

EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA Y EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA COMO LÍMITES A LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS. STS DE 17 DE DICIEMBRE DE 2024, REC. NÚM. 3605/2023.

Emilio V. Pérez Pombo
Economista-Asesor Fiscal
(España)

Resumen

Basándose en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional y del propio Tribunal Supremo, el Alto Tribunal considera que no es válida la notificación electrónica de una liquidación tributaria por parte de la Administración competente, tras un cambio en el sistema de notificaciones realizado por una Administración pública en relación con un interesado y en un mismo procedimiento, sin aviso previo sobre el cambio de proceder. Al respecto, estima que no es jurídicamente admisible y respetuoso con los principios de confianza legítima y vinculación de la administración con sus actos propios y, por tanto, 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.

Palabras clave

Notificaciones tributarias, notificaciones electrónicas, derecho a la tutela judicial efectiva, principios tributarios, confianza legítima, actos propios, procedimiento tributario.

Abstract

Based on the recent doctrine of the Constitutional Court and the Supreme Court itself, the High Court considers that the electronic notification of a tax settlement by the competent Administration is not valid, following a change in the notification system carried out by a public Administration in relation to an interested party and in the same procedure, without prior notice of the change in procedure. In this regard, it considers that it is not legally admissible and does not respect the principles of legitimate trust and the connection of the administration with its own acts and, therefore, entails

a lack of defense for the citizen, insofar as the latter was not aware of the cause and the change in the notification system itself and could not access the content of what was notified and appeal the acts that constituted its object.

Keywords

Tax notifications, electronic notifications, right to effective judicial protection, tax principles, legitimate trust, own acts, tax procedure.

Cómo citar: Pérez Pombo, E. (2025). El principio de confianza legítima y el derecho a la tutela judicial efectiva como límites a las notificaciones electrónicas. STS de 17 de diciembre de 2024, rec. núm. 3605/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 261-270.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

Conviene precisar que la Sentencia 1973/2024, de 17 de diciembre de 2024, no da respuesta expresa a la cuestión de interés casacional pues entiende que es un tema muy casuístico, y será preciso atender a las circunstancias concretas de cada supuesto de hecho, razón por la que no fija una doctrina explícita, como tal.

Ahora bien, en sus conclusiones, afirma que, atendiendo, pues, a las circunstancias del caso, en el que no se cuestiona que la Administración autonómica cambió de modo sobrevenido el sistema de notificación con la entidad mercantil y, sin previo aviso, pasó 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. A criterio del Alto Tribunal, 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 administración tributaria competente, 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.

2. Supuesto de hecho

El 8 de noviembre de 2017, tras una compraventa inmobiliaria, una sociedad mercantil presentó 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 (ATRIAN), no disponía aún de un sistema de presentación electrónica de las mismas.

El 4 de abril de 2018 se suscribe Convenio por la Dirección de la ATRIAN y el Director General de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM), de tal forma que, la Administración estaba habilitada para utilizar, para la práctica de notificaciones y comunicaciones, los servicios de notificaciones electrónicas y de dirección electrónica habilitada (DEH) operados por la FNMT-RCM.

Con fecha 2 de noviembre de 2018, la ATRIAN inició, de oficio, un procedimiento de comprobación de valor en relación con la compraventa antes señalada, comunicando a la sociedad mercantil el inicio de dicho procedimiento, en papel, mediante notificación por correo certificado, con acuse de recibo, al domicilio social de la entidad.

Posteriormente, 22 días después, la ATRIAN cambió la forma de notificación, poniendo a disposición el 24 de noviembre de 2018 el acuerdo de liquidación (de

fecha 22 de noviembre de 2018) en una dirección electrónica habilitada de la FNMT para 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. Así pues, 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 emitió la providencia de apremio, 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.

En fecha 9 de octubre de 2019, la mercantil interpuso reclamación económica-administrativa, registrada con 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, mediante resolución de 30 de septiembre de 2021, estimó la reclamación formulada por la sociedad mercantil contra la providencia de apremio de la liquidación tributaria.

