079130022024100374**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/12/2024**

Nº de Recurso: **3605/2023**

Nº de Resolución: **1973/2024**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 811/2024,**
STSJ AND 6296/2023,
STS 6297/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.973/2024

Fecha de sentencia: 17/12/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3605/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/12/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3605/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1973/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor



D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de diciembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **3605/2023**, interpuesto por la procuradora doña Margarita Morán Gómez, en representación de **COLOMBO ENTERPRISES, S.L.**, contra la sentencia núm. 475/2023, de 15 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso núm. 960/2021.

Han comparecido como recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia de la Abogada del Estado, y la **JUNTA DE ANDALUCÍA**, representada por la letrada de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 475/2023, de 15 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que estimó el recurso núm. 960/2021 interpuesto por la letrada de la Junta de Andalucía frente a la resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que, a su vez, estimó la reclamación formulada por la entidad Colombo Enterprises, SL, contra providencia de apremio.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: Que estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por Junta de Andalucía, representada y asistida por la letrada Dª María José Cotrina Montoya, contra la resolución dictada el 30 de septiembre de 2021, por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) el en el expediente nº 29/04419/2020 y en consecuencia la dejamos sin efecto, condenando a la parte recurrida, entidad "Colombo Enterprises S.L.", por las causadas a su instancia, no haciendo especial pronunciamiento en cuanto a las causadas por la Administración demandada» (sic).

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de la entidad Colombo Enterprises, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 24.1 de la Constitución Española; 13.a), 131 y Disposición Final Séptima de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPCAP»]; y 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público [«LRJSP»]. Considera también infringida la doctrina establecida en la sentencia del Tribunal Constitucional de 27 de junio de 2022, recurso de amparo nº 83/2021.

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, si la sentencia hubiera interpretado correctamente las normas invocadas y hubiera tomado en consideración los principios de buena fe y confianza legítima que habían sido invocados, habría concluido que el cambio en la práctica de las notificaciones sin aviso previo a la interesada produjo una indefensión y una falta de conocimiento real del acto, conclusión que debería haber comportado la confirmación de la resolución económico-administrativa recurrida.

2. La Sala de instancia, por auto de 3 de mayo de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la procuradora doña Margarita Morán Gómez, en la representación ya acreditada de Colombo Enterprises, S.L., como parte recurrente, y como recurridas, la Administración General del Estado, representada por la Abogada del Estado, y la Junta de Andalucía, representada por letrada de sus servicios jurídicos, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.



1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 31 de enero de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si resulta legítima y conforme con el principio de confianza legítima la práctica de notificaciones electrónicas a una persona jurídica por parte de una agencia tributaria regional una vez ha suscrito un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre para efectuar las comunicaciones mediante su dirección electrónica habilitada en el seno de un procedimiento iniciado mediante un acto notificado por vía de correo certificado sin que medie aviso del cambio de sistema de notificación.

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

Los artículos 24.1 de la Constitución Española [«CE»]; 13 y 14.2 y 131 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) [«LPCAP»] y 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre) [«LRJSP»].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

2.La procuradora doña Margarita Morán Gómez, en la representación ya acreditada de Colombo Enterprises, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 18 de marzo de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras referir los antecedentes del litigio, aduce, en primer término, la infracción del artículo 13 LPACAP, que regula los derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas; 14.2.a) del mismo texto legal, que configura la obligación de las personas jurídicas de relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo y 131 de la repetida norma, que establece la obligación de publicidad de las normas.

Señala que este asunto, alegado en la instancia, no fue resuelto por la sentencia impugnada.

Pone de relieve la ausencia de publicación en forma del Convenio suscrito el 4 de abril de 2018 por la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía y el Director General de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM), y que resultando afectado por la moratoria de la DF7ª, el apartado a) del artículo 13 de la LPACAP, que establece el derecho a comunicarse con las Administraciones Públicas a través de un Punto de Acceso General electrónico de la Administración, resulta, al menos, incongruente que dicho derecho no entre vigor al mismo tiempo que entra en vigor la obligación de relacionarse con medios electrónicos.

En segundo término, la infracción del artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante LRJSP), que regula el principio de buena fe o confianza legítima que rige las relaciones entre los ciudadanos y la Administración, respecto del cambio en el sistema de notificaciones, sin aviso previo al contribuyente

Recuerda que esta infracción normativa tampoco fue resuelta en la sentencia cuya casación solicita. Señala que, como consta en el expediente, con fecha 2 de noviembre de 2018, la Agencia Tributaria de Andalucía (ATRIAN) comunicó a la hoy recurrente el inicio de un procedimiento de comprobación de valor, **notificando en papel**, por correo postal con acuse de recibo, acompañando documentación (15 modelos "ACI" de actuación de comprobación individualizada, 15 modelos 039 de comprobación de valor, 15 modelos P39 propuesta de valoración y una propuesta de liquidación -páginas 133 a 342 del expediente administrativo-), si bien en ninguno de los documentos señalados se le comunica su derecho a presentar alegaciones a la propuesta de liquidación que se notifica, ni el plazo para efectuarlas, ni la forma en la que tiene que presentar, ni ante qué organismo, y tampoco se le indica sobre la obligación de comunicarse electrónicamente con la Administración ni que las siguientes comunicaciones se harán por vía electrónica. Asimismo, consta en el expediente administrativo la notificación de la liquidación derivada de la propuesta, así como el certificado de la FNMT-RCM sobre la puesta a disposición de la notificación electrónica el 24 de noviembre de 2018 y el rechazo automático el 5 de diciembre de 2018, lo que comporta que 22 días después de comunicar en papel el inicio del procedimiento de comprobación, la ATRIAN cambia inesperadamente la forma de comunicarse, sin aviso previo.

Afirma que la actuación de la administración con la primera notificación en papel generó una confianza legítima en el contribuyente de que las siguientes actuaciones se notificarían en papel, más aún cuando no recibió ninguna comunicación previa a su correo electrónico asociado, sobre la puesta a disposición de notificaciones en un buzón habilitado de la ATRIAN. Considera que este cambio imprevisto en el sistema de notificaciones



supone una vulneración al principio de confianza legítima que rige las relaciones entre los ciudadanos y la Administración, regulado en el artículo 3.1.e) de la LRJSP.

En su apoyo, cita la más reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional:

(i) La STC 84/2022, aunque trata sobre un expediente sancionador, considera que las comunicaciones electrónicas del requerimiento acordado por la inspección del transporte terrestre del Ministerio de Fomento, no fueron respetuosas con el derecho fundamental reconocido en el artículo 24 de la CE, pues, no se cuestiona la obligación de comunicarse electrónicamente con la administración, sino la forma en la asignación de oficio de la dirección electrónica habilitada (al igual que en el caso que nos ocupa, que no existe constancia de la notificación al contribuyente de la asignación de una dirección electrónica habilitada ni del cambio en el sistema de notificaciones de papel a electrónicas), el recurrente no tuvo constancia de la "asignación de la dirección electrónica habilitada", lo que da lugar a indefensión, como señala en el Fundamento Jurídico (FJ) 4º, vulneración del derecho de defensa y a ser informado de la acusación por la administración (art. 24.2 CE).

