

La práctica de notificaciones electrónicas que no generen situaciones de indefensión constitucionalmente relevantes: la necesidad de desplegar una mínima labor comprobadora razonable en la identificación de domicilios alternativos a la sede de dirección electrónica para practicar notificaciones

Análisis de la [STC 147/2022, de 29 de noviembre, rec. núm. 3209/2019](#)

Claudio García Díez

Abogado. Doctor en Derecho

Profesor UDIMA (España)

Extracto

El presente comentario se centra en el estudio de la Sentencia del Tribunal Constitucional 147/2022, de 29 de noviembre, que, cabalmente, extiende el régimen de garantías constitucionales, conformadas inicialmente para las notificaciones procesales y administrativas llevadas a cabo de forma personal y directa al régimen de notificaciones electrónicas, al objeto de evitar la incoación de verdaderos procedimientos tributarios virtuales (sin intervención alguna del obligado tributario), generadores de situaciones de indefensión material, constitucionalmente relevantes.

Publicado: 05-05-2023

Cómo citar: García Díez, C. (2023). La práctica de notificaciones electrónicas que no generen situaciones de indefensión constitucionalmente relevantes: la necesidad de desplegar una mínima labor comprobadora razonable en la identificación de domicilios alternativos a la sede de dirección electrónica para practicar notificaciones. (Análisis de la STC 147/2022, de 29 de noviembre, rec. núm. 3209/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 482, 153-172. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18815>

1. Supuesto de hecho

1. Ante la renuencia de la jurisdicción contenciosa (y, en particular, la Sala 3.^a del Tribunal Supremo –TS–) a analizar críticamente y con perspectiva constitucional, la práctica (creciente) de notificaciones administrativas electrónicas, superando la mera revisión de la aplicación literal de la normativa que disciplina el régimen de notificaciones (tributarias) electrónicas, nuestro Tribunal Constitucional (TC) se ha visto obligado, en fechas recientes, a proyectar la doctrina constitucional relativa al estándar de garantías que deben estar presentes en cualquier intento de notificación administrativa, con independencia de que el mismo se efectúe por los cauces ordinarios, de la notificación personal y directa, o bien se materialice en la sede de dirección electrónica. Pues de lo que no hay duda (o, al menos, no debería haberla) es de que el mismo (esto es, el referido estándar de garantías) no puede modularse y ser de diferente intensidad en función de la vía de comunicación existente entre la Administración tributaria y el obligado tributario.

Y, en este sentido, la Sentencia del TC, objeto de comentario, 147/2022, de 29 de noviembre (NCJ066403), allana y despeja el camino en aras de consolidar este aserto: la conformación de un marco común de garantías a todo tipo de notificaciones administrativas, que impida la generación de situaciones de indefensión material, vedadas constitucionalmente (art. 24.1 Constitución –CE–).

El TC analiza y resuelve el recurso de amparo interpuesto contra la providencia de la Sala Tercera del TS, de 11 de abril de 2019, que inadmitió el recurso de casación preparado frente a la Sentencia desestimatoria de la Audiencia Nacional de 2 de octubre de 2018 (recurso de apelación núm. 38/2018), relativo a la Resolución de 10 de abril de 2017, del director del Departamento de Gestión Tributaria que inadmitió a trámite el recurso de nulidad de pleno derecho (art. 217.1 a) Ley General Tributaria –LGT–) interpuesto frente a la liquidación provisional del IVA del ejercicio 2012, resultante de un procedimiento de comprobación limitada incoado a la entidad Aurora Publicidad, SRL.

Las circunstancias desencadenantes de este proceso constitucional se encuentran en el desarrollo a la entidad demandante de amparo de un procedimiento de aplicación de los tributos materialmente *virtual*; es decir, sin participación alguna de la entidad, tanto en su inicio como en su desarrollo y finalización; puesto que todas las notificaciones se llevaron a cabo en la sede de dirección electrónica de Aurora Publicidad, SRL, sin que la misma hu-

quiera accedido al contenido de los correspondientes actos administrativos que jalonaron el citado procedimiento de comprobación limitada.

2. El punto de partida de esta demanda de amparo se halla en el Acuerdo de 12 de octubre de 2011, de inclusión obligatoria de la entidad en el sistema de dirección electrónica habilitada, «con la consiguiente asignación de una específica dirección para la práctica de notificaciones, al tratarse de “una persona o entidad comprendida en el artículo 4 del Real Decreto 1363/2010”» (antecedente segundo a) de la Sentencia del TC 147/2022).