Sin embargo, 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 mercantil mediante un servicio prestado por la 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. Por tal motivo, considera que la reclamación económico-administrativa debió declararse inadmisibles al haberse interpuesto de forma extemporánea, tras haber transcurrido con creces el plazo legalmente previsto desde la notificación de la liquidación apremiada.

3. Fundamentos de derecho

A la vista las circunstancias, el Tribunal Supremo se cuestiona 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 FNMT para efectuar las comunicaciones mediante su dirección electrónica habilitada (DEH) en el seno de un procedimiento iniciado mediante un acto notificado (en papel) por vía de correo certificado sin que medie aviso del cambio de sistema de notificación.

La cuestión central es 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 FNMT, 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 principio, deben considerarse los preceptos normativos afectados, los artículos 13 y 14.2.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), junto con el artículo 131 del mismo texto, en relación con la obligación de publicidad de las normas y, adicionalmente, el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), en la que conmina, expresamente, a las Administraciones públicas para que sus actuaciones respeten, entre otros, los principios de buena fe y confianza legítima.

Como señala el Alto Tribunal, el elemento singular es que, es 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 medios tradicionales (en papel y mediante correo certificado).

Ante la expectativa de que el procedimiento se siga de una determinada forma, el cambio del sistema de notificaciones sin aviso alguno ni información es susceptible de causar una eventual situación de incertidumbre y, por tanto, indefensión.

Como expresamente se señala *«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.»* A este respecto, el Tribunal trae a colación su propia doctrina, en especial, su Sentencia de 11 de abril de 2019 (Rec. 2112/2017), en la que, asentaba doctrina al decir 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».

Adicionalmente, el Tribunal recuerda y se acoge a la doctrina constitucional contenida en las Sentencias 84/2022, de 27 de junio y 147/2022, de 29 de

noviembre, del Tribunal Constitucional en virtud de las cuales se exige ponderar los niveles de diligencia de la administración tributaria y del obligado en orden a analizar si se ha conculcado o no los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva sin indefensión (artículo 24.1 de la Constitución española) e, incluso, a la defensa y a ser informado de la acusación (artículo 24.2 de la CE).

A la luz de la doctrina constitucional y jurisprudencial expuesta, aunque las notificaciones electrónicas se efectúen con respeto a la ley y al procedimiento, en la que medida que no han surtido verdadero efecto al no haber logrado el conocimiento del acto por parte del interesado, en función de las concretas circunstancias concurrentes, puede colegirse que la actuación administrativa impugnada ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión de la recurrente.

El cambio en el sistema de notificaciones realizado por la Administración 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, unido a la falta de acceso de la entidad recurrente a ninguna de las comunicaciones que la ATRIAN le remitió a través de su DEH - por lo que no tuvo o, al menos, no consta que tuviera conocimiento de la liquidación complementaria practicada-, hacía necesario que la Administración realizase alguna verificación adicional a fin de cerciorarse de que el obligado tributario había recibido las notificaciones.

Además, el hecho de que la primera notificación de la ATRIAN fuese personal (en papel y correo certificado), y no se informase expresamente del cambio, generó una razonable expectativa para el obligado tributario de que las subsiguientes lo serían por la misma vía, a pesar de ser un obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

El Tribunal Supremo aclara que, anteriormente, había admitido que la Administración tributaria no vulneraba los principios de confianza legítima y buena fe al utilizar la notificación electrónica, incluso cuando ciertos actos de trámite fueron notificados por correo ordinario (STS 1927/2017, de 11 de diciembre de 2017), 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. Ahora bien, tales pronunciamientos se correspondían con supuestos en que el obligado tributario ya tenía habilitada la DEH y lo sabía, esto es, tenía adecuado conocimiento de su existencia, extremo en el que radica la diferencia sustancial con el presente recurso.

Por consiguiente, atendiendo 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 DEH, sin que la entidad mercantil tuviera conocimiento de las comunicaciones remitidas a través de la DEH, se entiende que se ha causado una situación de indefensión. Según el Alto Tribunal, la actuación de la administración con la primera notificación en papel, generó una confianza legítima en el contribuyente de que las siguientes actuaciones se seguirían notifi-

cando 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. Esto, 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.

