

# El Tribunal Supremo completa su jurisprudencia sobre la validez de las notificaciones tributarias electrónicas atendiendo a la doctrina constitucional más reciente

El cambio de la notificación en papel por la notificación electrónica realizado sin aviso previo en relación con un mismo interesado y procedimiento ignora el principio de confianza legítima y el deber de diligencia exigible a la Administración e incide de modo directo en la capacidad de defensa del contribuyente.

---

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA\_P

**N**o es la primera vez que abordamos en este espacio la respuesta de los tribunales de justicia a distintas controversias relacionadas con las notificaciones tributarias efectuadas por medios electrónicos, litigios en los que subyace la tensión latente entre el principio de eficacia de la actuación administrativa y la garantía del respeto del principio de confianza legítima y del derecho a la tutela judicial efectiva de los obligados tributarios. La progresiva expansión de las notificaciones

tributarias practicadas por medios electrónicos presenta indudables ventajas en términos de celeridad y eficacia de la actuación administrativa, pero estas bondades no pueden menoscabar la función esencial de la notificación consistente en asegurar el conocimiento del contenido del acto o resolución administrativos por parte de sus destinatarios y, por consiguiente, de garantía para el ejercicio efectivo de los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los ciudadanos en sus relaciones con la Administración.

Estas premisas están presentes, a nuestro juicio, en la reciente Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 17 de diciembre del 2024 (rec. 3605/2023), donde se aborda si, en el seno de un procedimiento iniciado de oficio mediante un acto notificado por correo certificado y sin que medie aviso del cambio de sistema de notificación, resulta legítimo y conforme con los principios de confianza legítima y vinculación

## *Es necesario ponderar los niveles de diligencia de la Administración tributaria y del obligado tributario*

de la Administración con sus propios actos la práctica de notificaciones electrónicas a una persona jurídica por parte de una Agencia Tributaria regional, una vez que ésta ha suscrito un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre para efectuar las comunicaciones mediante su dirección electrónica habilitada. La citada sentencia constituye un pronunciamiento relevante, por cuanto el alto tribunal avanza en su jurisprudencia sobre notificaciones tributarias electrónicas sirviéndose de la doctrina constitucional más reciente en la materia.

Los hechos que originan el pronunciamiento son los siguientes: una sociedad mercantil presentó autoliquidación en papel por el concepto del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (modalidad AJD) en noviembre del 2017, al no disponer la Administración tributaria andaluza en aquel momento de un sistema para su presentación electrónica. Este último sistema se implantó, a partir de abril del 2018, gracias a un convenio suscrito con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre para el establecimiento de un punto de

acceso general electrónico. El 2 de noviembre del 2018, la Administración autonómica inició un procedimiento de comprobación de valor frente a la mercantil, notificado por correo postal con acuse de recibo. Sin embargo, el 24 de noviembre del 2018, la Administración varió la forma de notificación, procediendo a notificar electrónicamente el acuerdo de liquidación sin aviso previo sobre el cambio del sistema de notificación. Dicha notificación se entendió practicada por falta de acceso al buzón en el plazo de diez días naturales. Concluido el plazo de pago en periodo voluntario, procedió a notificarse la providencia de apremio también por medios electrónicos, entendiéndose

se notificada por falta de acceso al buzón en idéntico plazo. La mercantil interpuso reclamación económico-administrativa frente a la providencia de apremio de la liquidación complementaria ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que estimó el recurso. La Junta de Andalucía recurrió al Tribunal Superior de Justicia de la comunidad autónoma, que estimó el recurso y revocó la resolución del tribunal administrativo. A juicio del tribunal de instancia, la actuación de la Administración autonómica era conforme con las previsiones contenidas en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; además, el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no era aplicable al caso, dado que su alcance respecto de las Administraciones tributarias distintas de la estatal se limita a los actos de gestión recaudatoria (art. 3.1).