En la actualidad y a falta de una regulación legal expresa en la LGT, la obligatoriedad de las personas jurídicas de comunicarse electrónicamente con las Administraciones tributarias se encuentra en el artículo 14.2 a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común. De forma que dicho precepto despliega efectos en el Ordenamiento tributario no directamente sino por vía de aplicación supletoria, al amparo de lo previsto en el apartado 2 a) de la disposición adicional primera de la Ley 39/2015; y, por tanto, otorga respaldo jerárquico al todavía vigente 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. Y, en particular, a su artículo 4.1, que establece que:

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

Dicho acuerdo de inclusión obligatoria fue notificado (tras dos intentos infructuosos de notificación personal) a la entidad. Concretamente,

consta «entregado» en lista el día 2 de noviembre de 2011 y figura como receptora doña A.R.C., familiar del destinatario. En el documento indicado figura, además de la fecha mencionada, la identidad de la receptora y su número de DNI, el sello de la oficina de correos de Navalagamella y la firma y número de identificación de

un empleado de esa oficina. La *receptora del certificado resultó ser la hija de don J.R.J. representante legal de AURORA PUBLICIDAD, SRL, nacida el 26 de julio de 1995* (antecedente segundo b) de la Sentencia del TC 147/2022) (la cursiva es mía).

3. Posteriormente, el 24 de febrero de 2014, la Administración tributario decidió incoar a Aurora Publicidad, SRL, procedimiento de comprobación limitada correspondiente al IVA del ejercicio 2012, requiriendo la aportación documental registral relativa a las cuotas de IVA soportadas y deducidas por la entidad en dicho periodo.

En particular,

[...] al amparo y con los efectos previstos en la Ley general tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:

- Justificación de las operaciones a las que corresponde la cuantía declarada en concepto de «IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes».
- Libro registro de facturas expedidas. La información facilitada deberá permitir calcular con precisión en cada periodo de liquidación las cuotas devengadas y repercutidas, así como las cuotas de IVA soportadas.
- Libro registro de facturas recibidas. La información facilitada deberá permitir calcular con precisión en cada periodo de liquidación las cuotas devengadas y repercutidas, así como las cuotas de IVA soportadas.
- Libro registro de bienes de inversión. La información facilitada deberá permitir calcular con precisión en cada periodo de liquidación las cuotas devengadas y repercutidas, así como las cuotas de IVA soportadas (antecedente segundo c) de la Sentencia del TC 147/2022).

Dicha comunicación de inicio del procedimiento de comprobación limitada fue remitida a la dirección electrónica habilitada de la entidad y

[...] Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas, ***sin que Aurora Publicidad, SRL, (Bxxxxxxx) haya accedido a su contenido***, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, *se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 07032014 y hora 00:14, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento* (antecedente segundo c) de la Sentencia del TC 147/2022) (la cursiva es mía).

4. En consecuencia, nos encontramos como hecho notorio, que la entidad nunca tuvo conocimiento del inicio del mencionado procedimiento tributario. Es más, a tenor de los

siguientes hitos del procedimiento se desprende indubitadamente lo mismo: Aurora Publicidad, SRL, nunca intervino, por desconocimiento, en el referido procedimiento de comprobación limitada.

En efecto, tanto la propuesta de liquidación, de 8 de abril de 2014, como la liquidación provisional resultante, de 14 de mayo de 2014, fueron notificadas en la sede de dirección electrónica de la entidad, sin que Aurora Publicidad, SRL, hubiera accedido al contenido y conocimiento de las mismas. Limitándose la Administración tributaria en ambas situaciones a la aplicación estricta del artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, que posibilitaba tener por efectuadas las notificaciones en los diez días naturales siguientes a la puesta a disposición de los actos objeto de notificación en el buzón electrónico de la entidad (antecedente segundo, apartados d) y e), de la Sentencia del TC 147/2022).

5. Ya en fase de recaudación ejecutiva, Aurora Publicidad, SRL tuvo conocimiento de lo acaecido y tras algunas actuaciones infructuosas (por extemporáneas) decidió instar, el 30 de diciembre de 2016, procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho, al amparo del artículo 217.1 a) de la LGT.