4. Análisis

La notificación de los actos de la Administración es uno de los ejes esenciales a través de los cuales se establece la seguridad jurídica en un Estado de Derecho, ya que la notificación permite, por un lado, que el ciudadano conozca y sea debidamente informado del procedimiento (y de cualquier disposición administrativa) que le afecte y, por otro lado, a partir de este conocimiento, le permite reaccionar e iniciar cuantas actuaciones sean oportunas para la defensa de sus intereses.

En este sentido, la notificación de un acto administrativo tributario es esencial para que sea eficaz y despliegue plenamente sus efectos jurídicos, conforme lo establecido en los artículos 39 y 40 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPA-CAP), como concreción del principio de tutela judicial efectiva establecido en el artículo 24 de la Constitución Española.

A su vez, en la Sección 3ª del Capítulo II de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se establece que, con carácter general, las notificaciones tributarias se regirán por la normativa administrativa común, sin perjuicio de ciertas especialidades.

Desde la entrada en vigor de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en que se establecía que los medios electrónicos serían el medio preferencial para las relaciones con los ciudadanos, la normativa y la práctica cotidiana han ido evolucionando, extendiéndose el empleo de las notificaciones electrónicas como principal canal de comunicación entre la Administración y los ciudadanos.

Con el transcurso de los años, tanto los ciudadanos (especialmente, los obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración) como las distintas administraciones tributarias se han ido adaptando a estos nuevos medios y/o canales de comunicación, con los consiguientes problemas y deficiencias. Convendría no perder de vista de que, lo que en su momento se configuró como un derecho de los ciudadanos (a relacionarnos por medios electrónicos con la Administración) y, por consiguiente, una obligación legal y de medios de la Administración frente a los mismos, tras estos años, la práctica diaria nos evidencia que, actualmente, son los ciudadanos quienes tienen un deber de adaptarse a este cauce de comunicación para relacionarse con la Administración, especialmente, tras la crisis sanitaria del COVID-19.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo analizada se incardina dentro de un nuevo corpus doctrinal que se está consolidando en relación con las noti-

ficaciones electrónicas. En este sentido, los órganos jurisdiccionales tratan de conciliar y ponderar el respeto y garantía de los derechos fundamentales (en este caso, principalmente, seguridad jurídica y el derecho a la defensa) con las amplias potestades de la Administración y la obligación legal de relacionarse por vía electrónica (artículo 14 de la LPACA), con la consiguiente exigencia de una cierta diligencia por parte de los administrados para acceder y comunicarse por estos medios.

Como expresamente señala el Tribunal en sus Fundamentos de Derecho, en el supuesto de hecho analizado, la administración tributaria actuante, aparentemente, había cumplido las formalidades legales. No se cuestiona que las notificaciones se hayan practicado (al menos, formalmente), que la ATRIAN podía hacer uso de la DEH de la FNMT-RCM y que el destinatario era una persona obligada a relacionarse por medios electrónicos.

Ahora bien, como la doctrina del Tribunal Constitucional (entre otras, las citadas Sentencias 84/2022, de 27 de junio, y 147/2022, de 29 de noviembre) y del propio Tribunal Supremo (entre otras, STS 2448/2016 de 16 de noviembre de 2016 y STS 513/2019 de 11 de abril de 2019), claramente señalan que, el elemento esencial de una notificación es su razón de ser, que se consiga notificar al administrado.

En particular, en la Sentencia 513/2019, el Alto Tribunal expresamente dejó dicho que, *«la función principal de la notificación es precisamente dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses. Lo que acaba de afirmarse pone bien de manifiesto que lo relevante para decidir la validez o no de una notificación será que, a través de ella, el destinatario de la misma haya tenido un real conocimiento del acto notificado.»*

Así pues, al fijar como criterio de validez el efectivo conocimiento del interesado, puede suceder que, se practiquen notificaciones incorrectas formalmente, pero eficaces si se acredita que el obligado tributario tuvo pleno conocimiento. A su vez, pueden practicarse notificaciones formalmente correctas, si bien no deberían ser válidas y eficaces, en tanto se constata que el contribuyente no conoció el acto y, además, la Administración no obró con un mínimo de diligencia para asegurarse dicho conocimiento.