(ii) La STC 147/2022, de 29 de noviembre de 2022, en un asunto tributario, con relación a una liquidación provisional del IVA, el TC considera vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión en las liquidaciones tributarias practicadas y ejecutadas forzosamente sin que la afectada tuviera conocimiento de las notificaciones efectuadas en su dirección electrónica habilitada. En la STC, cit., se establecen dos criterios claramente aplicables:

a) El artículo 24.1 de la CE, puede resultar vulnerado en cualquier procedimiento tributario, no solo en los procedimientos sancionadores, como resume el último párrafo del FJ 4.

b) En el FJ 5, esclarece el TC que la forma de efectuar las notificaciones electrónicas por la administración tributaria, en relación con el procedimiento de gestión que desembocó en la liquidación provisional objeto de impugnación por la recurrente, vulnera el derecho reconocido en el art. 24.1 CE, considerando que existe vulneración del principio constitucional al no haber empleado la administración formas alternativas de comunicación al conocer que las notificaciones electrónicas eran infructuosas.

La parte recurrente reconoce como la "*asignación de una dirección electrónica habilitada*", aparentemente, no está debidamente regulada. La LPACAP regula los "*avisos de puesta a disposición de las notificaciones electrónicas*" (art. 41.6), pero no viene a regular la notificación de la asignación de una dirección electrónica. Señala que, aunque no es de aplicación al caso que nos ocupa por la fecha de su entrada en vigor, sí resulta esclarecedor el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, que desarrolla la Ley 39/2015, con entrada en vigor al mismo tiempo en el que finalizaba la moratoria de la DT7ª de la LPACAP, cuyo artículo 43 regula los "*avisos previos*" y, aun reconociendo en el apartado 1 que la falta de dichos "*avisos previos*" no impedirá la validez de la notificación, como señala el art. 41.6 de la LPACAP, viene a exigir en el apartado 2, en los procedimientos iniciados de oficio, una primera notificación en papel a aquellos sujetos obligados a relacionarse por medios electrónicos de los que la administración no disponga de los datos de contacto electrónico.

El apartado 2 del artículo 43 del RD 203/2021, obliga a efectuar una "*comunicación previa en papel*", en los términos señalados, a los avisos; por todo ello, la "*ausencia de avisos*", no impide la validez de la notificación, pero la "*ausencia de la comunicación previa en papel a los avisos*" regulada en el art. 43.2, sí supondría la anulación del procedimiento iniciado de oficio por incumplimiento de esta norma, pues produciría indefensión.

Trayendo este análisis al asunto que nos ocupa, considera que ante una ausencia de notificación previa a la asignación de una "dirección electrónica habilitada", notificación no regulada con anterioridad al RD 203/2021, no cabe duda que la ausencia de dicha notificación "*produciría claramente indefensión*", como viene a ratificar el TC en las sentencias expuestas, por lo que la sentencia impugnada es contraria a Derecho y debe ser anulada.

La pretensión que deduce y los pronunciamientos que solicita son los siguientes:

"[...] previa revocación de la resolución recurrida, considere que la actuación administrativa impugnada no es ajustada a Derecho, confirmando la resolución del TEAR, anulando la liquidación de apremio impugnada por no haber sido ajustada a derecho la notificación de la liquidación de origen y a tal efecto:

1. Determinar, independientemente de la obligación legal de relacionarse de forma electrónica con la Administración por tratarse de una persona jurídica, si el proceder del órgano administrativo ha podido inducir al interesado a esperar que las comunicaciones del procedimiento de comprobación incoado seguirían practicándose por correo certificado, provocando indefensión y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva regulado en el artículo 24 de la CE al no poder haber tenido acceso al recurso que podría haber ejercitado ante la notificación de la liquidación en voluntaria.



2. Determinar, si resulta legítima y conforme con el principio de confianza legítima, la práctica de notificaciones electrónicas a una persona jurídica por parte de una agencia tributaria regional una vez ha suscrito un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, tras la entrada en vigor de la Ley 39/2015, que no ha sido publicado, para efectuar las comunicaciones mediante su dirección electrónica habilitada en el seno de un procedimiento iniciado mediante un acto notificado por vía de correo certificado sin que medie aviso del cambio de sistema de notificación.

3. Determinar, si ante el hecho de que el interesado no accediera en ninguna ocasión a las notificaciones hechas a la dirección electrónica habilitada y que este hecho tuviera pleno conocimiento la administración, sin que aparezca regulada la obligación por parte de estas de realizar comunicación o aviso alguno a los administrados sobre la inclusión en el sistema electrónico, supone que la administración debería haber desplegado una conducta tendente a lograr que las mismas llegaran al efectivo conocimiento del interesado, efectuando comunicaciones por vía postal, en papel, que sabía que las podía recibir y, si al no haber desplegado dicha conducta la administración ha vulnerado el derecho del contribuyente reconocido en el artículo 24.1 de la CE".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que, de conformidad con el artículo 93.1 de la LJCA, y declare la nulidad de la sentencia impugnada en los pronunciamientos, así indicados en el cuerpo de este escrito de casación, y en consecuencia considerando ajustada a derecho la resolución del TEAR, en los términos señalados en este escrito y, en consecuencia, no ajustada a derecho la liquidación de apremio recurrida".

CUARTO. Escrito de oposición al recurso de casación.

1. La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito registrado el 9 de mayo de 2024, en el que manifestaba que se abstenía de formular oposición.

2. La Letrada de la Junta de Andalucía, en la representación que legalmente ostenta, emplazada también como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación registrado el 30 de mayo de 2024.

Como cuestión preliminar, reitera su oposición a la admisión del recurso de casación. Denuncia como el auto de admisión, para fijar el problema hermenéutico que nos ocupa, parte de que existe en la sentencia recurrida, una *desatención implícita* de los hechos que *fueron puestos de manifiesto en la contestación a la demanda por la defensa de la mercantil recurrida, hoy recurrente, y a tenor de la sentencia de instancia, que estima el recurso formulado por la Junta de Andalucía, deben entenderse desatendidos implícitamente en su fundamentación jurídica, en cuanto, con remisión a la sentencia dictada por la misma sala en el recurso núm. 128/2021, de fecha 9 de febrero de 2022, confirma la validez de las notificaciones electrónicas practicadas, que considera amparadas en el convenio antedicho y en la ley 39/2015.*

Sostiene que el auto de admisión omite pronunciarse sobre la circunstancia opuesta por esta parte como obstáculo a la admisión del recurso de casación, como es la falta de solicitud de la recurrente del complemento de sentencia frente a la incongruencia omisiva en la que incurrió la sentencia. Considera que se debe inadmitir el recurso de casación.

Subsidiariamente a la causa de inadmisión opuesta, aduce que la recurrente no especifica en qué aspecto concreto se habría supuestamente vulnerado el artículo 13 LPACAP, más allá de la referencia que hace a la moratoria de la DF7ª, respecto del apartado a) del artículo 13 de la LPACAP.