En dicha solicitud la entidad destacó que:

[...] Todas estas notificaciones se habían intentado a través de la sede electrónica, con avisos a un correo electrónico que no teníamos habilitado, por lo que la Agencia Tributaria conoce y le consta que nunca fueron leídas y que, por lo tanto, esta parte no tuvo conocimiento efectivo de los requerimientos que se le iban efectuando. A pesar de tener la constancia de la ausencia efectiva de notificación, la Agencia Tributaria no remitió en ningún momento ninguna carta, aunque fuera de carácter informativo, que indicara el procedimiento que se estaba siguiendo, sino que, a pesar de saber positivamente que Aurora Publicidad, SRL, no estaba al tanto del procedimiento que se seguía, siguió adelante con el mismo hasta aprobar la liquidación paralela, en la que, sencillamente, con vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la CE, se eliminaron todas las cuotas deducibles en operaciones interiores corrientes al no haberse aportado los libros registros y facturas correspondientes, al no haber atendido los requerimientos, que en dicha fecha eran desconocidos para esta parte [...] Si el fin principal de la puesta a disposición de las notificaciones de la Agencia Tributaria a través de la sede electrónica es que estas sean conocidas un una forma ágil y sencilla por el interesado, no cabe duda de que, una vez que le consta, positivamente, que las mismas no han sido notificadas, puesto que no han sido abiertas y leídas por el contribuyente, debió haber intentado su notificación por algún otro método... (antecedente segundo, apartado h), de la Sentencia del TC 147/2022) (la cursiva es mía).

6. Por Resolución de 10 de abril de 2017, el director del Departamento de Gestión Tributaria acordó la inadmisión a trámite del referido procedimiento especial de revisión, por

considerar que las distintas actuaciones de notificación electrónica fueron acordes y respetuosas con la legalidad entonces vigente.

En particular, la citada resolución concluye que

[...] Repasadas las actuaciones llevadas a cabo por la AEAT para efectuar las notificaciones electrónicas controvertidas, vemos que *se ajustan a lo dispuesto en la normativa que regula el sistema de notificación electrónica obligatoria* [...] Así pues, *no se aprecia infracción alguna en las actuaciones efectuadas por la administración para notificar sus actos y si la reclamante no tuvo conocimiento efectivo de los mismos ello es únicamente imputable a su conducta, no a la de la AEAT* (antecedente segundo, apartado i), de la Sentencia del TC 147/2022) (la cursiva es mía).

7. Posteriormente, la entidad demandante decidió incoar recurso contencioso contra dicha resolución del Departamento de Gestión, ante el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo número 5, que resultó desestimado por Sentencia número 19/2018, de 9 de febrero (cfr., antecedente segundo, apartados j) y k), de la Sentencia del TC 147/2022).

Acto seguido fue interpuesto recurso de apelación ante la Audiencia Nacional contra dicha sentencia, que, asimismo, fue desestimado a través de la Sentencia número 165/2018, de 2 de octubre, en cuya virtud se determinó que «la Administración tributaria realizó una notificación absolutamente correcta de la inclusión en el sistema NEO y fue la entidad apelante la que desatendió el mecanismo de notificaciones previsto en la misma» (antecedente segundo, apartado l), de la Sentencia del TC 147/2022).

Finalmente fue presentado escrito de preparación de recurso casación contra la citada sentencia desestimatoria de la Audiencia Nacional, que resultó inadmitido a trámite por providencia de 11 de abril de 2019,

[...] (i) *por incumplimiento de las exigencias formales* que el artículo 89.2 LJCA impone para el escrito de preparación, por falta de fundamentación suficiente de que concurren alguno o algunos de los supuestos que, con arreglo a los apartados 2 y 3 del artículo 88 LJCA, permiten apreciar el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; y, en todo caso, (ii) al margen de lo anterior, *por falta de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia* (antecedente segundo, apartado m), de la Sentencia del TC 147/2022) (la cursiva es mía).

8. Una vez firme la sentencia de la Audiencia Nacional, la entidad interpuso recurso de amparo por vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, sin indefensión (art. 24.1 CE), que sería admitido a trámite por providencia de 19 de abril de 2021,

porque el recurso plantea un problema o afecta a una faceta de un derecho fundamental sobre el que *no hay doctrina de este Tribunal* [STC 155/2009, FJ 2a)]; y asimismo, el recurso puede dar ocasión al Tribunal para aclarar o cambiar su doctrina como consecuencia de un proceso de reflexión interna [STC 155/2009, FJ 2b)] (antecedente cuarto de la Sentencia del TC 147/2022) (la cursiva es mía).

8.1. Personada la Abogacía del Estado, presentó, el 14 de julio de 2021, escrito de alegaciones en el que opuso (entre otras cuestiones) la inadmisibilidad del recurso de amparo por falta de agotamiento de la vía judicial, puesto que la entidad demandante «no presentó incidente de nulidad de actuaciones frente a la Providencia de 11 de abril de 2019» (antecedente octavo de la Sentencia del TC 147/2022).