En este segundo supuesto debe encuadrarse el supuesto de hecho enjuiciado por el Alto Tribunal, recogiendo la doctrina asentada por el Tribunal Constitucional de que, cuando la Administración constate que el contribuyente no ha tenido un conocimiento de las notificaciones y comunicaciones administrativas, debe desplegar una conducta tendente a lograr que las mismas lleguen al efectivo conocimiento del interesado, en este caso, a emplear *«formas alternativas de comunicación»* para conseguir la efectiva notificación, evitando así la lesión de derechos fundamentales.

De hecho, en el propio artículo 41.7 de la LPACAP se señala la posibilidad de que el interesado sea notificado por distintos cauces, por tanto, parece evidente que el legislador contempla que se puedan simultanear ambos cauces, con la finalidad de que se cumpla el objetivo esencial, la notificación.

Además, en el artículo 43.2 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, del Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios elec-

trónicos, se establece que, antes de habilitar efectivamente la DEH, la administración deberá notificar, en papel, al interesado que las sucesivas notificaciones se realizarán de forma electrónica, informándole de la necesidad de que el mismo identifique dispositivo electrónico y/o dirección de correo electrónico.

Como podrá comprobarse, en el supuesto de hecho, nada de esto parece haber sucedido, hay una manifiesta falta de diligencia administrativa. De hecho, el elemento distintivo del pronunciamiento y fundamento de la decisión judicial es que la actuación de la ATRIAN generó una expectativa en el obligado tributario acerca de cómo se iba a desarrollar el procedimiento. Por consiguiente, en aplicación de la doctrina de actos propios, vinculada a los principios de buena fe y confianza legítima, la Administración no debería cambiar las reglas del procedimiento sin que exista la debida información al interesado. Al final, el Tribunal le está exigiendo a la administración competente un mínimo de coherencia y de respeto con los derechos y las garantías de cualquier contribuyente, evitando actuaciones con espurias intenciones.

Como precisa el Tribunal Supremo, el problema no es tanto que, a lo largo de un mismo procedimiento se utilice, indistintamente, tanto las notificaciones físicas (en papel) como las electrónicas. Ello sería aceptable si el contribuyente o interesado ya era plenamente conocedor de los distintos medios de notificación habilitados durante la tramitación del correspondiente procedimiento. Por esta razón, expresamente, contrapone la Sentencia aquí analizada a pronunciamientos previos (en especial, su Sentencia 1927/2017 de 11 de diciembre de 2017).

Una cuestión conexa que no se aborda directamente en la Sentencia y que, posiblemente, seguirá generando controversia, es la referente a los avisos a los dispositivos electrónicos y/o a la dirección de correo electrónico que se haya comunicado, informando de la puesta a disposición de una notificación electrónica. La normativa vigente (artículo 41.6 de la LPACAP y artículo 43.1 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo) impone a la Administración esta obligación formal, sin embargo, señala que la ausencia de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

Esta aparente incongruencia normativa puede explicarse en la medida que, si lo esencial es que el interesado tenga conocimiento de una notificación, si se demuestra que el mismo accedió y conoció el acto administrativo en tiempo y forma, no afectaría a la validez de dicha notificación el que no se hubiese producido el señalado aviso. Por el contrario, y como sucede en el supuesto de hecho de la Sentencia comentada, cuando el contribuyente no recibe aviso alguno (ni se le informa de la existencia de la DEH) y se prueba que no tuvo conocimiento de la notificación (en el momento procesal oportuno), entonces, debería cuestionarse la validez y eficacia del acto administrativo.

En definitiva, para garantizar un adecuado equilibrio entre las potestades administrativas y los derechos fundamentales de los ciudadanos, el Tribunal Supremo le recuerda a la Administración que, en lugar de ampararse en vacíos formalismos, trate de actuar conforme los principios del artículo 3 de la Ley 40/2015, especialmente, cuando puedan lesionarse derechos y garantías fundamentales (seguridad jurídica, derecho de defensa y tutela judicial efectiva, principalmente).