Afirma que la obligación de las personas jurídicas de utilizar los medios electrónicos para las notificaciones, se hizo efectiva el 2 de octubre de 2016, fecha en que entró en vigor la ley. Ciertamente al recurrente se le practica una primera notificación en papel, el 2 de noviembre de 2018, comunicándole el inicio de oficio de un procedimiento de comprobación de valor. Con esta primera comunicación, y aunque al recurrente no se le "avisara" de que las posteriores iban a ser por medios electrónicos, él era ya sabedor de la obligación de comunicarse por medios electrónicos, a tenor de lo previsto en el artículo 14.2.a) LPACAP, vigente desde octubre de 2016.

Este conocimiento es incuestionable tratándose no solo de una persona jurídica, sino de un sujeto especialmente cualificado en lo que a la gestión fiscal se refiere.

Entiende que "[...] un mínimo de diligencia y un conocimiento, por su objeto y actividad, más que sobrado, hubiera exigido del ahora recurrente, no sólo contar con una DEH, sino consultarla regularmente, al menos semanalmente toda vez que normativamente las comunicaciones electrónicas se tienen por realizadas transcurridos 10 días desde su puesta a disposición".



Alega que ninguna norma de las invocadas por el recurrente impone o contempla la obligación de avisar a las personas jurídicas destinatarias de una actuación tributaria, de que deben actuar a través de los medios electrónicos, y si la ley no lo exige, no pueden los Tribunales imponerle a las Administraciones públicas (*principio de legalidad de la actuación administrativa*), lo que la Ley no les impone.

Considera que mal puede hablarse de los principios de buena fe y confianza legítima cuando la recurrente, persona jurídica más que cualificada por su propio objeto y actividad empresarial, es sabedora de que se le ha notificado el inicio de un procedimiento de "Comprobación de valor" y es sabedora de su obligación de comunicarse con la Administración por medios electrónicos.

Sostiene que no es admisible que por vía interpretativa del alcance de los principios de buena fe y confianza legítima, se llegue a una interpretación correctora de la norma, imponiendo una obligación de "aviso", no prevista en la Ley.

En este sentido, es ciertamente ilustrativa la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 00/04868/2020/00/00 de 22 de enero de 2021, dictada en unificación de criterio y vinculante para los Tribunales Económico Administrativos Regionales, en la que expresa y viene a confirmar que a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, se entenderá derogada la obligación de notificación por la Administración de la inclusión a los obligados en el Sistema de Dirección electrónica habilitada regulada en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010 de 29 de octubre, siempre que de acuerdo con el artículo 14.2 de la Ley 39/2015 estén obligadas a relacionarse por medios electrónicos.

Entiende que, no solo no estaba la Administración obligada a realizar aviso alguno por correo electrónico como se pretende de contrario, sino que ninguna confianza legítima se generó en el contribuyente sobre la necesidad de previo aviso.

Por último, señala como no estamos ante supuestos comparables con los abordados por las Sentencias del Tribunal Constitucional que se citan por el recurrente. La STC 84/2022, porque trata sobre un expediente sancionador, en el que las garantías han de reforzarse. La STC nº 147/2022, de 29 de noviembre de 2022, en un asunto tributario, con relación a una liquidación provisional del impuesto sobre el valor añadido, pero cuya normativa considerada es diferente y estamos, por tanto, ante diferencias que sí resultan sustanciales.

Respecto de la pretensión deducida por la recurrente, sostiene que la repuesta que esta parte postula a la cuestión considerada como de interés casacional, es que "[...] no es necesario preaviso alguno para hacer eficaz la obligación de comunicación electrónica contenida en la LPACAP en su artículo 14, toda vez que es una obligación ex lege, clara e inequívoca, sin que quepa acudir a los principios de buena fe y confianza legítima en un ámbito claramente regulado, más aún tratándose de personas jurídicas con un estatuto profesional del que se debe inferir su pleno conocimiento del contexto normativo aplicable".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] desestime el recurso de casación interpuesto de contrario, confirmando íntegramente la Sentencia recurrida".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 31 de mayo de 2024, se acordó la unión del escrito de oposición presentado por la letrada de la Junta de Andalucía, y se declaró el recurso concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 8 de octubre de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 10 de diciembre de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si resulta legítima y conforme con el principio de confianza legítima la práctica de notificaciones electrónicas a una persona jurídica por parte de una agencia tributaria regional una vez ha suscrito un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre para efectuar las comunicaciones mediante su dirección electrónica habilitada en el seno de un procedimiento iniciado mediante un acto notificado por vía de correo certificado sin que medie aviso del cambio de sistema de notificación.

En esencia, se contrae a determinar si un cambio en el sistema de notificaciones realizado por una Administración pública en relación con un interesado y en un mismo procedimiento, por razón de la firma de un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, y en concreto, la notificación electrónica de una liquidación complementaria, sin aviso previo sobre el cambio de proceder, que suponía dejar de practicar las notificaciones por correo certificado, es jurídicamente admisible y respetuoso con los principios de confianza legítima y vinculación de la administración con sus actos propios o, por el contrario, comporta una indefensión para el administrado, en la medida en que éste no conoció la causa y la variación misma del sistema de notificaciones y no pudo acceder al contenido de lo notificado y recurrir los actos que constituían su objeto.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, se extraen del expediente administrativo, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Actuaciones en vía administrativa.

El 8 de noviembre de 2017, tras elevar a escritura pública una compraventa de 15 plazas de aparcamiento sujetas a IVA, la entidad Colombo Enterprises SL, presentó una autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad AJD, *en formato papel*, pues a dicha fecha la Agencia Tributaria de Andalucía, no disponía de un sistema de presentación electrónica de las mismas, lo que no es objeto de controversia.

Con fecha 2 de noviembre de 2018, la Agencia tributaria andaluza inició, de oficio, un procedimiento de comprobación de valor por el acto jurídico antes mencionado, comunicando al contribuyente el inicio de dicho procedimiento, también *en formato papel*, mediante notificación por correo certificado, con acuse de recibo, al domicilio social de la entidad, sito en Travesía Carlos Mackintosh n.º 3 Oficina A5, CP 29602 Marbella.

Posteriormente, 22 días después, la Agencia Tributaria de Andalucía cambia de forma de notificación, poniendo a disposición el 24 de noviembre de 2018, el acuerdo de liquidación 0102292845676 (de fecha 22 de noviembre de 2018) *en una dirección electrónica* habilitada de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (en adelante, FNMT), a la entidad mercantil citada. Esta "puesta a disposición" de la liquidación de forma electrónica, sin aviso previo en el cambio del sistema de notificaciones, no fue objeto de conocimiento ni respuesta por la mercantil. Es por ello que, resultando su rechazo automático por falta de acceso al buzón, la liquidación se dio por notificada formalmente el 5 de diciembre de 2018.

Concluido el plazo de pago en periodo voluntario, la Oficina Liquidadora giró la providencia de apremio, núm. de documento 0901290186550, por importe de 21.071,85 €, que se puso a disposición en la dirección electrónica habilitada (DEH) el 26 de junio de 2019, produciéndose el rechazo automático el 7 de julio del mismo año.