8.2. Por su parte, el Ministerio Fiscal, el 3 de agosto de 2021, también formuló alegaciones, concluyendo que

la tramitación del procedimiento administrativo *se ha realizado sin conocimiento por parte de la entidad recurrente hasta la providencia de apremio, sin que la administración haya desplegado una actividad mínimamente indagatoria* y de verificación, en cumplimiento de la finalidad prevista en el art. 59.1 de la Ley 30/1992. *Ello ha dado lugar a una situación de indefensión*, que impidió a la recurrente «comparecer, alegar y probar no solo en vía administrativa –que devenía extemporánea– sino también correlativamente, en vía judicial». En estas circunstancias, el fiscal sostiene que *se ha producido la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por indefensión* (art. 24.1 CE) (antecedente noveno de la Sentencia del TC 147/2022) (la cursiva es mía).

2. Doctrina del tribunal

1. La base sobre la que se articula el presente pleito constitucional estriba en la necesidad de insuflar contenido *constitucional* a la aplicación (*literal*) del artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, conforme al cual:

Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición *transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido*, se entenderá que *la notificación ha sido rechazada* con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso (la cursiva es mía).

Por su parte y de acuerdo con el artículo 59.4 de la Ley 30/1992, «Cuando el interesado o su representante *rechaza la notificación* de una actuación administrativa, se hará constar

en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se *tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento*».

Como ha quedado ejemplificado en el caso aquí analizado por el TC en la sentencia seleccionada (en una práctica administrativa cada vez más frecuente en el ámbito de los procedimientos de gestión tributaria) no resulta extraño que, a partir de una aplicación *estricta* del referido precepto legal, que –como vemos– faculta a la Administración a tener por practicada la notificación de manera automática y sin necesidad de acudir a la notificación edictal, con el mero transcurso del plazo de 10 días naturales desde la puesta a disposición, en el buzón electrónico del administrado, del acto que se pretende notificar, puede conducir de rechamente a genuinos procedimientos administrativos *inaudita parte*, en los que el obligado tributario no ha tenido oportunidad de intervenir, dejando expedito el camino para que la Administración tributaria, en orden a la información que de oficio ya dispone, pueda regularizar a través de la correspondiente liquidación tributaria (en nuestro caso concreto, advirtiendo una serie de irregularidades en el IVA, determinantes del no reconocimiento de la deducción de jugosas y relevantes cuotas de IVA soportado de la entidad demandante de amparo)¹.

1.1. Repárese que el referido marco legal (art. 28.3 Ley 11/2007) actualmente se encuentra extinto. No obstante, hoy en día se encuentra en vigor con los mismos efectos prácticos a través del artículo 43.2 de la Ley 39/2015:

Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido. Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, *se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido* (la cursiva es mía).

A su vez, el artículo 41.5 de la citada Ley 39/2015 regula en los mismos términos que antes el rechazo de la notificación: «Cuando el interesado o su representante *rechace la notificación* de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, *dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento*»².

En consecuencia, pese al cambio puramente nominal del marco normativo, no se ha producido modificación alguna respecto al contenido regulador de la práctica de notificaciones electrónicas a los efectos que aquí interesan. De forma que la doctrina expuesta en la sen-

¹ Produciéndose, en definitiva, una situación pareja a la que en su día denunciábamos con motivo de la incorrecta remisión a la notificación edictal en García Díez (2011, p. 8).

² Por su parte, el artículo 111.2 de la LGT establece que «El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma».

tencia del TC aquí comentada resulta de plena aplicación al marco legal hoy vigente (ex arts. 43.2 y 41.5 Ley 39/2015).

2. Para resolver este recurso de amparo hay que referirse, en primer lugar, a la proyección en la esfera administrativa de las garantías fundamentales del artículo 24 de la CE, que si bien se han reconocido con naturalidad (y de manera *matizada*) en el campo de la potestad sancionadora de la Administración (con relación al régimen de notificaciones administrativas relativas al ejercicio de la potestad sancionadora, véase la Sentencia del TC 63/2021, de 15 de marzo –NCJ065441–), también han tenido reconocimiento explícito en los procedimientos administrativo no sancionadores y, particularmente, en lo referido a las notificaciones administrativas, aplicando en esta esfera y sin ambages la doctrina constitucional relativa a las garantías de emplazamiento en procesos judiciales realizadas a través de terceros:

[E]ste Tribunal ha considerado que los órganos judiciales no pueden presumir, sin lesionar el derecho consagrado en el art. 24 CE, que las notificaciones realizadas a través de terceras personas hayan llegado al conocimiento de la parte interesada, cuando la misma cuestiona fundadamente la recepción del acto de comunicación procesal o la fecha en que le fue entregada la cédula por el tercero, supuesto en el cual, a la vista de las circunstancias del caso, de las alegaciones formuladas y de la prueba que pudiera eventualmente practicarse, están obligados a emitir un pronunciamiento expreso sobre la posibilidad o no de que el tercero haya cumplido con su deber de hacer llegar en tiempo el acto de comunicación procesal a su destinatario (SSTC 22/1987, de 20 de febrero, FJ 2; 195/1990, de 29 de noviembre, FFJJ 3 y 4; 275/1993, de 20 de septiembre, FFJJ 4 y 5; 326/1993, de 8 de noviembre, FJ 5; 39/1996, de 11 de marzo, FFJJ 2 y 3; 113/2001, de 7 de mayo, FFJJ 5 y 6; 199/2002, de 28 de octubre, FJ 2; y 21/2006, de 30 de enero, FJ 3).

Por esta razón, debe ofrecerse a quienes se hayan visto perjudicados por los actos de comunicación a terceras personas, la posibilidad de destruir la presunción que obra en su contra mediante la prueba de que el contenido del acto no les ha sido trasladado en tiempo y forma. En este sentido, no hemos admitido la validez de determinados actos de comunicación procesal en supuestos en que sus destinatarios finales habían acreditado, por las circunstancias concurrentes en cada caso, que no habían tenido un conocimiento efectivo de los mismos a tiempo de reaccionar en los plazos y con los mecanismos procesales establecidos en el ordenamiento jurídico. Así, por ejemplo, hemos negado validez a los actos de comunicación procesal realizados al conserje de una finca que reconoce no haber trasladado la notificación al interesado (STC 275/1993, de 20 de septiembre, FJ 3), al vecino que retrasa maliciosamente durante diez días el traslado de la notificación al interesado (STC 39/1996, de 11 de marzo, FJ 3), al vecino de un domicilio que se duda fuese del interesado (STC 19/2004, de 23 de febrero, FJ 4), al vecino que se niega a firmar la diligencia de notificación (STC 21/2006, de 30 de enero), e incluso al procurador que fallece el mismo día que recibe la notificación que debía trasladar (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3). Se trata, a fin de cuen-

tas, de valorar una eventual indefensión por «el incumplimiento por parte de una tercera persona de la carga de comunicar la citación en observancia del deber de colaboración con la justicia» (STC 82/2000, de 27 de marzo, FJ 6).

La doctrina que acabamos de sintetizar, aunque ha sido elaborada en relación con los emplazamientos en los procesos judiciales, conforme expresamos en la STC 291/2000, de 30 noviembre, es también de aplicación a las notificaciones efectuadas por la administración tributaria (FJ 5). Y la razón estriba en que, aun cuando hemos entendido que la tutela judicial efectiva no es predicable en la vía administrativa, dado que este derecho fundamental, en cuanto poder jurídico que tienen los titulares de derechos e intereses legítimos de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamar la solución de un conflicto, tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial, de manera que «son los jueces y tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación» (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3; y en el mismo sentido STC 26/1983, de 13 de abril, FJ 1; y AATC 263/1984, de 2 de mayo, FJ 1; 664/1984, de 7 de noviembre, FJ 1; y 104/1990, de 9 de marzo, FJ 2), sin embargo, *hemos admitido que cabe la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales «en aquellos casos que no se permite al interesado, o se le dificulte, el acceso a los tribunales»* (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3), como ocurre, por ejemplo, cuando en virtud de una norma «quedara impedido u obstaculizado el derecho de acceso a los tribunales de justicia» (SSTC 90/1985, de 22 de julio, FJ 4; y 123/1987, de 1 de julio, FJ 6). *La indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional*, entonces, cuando la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento (en sentido parecido, STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 4) (Sentencia del TC 147/2022, fundamento cuarto) (la cursiva es mía).

3. Una vez reconocido que la *indefensión generada en vía administrativa tiene relevancia constitucional*, la Sentencia del TC 147/2022 destaca los elementos fácticos fundamentales para resolver este caso; a saber:

[...] (i) *La entidad demandante de amparo no accedió a ninguna de las comunicaciones que la Agencia Tributaria le remitió a través de su dirección electrónica habilitada.* Por ello, no tuvo conocimiento de la iniciación y sustanciación del procedimiento de comprobación limitada iniciado, del requerimiento de aportación documental de que fue objeto ni de la liquidación provisional del IVA correspondiente al ejercicio 2012 que fue practicada por la Agencia Tributaria.