Para responder la cuestión de interés casacional, el Tribunal Supremo considera necesario completar su jurisprudencia sobre notificaciones tributarias electrónicas atendiendo a la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Constitucional 84/2022, de 27 de junio, y 147/2022, de 29 de noviembre, pronunciamientos en los que el tribunal de garantías introdujo 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 y otorgó especial relevancia a efectos de conceder el amparo al hecho de que el recurrente no hubiera accedido en ninguna ocasión a las notificaciones efectuadas a través de la dirección electrónica habilitada y a que la Administración tributaria fuera conocedora de esa falta de acceso.

El Tribunal Supremo admite que, tras la entrada en vigor de la Ley 39/2015, se regula expresamente a nivel legal quiénes están obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones, sin que el legislador prevea de forma expresa la obligación por parte de éstas de realizar comunicación o aviso alguno a los administrados sobre su inclusión en el sistema electrónico. No obstante, conforme a la doctrina constitucional en materia de notificaciones electrónicas antes citada, aun cuando la notificación se haya hecho con respeto formal a la ley y al procedimiento, hay que dilucidar si la notificación ha cumplido su función principal de dar a conocer de forma real al interesado el acto notificado para, en su caso, poder impugnarlo. Esta doctrina constitucional exige ponderar los niveles de diligencia de la Administración tributaria y del obligado en orden a determinar si se ha conculcado o no el citado derecho fundamental.

Pues bien, aunque la mercantil recurrente estaba obligada a recibir las comunicaciones por

vía electrónica y formalmente se cumplió la legislación vigente y el procedimiento establecido en materia de notificaciones electrónicas, atendiendo a las circunstancias concurrentes en este caso, el Tribunal Supremo concluye que la actuación administrativa impugnada ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, ya que el cambio en el sistema de notificación realizado por la Administración regional como consecuencia de la firma del convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y llevado a cabo con la notificación electrónica de la liquidación complementaria se efectuó 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.

El Tribunal Supremo presta atención a una doble circunstancia. En primer término, a la notificación por medios convencionales de la apertura del procedimiento de comprobación sin que se realizase ningún aviso del cambio en la forma de proceder para la notificación de sucesivos actos, lo que generó una expectativa razonable para la mercantil de que las ulteriores notificaciones se efectuarían del mismo modo; a ello cabe añadir la falta de recepción de comunicación previa a su correo electrónico asociado sobre la puesta a disposición de notificaciones en el buzón habilitado. En segundo término, al hecho de que la Administración regional supo o pudo saber que la interesada no había tenido conocimiento de las notificaciones realizadas por vía electrónica y, sin embargo, no empleó formas alternativas de comunicación para cerciorarse de que el destinatario tuviera un adecuado conocimiento del acto notificado, impidiendo así que la recurrente pudiera impugnar temporáneamente la liquidación complementaria practicada, en detrimento de su capacidad de defensa y tutela judicial efectiva.

En consecuencia, la Sala estima el recurso de casación interpuesto, si bien considera que no es preciso contestar a la cuestión de interés casacional formulada por el auto de admisión ni establecer una doctrina de aplicación general, dada la necesidad de atender a las concretas circunstancias presentes en cada caso.

A nuestro modo de ver, pese a no contar todavía con una jurisprudencia bien delineada en una materia tan casuística, la sentencia objeto de este comentario —en línea con la doctrina constitucional más reciente— supone un avance en cuanto al nivel de diligencia exigible a la Admi-

nistración tributaria en materia de notificaciones y, en particular, en el entorno electrónico, a fin de respetar la función inherente a toda notificación. Los principios de confianza legítima y buena administración en este contexto apuntan hacia una actuación por parte de la Administración que vaya más allá del simple cumplimiento formal de la ley y el procedimiento, contribuyendo activamente a que la comunicación llegue de forma efectiva al destinatario para garantizar el ejercicio efectivo de sus derechos, con independencia de que se esté obligado o no a comunicarse de forma obligatoria por medios electrónicos con la Administración.