2.2. Impugnación en vía económico-administrativa.

En fecha 9 de octubre de 2019, la mercantil interpuso reclamación económica-administrativa, registrada con el nº 29-04419-2020, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEAR), contra la liquidación de apremio, alegando las irregularidades en las notificaciones del procedimiento de liquidación y apremio.

El TEAR de Andalucía, en resolución de 30 de septiembre de 2021, estimó la reclamación formulada por la entidad Colombo Enterprises, S.L., contra la providencia de apremio de la liquidación expedida por importe de 21.071,85 euros.

La citada resolución, tras reproducir el tenor de los artículos 1 a 5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que entró en vigor el 1 de enero de 2011, y recoger la redacción del apartado 5 del artículo 115 bis (Notificaciones en dirección electrónica) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en la redacción vigente en el periodo 20 de enero de 2010 a 31 de diciembre de 2017 y la vigente a partir del 1 de enero de 2018, razona en los siguientes términos:

"[...] Lo anterior podría, en principio, llevar a la conclusión de que fue válida la notificación de la liquidación complementaria realizada en la forma indicada en los antecedentes de hecho, dada, por otra parte, la circunstancia de que la exigencia de la comunicación de inclusión a que se refiere el artículo 5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, antes citado, debe entenderse derogada tácitamente por el artículo 41 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas en base a lo establecido en los artículos 109 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 115 bis, apartado 1, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, si bien, se considera que tal

inicial conclusión no sería acertada dado que la Agencia Tributaria de Andalucía no contaba con habilitación normativa para proceder, en la forma indicada en los antecedentes de hecho, a la notificación de la liquidación complementaria dado que el ámbito de aplicación del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando no se trata de actos administrativos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sino de otras Administraciones Públicas (caso que nos ocupa dado que la liquidación complementaria ha sido practicada por la Comunidad Autónoma de Andalucía), queda limitado a la gestión recaudatoria, en la que no cabe encuadrar el acto administrativo consistente en la liquidación complementaria objeto de impugnación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 2 (Concepto de gestión recaudatoria) del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio; BOE de 2 de septiembre de 2005), precepto, cuyo párrafo primero, dispone que la gestión recaudatoria de la Hacienda pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago y 160 de la Ley General Tributaria, cuyo apartado 1 es de redacción casi literal a la del artículo 2 antes transcrito, y el apartado 2 establece que la recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse: a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta Ley. b) En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio, por lo que de la conjunción de ambos preceptos se colige que la gestión recaudatoria se inicia cuando se abre el periodo voluntario, lo que exige la previa notificación de la liquidación, por lo que ésta no constituye un acto de gestión recaudatoria, pues como actos de tal naturaleza cabe considerar, por ejemplo, las providencias de apremio, diligencias de embargo, requerimientos para señalamiento de bienes para embargo, notificación de la valoración del bien a efectos de subasta, requerimiento al obligado tributario para que aporte valoración contradictoria previa a aquélla, acuerdo de fijación de la fecha de la subasta, etc., pues ni siquiera el pago en periodo voluntario supone un acto de gestión recaudatoria ya que no conlleva función administrativa alguna."

2.3. Impugnación en vía contencioso-administrativa.

La letrada de la Junta de Andalucía, en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEAR de Andalucía citada.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, dictó sentencia en fecha 15 de febrero de 2023, estimando el recurso núm. 960/2021 y revocando la resolución del TEAR impugnada, dejándola sin efecto.

Esta sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, funda su decisión en que las notificaciones electrónicas practicadas por la administración autonómica con la entidad Colombo Enterprises, S.L., mediante un servicio prestado por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM), fueron válidas, pues se ajustaron a las previsiones contenidas en la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, y en la ley 58/2003, General Tributaria, no siendo de aplicación la limitación contenida en el artículo 3.1 del Real Decreto 1363/2010, que regula supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, precepto que limita la posibilidad de notificación electrónica por parte de las administraciones tributarias distintas a la estatal a los actos de gestión recaudatoria. Por tal causa considera que la reclamación económico-administrativa debió declararse inadmisibile al haberse interpuesto de forma extemporánea, transcurrido con creces el plazo legalmente previsto desde la notificación de la liquidación apremiada.

SEGUNDO. Marco normativo.

Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son las siguientes:

1.El artículo 13 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPACAP»], que regula los derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas y, por lo que aquí interesa, dispone:

"Artículo 13. Derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas.

Quienes de conformidad con el artículo 3, tienen capacidad de obrar ante las Administraciones Públicas, son titulares, en sus relaciones con ellas, de los siguientes derechos:

a) A comunicarse con las Administraciones Públicas a través de un Punto de Acceso General electrónico de la Administración [...]."

A su vez, el artículo 14.2.a) del mismo texto legal, que configura la obligación de las personas jurídicas de relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, señala:

"Artículo 14. Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

1. [...]

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración [...]."

Y el artículo 131 de la LPACAP, que establece la obligación de publicidad de las normas, preceptúa:

"Artículo 131. Publicidad de las normas.

Las normas con rango de ley, los reglamentos y disposiciones administrativas habrán de publicarse en el diario oficial correspondiente para que entren en vigor y produzcan efectos jurídicos. Adicionalmente, y de manera facultativa, las Administraciones Públicas podrán establecer otros medios de publicidad complementarios.

La publicación de los diarios o boletines oficiales en las sedes electrónicas de la Administración, Órgano, Organismo público o Entidad competente tendrá, en las condiciones y con las garantías que cada Administración Pública determine, los mismos efectos que los atribuidos a su edición impresa.

La publicación del «Boletín Oficial del Estado» en la sede electrónica del Organismo competente tendrá carácter oficial y auténtico en las condiciones y con las garantías que se determinen reglamentariamente, derivándose de dicha publicación los efectos previstos en el título preliminar del Código Civil y en las restantes normas aplicables."

2. Asimismo, resulta necesario tener en consideración el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público [«LRJSP»]:

"Artículo 3. Principios generales.

1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

(...)

e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional."

3. Por último, debe traerse a colación el artículo 24.1 CE en cuanto se invoca la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión.

TERCERO. Delimitación del debate casacional.

1. La administración autonómica cuestiona el auto de admisión, al considerar que "[...] para fijar el problema hermenéutico que nos ocupa, parte de que existe en la sentencia recurrida, una desatención implícita de los hechos que fueron puestos de manifiesto en la contestación a la demanda por la defensa de la mercantil recurrida, hoy recurrente, y a tenor de la sentencia de instancia, que estima el recurso formulado por la Junta de Andalucía, deben entenderse desatendidos implícitamente en su fundamentación jurídica, en cuanto, con remisión a la sentencia dictada por la misma sala en el recurso núm. 128/2021, de fecha 9 de febrero de 2022



, confirma la validez de las notificaciones electrónicas practicadas, que considera amparadas en el convenio antedicho y en la ley 39/2015".

Entiende que con ello se está "*construyendo*" una sentencia distinta de la efectivamente dictada y que "habría omitido pronunciarse sobre pretensiones oportunamente deducidas", es decir, una sentencia supuestamente incongruente, que no fue objeto de la "oportuna, diligente y obligada reacción por parte del ahora recurrente, formulando la oportuna petición de complemento de la sentencia".