(ii) *Estas circunstancias fueron conocidas por la referida entidad pública, como así se desprende del contenido de las certificaciones que se reflejan en los antecedentes de esta resolución.*

(iii) El incumplimiento por la recurrente del requerimiento de documentación fue *determinante del resultado de la liquidación practicada*, puesto que la falta de presentación de los libros y facturas dio lugar, como también se recoge en los antecedentes de esta sentencia, a una modificación de las cuotas del IVA correspondientes a los cuatro trimestres del ejercicio 2012 (Sentencia del TC 147/2022, fundamento quinto) (la cursiva es mía).

Asimismo, el TC reconoce, de una parte, que en este supuesto la Administración tributaria cumplió estrictamente la legislación vigente correspondiente a las notificaciones electrónicas. Y, de otra, también destaca que tampoco puede imputarse a la entidad recurrente un comportamiento negligente:

[...] la actuación llevada a cabo por 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. Ahora bien, vistas las circunstancias detalladas respecto de la notificación practicada por la oficina del servicio postal de correos de Navalagamella, *tampoco puede afirmarse indubitadamente que la indefensión alegada se debiera a la indiligencia del representante legal de la demandante* (Sentencia del TC 147/2022, fundamento quinto) (la cursiva es mía).

Pues bien, vistas las circunstancias del caso y desde una perspectiva equidistante con relación a las responsabilidades de la Administración tributaria y del obligado tributario, la sentencia se cierne sobre lo que la oficina gestora debió activar y no hizo ante la ausencia (acreditada) de conocimiento del procedimiento de comprobación limitada por parte de la entidad: la búsqueda de fórmulas alternativas de notificación administrativa distintas de la efectuada hasta entonces por vía electrónica:

[...] la Agencia Tributaria supo que la interesada no tuvo conocimiento del requerimiento del que fue objeto por vía electrónica; y sin embargo, *no empleó formas alternativas de comunicación, a fin de advertirla del procedimiento de comprobación limitada* que había iniciado y de la documentación contable que recababa, de suerte que la liquidación provisional finalmente practicada no tuvo en cuenta la eventual incidencia de los datos que los libros y las facturas solicitados pudieran contener. Y *al desconocer el objeto de las notificaciones que se remitieron a su dirección electrónica habilitada, aquella tampoco pudo impugnar temporáneamente*, incluso en sede judicial, la liquidación provisional finalmente practicada, *lo que redundó en detrimento de su derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 CE*, aun cuando el procedimiento seguido por la administración tributaria no tuviera carácter sancionador (Sentencia del TC 147/2022, fundamento quinto) (la cursiva es mía).

Dando lugar, entonces, a una situación de indefensión administrativa constitucionalmente relevante, puesto que bajo tales circunstancias y «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 de[la] interesad[a]»* (Sentencia del TC 147/2022, fundamento quinto).

En este sentido, la Sentencia del TC 84/2022, de 27 de junio (NCJ066185), en un caso de notificaciones electrónicas no ha dudado en destacar la necesidad de proscribir situaciones de indefensión material en procedimientos administrativos –sancionadores o no– con base a la doctrina constitucional relativa a los actos de comunicación procesal:

[...] En la STC 181/2015, de 7 de septiembre, FJ 3, se reafirma la importancia que la doctrina constitucional confiere, *a fin de evitar la indefensión*, a «la correcta constitución de la relación jurídica procesal para garantizar el derecho de defensa reconocido en el art. 24 CE, que implica la posibilidad de un juicio contradictorio en que las partes puedan hacer valer sus derechos e intereses legítimos. *De ahí la especial trascendencia de los actos de comunicación del órgano judicial con las partes, en particular el emplazamiento, citación o notificación a quien ha de ser o puede ser parte en el procedimiento, pues en tal caso el acto de comunicación es el necesario instrumento que facilita la defensa en el proceso de los derechos e intereses cuestionados*, de tal manera que su falta o deficiente realización, siempre que se frustre la finalidad con ellos perseguida, *coloca al interesado en una situación de indefensión que vulnera el referido derecho fundamental, salvo que la situación de incomunicación sea imputable a la propia conducta del afectado por haberse situado voluntaria o negligentemente al margen del proceso*, pese a tener conocimiento por otros medios distintos de su existencia, si bien es necesario recordar que la posible negligencia, descuido o impericia imputables a la parte, o el conocimiento extraprocesal de la causa judicial tramitada *inaudita parte*, que excluiría la relevancia constitucional de la queja, “no puede fundarse sin más en una presunción cimentada en simples conjeturas, sino que debe acreditarse fehacientemente para que surta su efecto invalidante de la tacha de indefensión, pues lo presumido, es justamente, el desconocimiento del proceso si así se alega (SSTC 219/1999, de 29 de noviembre, FJ 2; y 182/2000, de 16 de mayo, FJ 5)” (STC 268/2000, de 13 de noviembre, FJ 4)» (Sentencia del TC 84/2022, fundamento tercero) (la cursiva es mía).