Con base en ello, considera que el recurso "habría de ser inadmitido, lo que en este momento procedimental se convierte en causa para DESESTIMAR el Recurso".

2. Debemos rechazar por ser manifiestamente improcedente la solicitud de inadmisión del recurso de casación formulada por la Junta de Andalucía en su escrito de oposición al recurso de casación, pues no puede desconocer que es a la Sección de Admisión a la que corresponde decidir sobre la admisión del recurso de casación preparado (ex art. 90.2 LJCA) y precisar la cuestión o cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional objetivo, identificando las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación (ex art. 90.4 LJCA), lo que ha hecho la Sección Primera de esta Sala en el auto de 31 de enero de 2024, contra el que no cabe recurso alguno, conforme al artículo 90.5 de la Ley de la Jurisdicción.

Ya se ha expuesto que la Sección de Admisión, en el auto de 31 de enero de 2024, seleccionó como única cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en relación con las que en el escrito de preparación se pretendían someter al enjuiciamiento del Tribunal Supremo, la ya referida anteriormente, consistente en determinar si resulta legítima y conforme con el principio de confianza legítima la práctica de notificaciones electrónicas a una persona jurídica por parte de una agencia tributaria regional una vez ha suscrito un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre para efectuar las comunicaciones mediante su dirección electrónica habilitada en el seno de un procedimiento iniciado mediante un acto notificado por vía de correo certificado sin que medie aviso del cambio de sistema de notificación.

La Sala aprecia que el auto de admisión se ha desenvuelto dentro de los márgenes del debate planteado en la instancia, pues parte de unas premisas que considera necesarias para "definir el problema hermenéutico que nos ocupa", como son que "[n]o existe controversia en que la Administración tributaria andaluza practicó una serie de notificaciones electrónicas a la entidad mercantil hoy recurrente tras la firma el 4 de abril de 2018 de un convenio por parte de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía y el Director General de la FNMT-RCM", que "[l]a notificación electrónica de la liquidación posteriormente apremiada, según consta en la resolución revocada en vía jurisdiccional, se hizo el 5 de diciembre de 2018 -fecha en la que se tiene por notificado por falta de acceso al buzón desde su puesta a disposición-, dato que no contradice la sentencia de instancia" y que "[c]on carácter previo, según consta en el expediente administrativo, se había comunicado por correo certificado el inicio de un procedimiento de comprobación, sin informar a la interesada de su obligación de comunicarse con la Administración por medios electrónicos ulteriormente" y añade que si bien "[e]stos hechos fueron puestos de manifiesto en la contestación a la demanda por la defensa de la mercantil recurrida, hoy recurrente, y a tenor de la sentencia de instancia, que estima el recurso formulado por la Junta de Andalucía, deben entenderse desatendidos implícitamente en su fundamentación jurídica, en cuanto, con remisión a la sentencia dictada por la misma sala en el recurso núm. 128/2021, de fecha 9 de febrero de 2022, confirma la validez de las notificaciones electrónicas practicadas, que considera amparadas en el convenio antedicho y en la ley 39/2015".

No se advierte, pues, que se esté sustituyendo o suplantando la labor del recurrente y, menos aún, "*construyendo*" una sentencia distinta, como esgrime la administración autonómica recurrida, sino que simplemente se constata que la cuestión de interés casacional formó parte del debate en la instancia, extremo que no se niega por la administración recurrida, más allá de los concretos términos de la sentencia impugnada en casación.

3. Consecuentemente, la objeción que con carácter previo opone la Junta de Andalucía sobre la procedencia del recurso de casación no puede prosperar porque lo que en realidad cuestiona es la admisibilidad misma del recurso de casación, pretensión inidónea para ser ejercitada en el escrito de oposición (art. 92.5 LJCA).

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se contrae a determinar si un cambio en el sistema de notificaciones realizado por una Administración pública en relación con un interesado y en un mismo procedimiento, por razón de la firma de un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, y en concreto la notificación electrónica de una liquidación complementaria, sin aviso previo sobre el cambio de proceder, que suponía dejar de practicar las notificaciones por correo certificado, es jurídicamente admisible y respetuoso con los principios de confianza legítima y vinculación de la administración con sus actos propios

o, por el contrario, comporta una indefensión para el administrado, en la medida en que éste no conoció la causa y la variación misma del sistema de notificaciones y no pudo acceder al contenido de lo notificado y recurrir los actos que constituían su objeto.

A tal fin hay que partir de que no existe controversia en que la Administración tributaria andaluza practicó una serie de notificaciones electrónicas a la entidad mercantil hoy recurrente tras la firma, el 4 de abril de 2018, de un convenio por parte de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía y el Director General de la FNMT-RCM. La notificación electrónica de la liquidación posteriormente apremiada se hizo el 5 de diciembre de 2018 -fecha en la que se tiene por notificado por falta de acceso al buzón desde su puesta a disposición-, dato que no contradice la sentencia de instancia. Con carácter previo, según consta en el expediente administrativo, se había comunicado por correo certificado el inicio de un procedimiento de comprobación, sin informar a la interesada de su obligación de comunicarse con la Administración por medios electrónicos ulteriormente.

La Sala de instancia, con remisión a la sentencia dictada por la misma sala en el recurso núm. 128/2021, de fecha 9 de febrero de 2022, confirma en la sentencia núm. 475/2023, de 15 de febrero de 2023, impugnada en casación, la validez de las notificaciones electrónicas practicadas, que considera amparadas en el convenio antedicho y en la ley 39/2015.

2. El auto de admisión justifica la existencia de interés casacional objetivo en que, de un lado, se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del pleito y que es susceptible de plantearse en multitud de supuestos, dada la generalización de la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración. Y de otro, en que aunque se hayan emitido pronunciamientos por esta Sala sobre los requisitos de validez de las notificaciones electrónicas y sobre la interpretación que merece el artículo 14 LPACAP, aún no se ha resuelto un problema como el que ahora se suscita, en el que independientemente de la obligación legal de relacionarse de forma electrónica con la Administración por tratarse de una persona jurídica, el proceder del órgano administrativo ha podido inducir al interesado a esperar que las comunicaciones del procedimiento de comprobación incoado seguirían practicándose por correo certificado.

En este punto destaca la relevancia de la doctrina constitucional contenida en la STC de 27 de junio de 2022, dictada en el recurso de amparo nº 83/2021, y en la STC de 29 de noviembre de 2022, recurso de amparo nº 3209/2019, en las que se introducen nuevas consideraciones sobre el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, previsto en el artículo 24.1 CE, en relación con las notificaciones electrónicas, y que serán posteriormente examinadas. Estos nuevos pronunciamientos, que otorgan especial relevancia para conceder el amparo a que el interesado no accediera en ninguna ocasión a las notificaciones hechas a la dirección electrónica habilitada y a que de este hecho tuviera pleno conocimiento la administración, obligan a esta Sala a completar su jurisprudencia relativa a las notificaciones electrónicas, y ello a pesar de que desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, que deroga las normas anteriores en la medida en que contradigan su texto, se ha regulado expresamente quiénes están obligados a relacionarse electrónicamente con las administraciones sin que aparezca regulada la obligación por parte de estas de realizar comunicación o aviso alguno a los administrados sobre la inclusión en el sistema electrónico.

3. La adecuada solución de la cuestión de interés casacional objetivo aconseja partir de que no se hace cuestión alguna del hecho de que las notificaciones se hayan practicado, una primera mediante correo certificado (en papel), y el resto a través de la dirección electrónica habilitada.

Tampoco se hace cuestión de que la Agencia Tributaria de Andalucía podía hacer uso de la Dirección Electrónica Habilitada de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre en virtud del Convenio (adhesión) suscrito el 4 de abril de 2018 por la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía y el Director General de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM), en el que la Agencia Tributaria de Andalucía manifiesta su voluntad de utilizar, para la práctica de las notificaciones y comunicaciones, los servicios de Notificaciones Electrónicas y de Dirección Electrónica Habilitada operados por la FNMT-RCM, cuya titularidad corresponde a la Secretaría de Estado de Función Pública (Secretaría General de Administración Digital -SGAD), y que forman parte del Servicio compartido de gestión de notificaciones -Notific@.

Asimismo, tampoco se cuestiona que la sociedad destinataria de la comunicación está obligada a comunicarse por medios electrónicos siempre que la Administración cuente con los medios electrónicos necesarios (y la Agencia Tributaria de Andalucía cuenta con la DEH -Dirección Electrónica Habilitada- para realizar las notificaciones y comunicaciones electrónicas a partir del 4 de abril de 2018), habiendo sido practicadas las notificaciones a través del servicio de Soporte del Servicio de Notificaciones Electrónicas y Dirección Electrónica Habilitada (DEH), de acuerdo con el citado Convenio.

Lo que se cuestiona es que se produjera el cambio en el sistema de notificaciones sin que se avisara del mismo al interesado, en mitad de un procedimiento que se había iniciado mediante comunicación remitida por correo



certificado, y sin informar a la interesada de su obligación de comunicarse con la Administración por medios electrónicos ulteriormente.

4.La notificación de los actos administrativos viene configurada como un presupuesto de su eficacia (art. 39.2º LPACAP), siendo obligatoria respecto de los interesados cuyos derechos e intereses resulten afectados por tales actos.

La finalidad de la notificación es garantizar que el contenido del acto administrativo llegue a conocimiento de los interesados y que estos, en su caso, puedan interponer los recursos procedentes.

La STS de 11 de abril de 2019 (rec. cas. 2112/2017 -siguiendo la doctrina contenida en la anterior STS de 5 de mayo de 2011 , rec. 5671/2011-, declara que «[l]a notificación tiene una suma relevancia para el ejercicio de los derechos y la defensa de los intereses que se quieran hacer valer frente a una determinada actuación administrativa», y que «[l]a función principal de la notificación es precisamente dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses».

Por ello, considera que lo relevante para decidir la validez o no de una notificación es que, a través de ella, el destinatario haya tenido un real conocimiento del acto notificado. De este modo, señala que:

«[...] la regularidad formal de la notificación no será suficiente para su validez si el notificado no tuvo conocimiento real del acto que había de comunicársele; y, paralelamente, que los incumplimientos de las formalidades establecidas no serán obstáculo para admitir la validez de la notificación si ha quedado debidamente acreditado que su destinatario tuvo un real conocimiento del acto comunicado».

Lo expuesto es aplicable a todas las notificaciones administrativas, cualquiera que sea el medio por el que se realicen, lo que alcanza también a las notificaciones electrónicas, que han de estar revestidas de las mismas garantías, como se encargó de precisar la STS de 16 de noviembre de 2016 (rec. 2841/2015), al afirmar que:

«[...] el cambio tan radical que supone, en tema tan sumamente importante como el de las notificaciones administrativas, las notificaciones electrónicas, en modo alguno ha supuesto, está suponiendo, un cambio de paradigma, en cuanto que el núcleo y las bases sobre las que debe girar cualquier aproximación a esta materia siguen siendo las mismas dada su importancia constitucional, pues se afecta directamente al principio básico de no indefensión y es medio necesario para a la postre alcanzar la tutela judicial efectiva, en tanto que los actos de notificación *"cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes"*[STC 155/1989, de 5 de octubre FJ 2]».

Asimismo, recuerda que:

«Con carácter general se ha entendido que lo relevante en las notificaciones no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas o haya podido tener conocimiento del acto notificado, en dicho sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2015, rec. cas. 680/2014 ? puesto que la finalidad constitucional, a la que antes se hacía mención, se manifiesta en que su finalidad material es llevar al conocimiento de sus destinatarios los actos y resoluciones al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva sin indefensión garantizada en el art. 24.1 de la Constitución española (CE), sentencias del Tribunal Constitucional 59/1998, de 16 de marzo o 221/2003, de 15 de diciembre FJ 4? 55/2003, de 24 de marzo FJ 2».

Y añade: «Este es el foco que en definitiva debe alumbrar cualquier lectura que se haga de esta materia, lo que alcanza, sin duda, también a las notificaciones electrónicas».

5.En este punto, procede recordar que, tal y como recoge el auto de admisión, resulta reveladora la doctrina constitucional, invocada por la recurrente en defensa de su pretensión, contenida en las SSTC de 27 de junio de 2022 (recurso de amparo nº 83/2021) y 29 de noviembre de 2022 (recurso de amparo nº 3209/2019), en las que, como hemos expuesto, se han introducido nuevas consideraciones sobre el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, previsto en el artículo 24.1 CE, en relación con las notificaciones electrónicas que, a pesar de haberse hecho con respeto a la ley y al procedimiento, no han surtido verdadero efecto al no haber logrado el conocimiento del acto por parte del interesado. Esta doctrina constitucional exige ponderar los niveles de diligencia de la administración tributaria y del obligado en orden a analizar si se ha conculcado o no el citado derecho fundamental.

Estos nuevos pronunciamientos otorgan especial relevancia para conceder el amparo a que el interesado no accediera en ninguna ocasión a las notificaciones hechas a la dirección electrónica habilitada y a que de este hecho tuviera pleno conocimiento la administración.



5.1. En efecto, en la sentencia núm. 84/2022, de 27 de junio, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre las consecuencias de la falta de aviso de puesta a disposición de las notificaciones electrónicas, poniendo de relieve su directa relación con los derechos fundamentales a la defensa y a ser informado de la acusación, garantizados por el artículo 24.2 de la CE.

En este recurso de amparo, referido a un procedimiento administrador sancionador, señala, por lo que aquí interesa:

"[...] procede dirimir las quejas de lesión atribuidas a la actuación administrativa, no sin antes dejar constancia de que la especificidad del supuesto objeto de examen resultará determinante de cara a la solución que finalmente adoptemos. Tal singularidad consiste en que el demandante de amparo no tuvo conocimiento (o al menos no consta que lo tuviera) de las diferentes comunicaciones que, con motivo de la sustanciación del procedimiento sancionador, le fueron dirigidas por vía electrónica. Además, tampoco fue sabedor de que se le había asignado una dirección electrónica habilitada de oficio ni del contenido del requerimiento cuya desatención propició la incoación del referido procedimiento.