3. Comentario crítico

1. Este recurso de amparo suscita cuestiones de naturaleza procesal; en particular la relativa a la necesidad de interponer incidente de nulidad (art. 241 Ley Orgánica del Poder Judicial –LOPJ–) como paso previo antes de acudir al recurso de amparo, incluso cuando el recurso de casación ha sido inadmitido por consideraciones formales. Como destaca la Abogacía del Estado, en este caso, se obvió acudir al referido incidente de nulidad (tras la inadmisión de la casación preparada) y la entidad recurrente decidió acudir directamente a

la vía del amparo. La Sentencia del TC 147/2022, aunque no extrae consecuencias prácticas directas frente al amparo interpuesto, sí reconoce dicha infracción procesal:

[...] Este tribunal ha proclamado «que el incidente de nulidad de actuaciones cumple una "función institucional [...] como instrumento de tutela de derechos fundamentales ante la jurisdicción ordinaria" (STC 9/2014, de 27 de enero, FJ 3, por todas) y ha puesto de manifiesto la importancia que en este momento reviste esta vía impugnatoria, pues, como señaló la STC 43/2010, de 26 de julio, FJ 5, si el caso no tiene trascendencia constitucional, el incidente de nulidad de actuaciones constituye "la última vía que permit[er] la reparación de la vulneración denunciada" (véanse también las SSTC 153/2012, de 16 de julio, FJ 3; 2/2013, de 14 de enero, FJ 5, y 9/2014, de 27 de enero, FJ 3). Además, y esto es lo relevante en el presente caso, según ha sostenido de forma unánime y constante la doctrina del Tribunal Constitucional, el requisito del art. 44.1 a) LOTC responde "a la finalidad de preservar el carácter subsidiario del recurso de amparo, evitando que el acceso a esta jurisdicción constitucional se produzca *per saltum*, es decir, sin brindar a los órganos judiciales la oportunidad de pronunciarse y, en su caso, remediar la lesión invocada como fundamento del recurso de amparo" [STC 216/2013, de 19 de diciembre, FJ 2 d), y jurisprudencia allí citada]» (STC 59/2022, de 9 de mayo, FJ 2).

En el presente caso, dado que contra la resolución que inadmitió el recurso de casación no cabía recurso alguno, de acuerdo a la doctrina transcrita *resultaba preceptiva la interposición del incidente de nulidad de actuaciones regulado en el art. 241 LOPJ, a fin de intentar reparar en la vía judicial la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva*, en la vertiente del derecho de acceso al recurso (art. 24.1 CE) que se atribuye a la resolución indicada, amén de salvaguardar el carácter subsidiario del recurso de amparo. Por tanto, *procede estimar el óbice planteado por el Ministerio Fiscal y la abogacía del Estado, en relación con la denuncia de lesión anudada a la inadmisión del recurso de casación (Sentencia del TC 147/2022, fundamento segundo) (la cursiva es mía).*

En consecuencia, conforme a esta doctrina constitucional, la inadmisión de la casación en ningún caso enerva la obligación de interponer, como paso previo a una hipotética solicitud de amparo, incidente de nulidad de actuaciones³. Ahora bien, ello obliga a plantear-

³ No en vano como destaca el TS

el incidente de nulidad de actuaciones no es una nueva instancia ni un recurso ordinario o extraordinario. Por tanto, la norma no puede interpretarse en el sentido de que venga a otorgar a las partes una especie de recurso de reposición contra la providencia que inadmite el recurso de casación, basado en la pretensión de obtener una modificación del criterio razonadamente expuesto en tales resoluciones. Se trata de un remedio orientado a corregir cualquier vulneración de alguno de los derechos fundamentales referidos en el artículo 53.2 de la Constitución, para evitar el amparo constitucional, vulneración que, conforme se expondrá a continuación, aquí no se aprecia. Como hemos señalado en ocasiones anteriores, en un recurso de casación tanto en

nos en aras de la consecución de cierta coherencia procesal si el carácter extraordinario y formal del recurso de casación frente a motivos impugnatorios de legalidad ordinaria deba flexibilizarse o, mejor dicho, relativizarse ante motivos –como ocurre en el caso aquí analizado– de estricta legalidad constitucional, puesto que no parece que tenga mucha lógica que la misma casación que resulta inadmitida (en orden a consideraciones puramente formales, propias de la naturaleza intrínseca de la casación), acto seguido, vuelva a plantearse ante el TS por el cauce, esta vez, del incidente de nulidad.