[...]

Conforme al panorama normativo reflejado en el fundamento jurídico segundo de esta resolución, dada la actividad ejercida por el demandante de amparo no se cuestiona que este último estuviera obligado a comunicarse electrónicamente con la administración y, en consecuencia, a aceptar las notificaciones que aquella le dirigiera a la dirección electrónica habilitada que le fue asignada de oficio. Tampoco se objeta que la omisión del aviso de notificación que la administración viene obligada a remitir, ex artículo 41.6 LPACAP, no condiciona la validez de la notificación que se practique en la dirección electrónica habilitada. De hecho, en la STC 6/2019, de 17 de enero, FJ 6, este tribunal desestimó, si bien respecto del ámbito procesal, la pretendida inconstitucionalidad del art. 152.2 LEC, en el concreto inciso que prevé que la falta de práctica del aviso tampoco impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

Pese a lo expuesto, en el presente supuesto afirmamos que la falta de recepción de los avisos de notificación adquieren particular relevancia, no porque ello determine *per se* la invalidez de las notificaciones efectuadas en la dirección electrónica habilitada, sino porque esa circunstancia impidió al recurrente tener conocimiento de la asignación de oficio de una dirección electrónica habilitada; de que, a través de ese medio fue requerido para que aportara la información reflejada en los antecedentes de esta resolución; y finalmente, de que, ante la falta de respuesta por su parte, le fue incoado un procedimiento sancionador, respecto de cuya tramitación y resolución final fue desconocedor hasta la apertura de la vía de apremio.

[...]

En el presente supuesto, cabe ya anticiparlo, consideramos que la actividad desplegada por la administración no ha sido respetuosa con el derecho a la defensa y el derecho a ser informado de la acusación que se reconocen en el art. 24.2 CE. Achacar al demandante la responsabilidad de que no llegara a ser conocedor de la dirección electrónica habilitada que le fue asignada, del contenido del requerimiento y de las demás comunicaciones practicadas por vía electrónica, con fundamento en la forma en que trazó la letra «v» al escribir su dirección de correo electrónico en la declaración formulada el 16 de diciembre de 2016, supone conferir a esta circunstancia unas consecuencias manifiestamente desproporcionadas, vistos los efectos adversos producidos en el procedimiento sancionador. A juicio de este tribunal, el hecho de haber escrito aquella letra sin total precisión caligráfica no configura un supuesto equiparable a los casos en que, conforme a nuestra doctrina, la lesión denunciada se debe atribuir al proceder del afectado por su impericia, indiligencia o descuido. Interesa notar que, en la práctica, no resulta infrecuente que la grafía de determinadas letras manuscritas no se sujete con exactitud a su formato ortodoxo, amén de la relevancia del componente de valoración subjetiva que lleva al tercero a interpretar qué letra ha sido realmente transcrita. Al margen de lo expuesto, en el presente caso debe advertirse que las primeras letras de la dirección de correo correcta - Alfredo - coinciden con las iniciales del nombre compuesto y de los dos apellidos del demandante, dato este del que disponía la administración.

La concurrencia de los factores apuntados lleva a considerar que, ante lo infructuoso de las comunicaciones practicadas por vía electrónica, la administración debería haber desplegado una conducta tendente a lograr que las mismas llegaran al efectivo conocimiento del interesado, pues a ello viene obligada conforme a la síntesis doctrinal expuesta. Interesa destacar que la administración facilitó la dirección de correo electrónico DIRECCION000 a la FNMT, al interpretar que ese dato fue el que el recurrente manuscibió en el documento que presentó ante la Dirección General de Transportes de la Consejería de Medio Ambiente y Rural, Políticas Agrarias y Territorio de la Junta de Extremadura. Sin embargo, no consta que aquella realizara ninguna verificación, a fin de asegurarse de que esa dirección correspondía realmente al demandante y, en consecuencia, en ella iba a poder recibir los avisos que ulteriormente le fueran remitidos.

Por todo lo expuesto, afirmamos que la actuación administrativa impugnada ha vulnerado el derecho de defensa y el derecho a ser informado de la acusación (art. 24.2 CE), dado que la resolución sancionadora se dictó sin que el recurrente tuviera conocimiento de las comunicaciones que por vía electrónica se practicaron en su dirección electrónica habilitada, al igual que tampoco fue sabedor del procedimiento sancionador que le fue incoado, por haber desatendido el requerimiento que le dirigió el servicio de inspección del entonces Ministerio de Fomento".

5.2.A su vez, en la posterior sentencia núm. 147/2022, de 29 de noviembre, publicada en el BOE del 6 de enero de 2023, el TC concede el amparo a una persona jurídica que, teniendo la obligación de relacionarse electrónicamente con la Agencia Tributaria, no accedió a su buzón electrónico en plazo, teniéndose por efectuada la notificación de un requerimiento del que no tuvo conocimiento. El Tribunal concluye que la Agencia Tributaria no puede dar por válida una notificación enviada a la dirección electrónica habilitada si se tiene conocimiento de que el contribuyente no ha accedido a tal notificación.

En efecto, para el Tribunal Constitucional, la Agencia Tributaria *«no incumplió la regulación entonces vigente en materia de notificaciones electrónicas, puesto que la mercantil demandante estaba obligada a recibir las comunicaciones por esa vía, de conformidad con la normativa anteriormente compendiada»*, pero al conocer que la entidad no tuvo conocimiento de la notificación del requerimiento que fue objeto por vía electrónica, sanciona que no emplease *«formas alternativas de comunicación»* a fin de advertirla de la existencia del procedimiento de comprobación limitada del IVA del ejercicio 2012 que se había iniciado.

En ese sentido, y en línea con lo señalado en la STC 84/2022, de 27 de junio, concluye que, ante lo infructuoso de las comunicaciones practicadas por vía electrónica, la Administración debería haber desplegado una conducta tendente a lograr que las mismas llegaran al efectivo conocimiento del interesado. Considera que en un caso como el examinado, la Agencia Tributaria debió asegurarse mediante otros medios que la entidad tuviera conocimiento efectivo del procedimiento de comprobación limitada, evitando con ello la lesión de derechos fundamentales.

En coherencia con lo anterior declara que se vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (artículo 24.1 CE) y declara la nulidad de la liquidación provisional del IVA del ejercicio 2012, así como las resoluciones y sentencias que confirmaron la inadmisión de declaración de la nulidad de pleno derecho de aquella, retrotrayendo las actuaciones al momento *«anterior al dictado del acuerdo de liquidación provisional indicado, a fin de que la Agencia Tributaria proceda de manera respetuosa con el derecho fundamental lesionado»*.

Del contenido de las sentencias, cit., podemos concluir que la más reciente doctrina constitucional no es ajena a la ponderación, en todo tipo de procedimientos administrativos tributarios (no solo sancionadores), de las circunstancias concurrentes para la salvaguarda de las garantías del artículo 24 de la CE, ante notificaciones en direcciones electrónicas habilitadas.

6.La aplicación al caso que se enjuicia de la doctrina constitucional expuesta, en la que, como hemos visto, se introducen nuevas consideraciones sobre el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión - art. 24.1. CE-, en relación con las notificaciones electrónicas que, a pesar de haberse hecho con respeto a la ley y al procedimiento, no han surtido verdadero efecto al no haber logrado el conocimiento del acto por parte del interesado, comporta que, analizando las concretas circunstancias concurrentes, deba colegirse que la actuación administrativa impugnada ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión de la recurrente, pues el cambio en el sistema de notificaciones realizado por la Administración -por razón de la firma en abril de 2018 de un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-, que se lleva a cabo con la notificación electrónica de una liquidación complementaria, sin aviso previo sobre el cambio en la forma de proceder en las notificaciones, en el curso de un procedimiento que se había iniciado practicando la notificación por correo certificado con acuse de recibo, y la falta de acceso de la entidad recurrente a ninguna de las comunicaciones que la Agencia Tributaria de Andalucía le remitió a través de su dirección electrónica habilitada, por lo que no tuvo -o, al menos, no consta que tuviera- conocimiento de la liquidación complementaria practicada, hacía necesario que la Administración realizara alguna verificación a fin de cerciorarse de que el obligado tributario había recibido las notificaciones.

Además, como la primera notificación de la administración tributaria autonómica fue personal, y no electrónica, y no se realizó ningún aviso sobre el cambio en la forma de proceder, se generó una razonable expectativa para el obligado tributario de que las subsiguientes lo serían por la misma vía, a lo que se añade la falta de constancia de la notificación al contribuyente de la asignación de una dirección electrónica habilitada, lo que le impidió tener conocimiento de la liquidación complementaria notificada.

Es cierto que la actuación llevada a cabo por la Administración tributaria andaluza no incumplió la regulación entonces vigente en materia de notificaciones electrónicas, puesto que la mercantil hoy recurrente estaba



obligada a recibir las comunicaciones por esa vía, de conformidad con la normativa vigente. Ahora bien, dadas las concretas circunstancias concurrentes, esta Sala también constata que la Administración tributaria supo o pudo saber que la interesada no tuvo conocimiento de las notificaciones realizadas por vía electrónica y, sin embargo, no empleó formas alternativas de comunicación, a fin de cerciorarse de que el destinatario tuviera un adecuado conocimiento del acto notificado. De esta forma, al desconocer el objeto de las notificaciones que se remitieron a su dirección electrónica habilitada, la hoy recurrente no pudo impugnar temporáneamente la liquidación complementaria practicada, lo que redundó en detrimento de su derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 CE.

7. Si bien en algunos pronunciamientos de esta Sala hemos declarado que la Administración tributaria no vulnera los principios de confianza legítima y buena fe por utilizar la notificación electrónica, cuando ciertos actos de trámite fueron notificados por correo ordinario [STS núm. 1927/2017, de 11 de diciembre de 2017, rec. cas. 2436/2016], habiendo recordado que no cabe alegar una legítima expectativa a ser permanentemente notificado por correo ordinario fundada en el solo hecho de haberse llevado a cabo, a través de tal medio, anteriores notificaciones de actos de trámite, sin embargo tales pronunciamientos se correspondían con supuestos en que el obligado tributario tenía habilitada la dirección electrónica y *lo sabía*, esto es, tenía adecuado conocimiento de su existencia, extremo en el que radica la diferencia sustancial con el presente recurso. En el mismo sentido, la STS núm. 1830/2017, de 28 de noviembre de 2017, rec. cas. 3738/2015 señaló: «Pues bien, al margen de toda otra consideración, los efectos de no haber atendido una comunicación electrónica en una dirección habilitada e indubitadamente conocida por el destinatario no son diferentes de los que habría ocasionado, por ejemplo, una carta que se hubiera recibido por correo postal ordinario y no se abriera por causa anudada a la falta de voluntad o de diligencia de su receptor.»

La diferencia con ambos casos radica en el efectivo conocimiento que tenía el destinatario de las notificaciones de la existencia y asignación de una dirección electrónica habilitada, de forma que la falta de atención de la comunicación electrónica se debió a la actitud poco diligente por parte del destinatario.

8. Atendiendo, pues, a las circunstancias del caso, en el que no se cuestiona que la Administración autonómica cambia de modo sobrevenido el sistema de notificación con la entidad mercantil y, sin previo aviso, pasa de certificación en papel a dirección electrónica habilitada, sin que la hoy recurrente tuviera conocimiento de las comunicaciones remitidas a través de la dirección electrónica habilitada, se colige que se le ha generado una situación de indefensión ante la falta de conocimiento de las resoluciones administrativas y la imposibilidad de articular una defensa efectiva frente a las mismas. En efecto, la actuación de la administración con la primera notificación en papel, generó una confianza legítima en el contribuyente de que las siguientes actuaciones se notificarían en papel, más aún cuando no recibió ninguna comunicación previa a su correo electrónico asociado, sobre la puesta a disposición de notificaciones en un buzón habilitado de la Agencia Tributaria de Andalucía, sin olvidar el deber de diligencia exigible a dicha administración para arbitrar medios alternativos ante la evidente falta de conocimiento real y efectivo de las comunicaciones por parte de la entidad mercantil destinataria, lo que incidió de modo directo en su capacidad de defensa y tutela judicial efectiva.

En definitiva, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional ya referidos [SSTC de 27 de junio de 2022 (rec. amparo 83/2021) y 29 de noviembre de 2022 (rec. amparo 3209/2019)], que otorgan especial relevancia para conceder el amparo a que el interesado no accediera en ningún caso a las notificaciones hechas a la dirección electrónica habilitada y a que de este hecho tuviera conocimiento la administración, y su aplicación a las concretas circunstancias del caso enjuiciado, conducen a la Sala a estimar el recurso de casación interpuesto.

9. En último término, no se considera necesario dar respuesta a la cuestión de interés casacional que formuló en su día el auto de admisión, pues ello requiere el examen de las concretas circunstancias del caso planteado, sin que pueda establecerse una doctrina general de aplicación a cualquier supuesto suscitado.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la representación procesal de la mercantil Colombo Interprises, S.L., ha de ser estimado, pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la desestimación de la pretensión actuada en la instancia por la Junta de Andalucía y la confirmación de la resolución del TEAR combatida.

SEXTO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes



por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

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

Primero. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Margarita Morán Gómez, en representación de **COLOMBO ENTERPRISES, S.L.**, contra la sentencia núm. 475/2023, de 15 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso núm. 960/2021, sentencia que se casa y anula.

Segundo. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 960/2021, interpuesto por la letrada de la Junta de Andalucía frente a la resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que estimó la reclamación formulada por la entidad Colombo Enterprises, SL, contra la providencia de apremio de la liquidación 0102292845676, por importe de 21.071,85 euros, y anuló la providencia de apremio impugnada, confirmando la citada resolución.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación, ni de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.