En este sentido, somos partidarios de que los motivos de casación basados en cuestiones de legalidad constitucional pasen el filtro del recurso de casación; o, cuando menos, el mismo no sea tan estricto como el previsto para los basados en cuestiones de legalidad ordinaria.

2. Aproximándonos al tema de fondo es importante destacar, como ocurre en este caso, que en los supuestos de notificaciones tributarias que no han llegado a su destinatario normalmente el obligado tributario tiene constancia de las actuaciones desarrolladas ya en el procedimiento de apremio, esto es, durante la traba de bienes y derechos para satisfacer la deuda tributaria impagada. Ello comporta que haya vencido, de largo, el plazo para recurrir por las vías ordinarias la liquidación tributaria desencadenante de las actuaciones recaudatorias. De ahí que entre las posibilidades para reaccionar frente a estas situaciones se encuentre la incoación de un procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la LGT, habida cuenta de que nos hallamos ante un acto administrativo firme y, por lo mismo, inatacable a través de los cauces ordinarios de revisión administrativa.

Ahora bien, también existe otra alternativa que no pasa por activar algún procedimiento especial de revisión, sino por acudir a los instrumentos ordinarios de revisión, ya sea interponiendo recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la providencia de apremio por «falta de notificación de la liquidación» (art 167.3 c) LGT).

En efecto, si lo determinante de la actuación recaudatoria ejecutiva estriba en el desconocimiento del sujeto pasivo de las actuaciones liquidatorias por una práctica notificatoria incorrecta (como la aquí acaecida y reconocida por el TC), quedará expedito el cauce impugnatorio ordinario a través del recurso de reposición o la reclamación contra la providencia de apremio, sin necesidad de acudir al procedimiento de especial de nulidad de pleno derecho.

Repárese, además, que la doctrina sentada por el TC resulta aplicable a todas las notificaciones electrónicas que, sin haber incumplido la normativa regulatoria de tales notifi-

su modelo actual como en el anterior, por su carácter extraordinario y excepcional, es una carga procesal que corresponde al impugnante el justificar razonada y suficientemente que concurren algunos de los supuestos o presunciones del interés casacional objetivo que hacen viable el recurso de casación... (Auto del TS de 25 de mayo de 2022, rec. casación núm. 3228/2021, fundamento segundo) (la cursiva es mía).

caciones, no hayan aplicado dicho criterio, que obliga a tratar de notificar en otros lugares alternativos a la sede de dirección electrónica del obligado tributario, el acto administrativo en cuestión. Y, consecuentemente, el cauce *normal* para la aplicación de este criterio constitucional en estos supuestos será el del artículo 167.3 c) de la LGT.

3. Esta doctrina constitucional supone un paso importante al homogeneizar el marco de garantías del régimen de notificaciones administrativas; ya sea de forma electrónica o de manera personal y directa. Efectivamente, uno de los aspectos más criticables del nuevo medio de notificación entre los administrados y las Administraciones públicas se encuentra en la dispar regulación (y consecuencias) de las notificaciones administrativas en función del medio seleccionado por la Administración respectiva. El artículo 43.2 de la Ley 39/2015 habilita que la notificación electrónica se tenga por efectuada con el mero transcurso del plazo de 10 días desde la puesta a disposición en el buzón del correo electrónico del obligado tributario del acto administrativo que se pretende notificar. De ello se deducen dos consecuencias:

- 1.^a Que se hace innecesario acudir al régimen de notificación edictal, a diferencia de lo que ocurre con el régimen tradicional de notificaciones administrativas, de naturaleza personal y directa. En la notificación electrónica tal trámite sencillamente desaparece y con ello la última posibilidad (por remota que pudiera llegar a ser) de que el administrado pueda tener conocimiento del acto que se trata de notificar, en este caso, por la Administración tributaria.
- 2.^a Que la aplicación literal de dicho precepto (art. 43.2 Ley 39/2015) enerva la doctrina constitucional que obliga a los tribunales y (por extensión, a fin de evitar situaciones de indefensión) a las Administraciones a desarrollar una mínima labor investigadora de domicilios alternativos en los que tratar de notificar el acto en cuestión. En efecto, con relación a las notificaciones procesales y administrativas tradicionales se ha elaborado un cuerpo de doctrina que establece que:

[...] En síntesis, hemos reiterado la gran relevancia que posee la correcta constitución de la relación jurídica procesal para *garantizar el derecho de defensa reconocido en el artículo 24 CE*, que implica la posibilidad de un juicio contradictorio en que las partes puedan hacer valer sus derechos e intereses legítimos. De ahí la especial trascendencia de los actos de comunicación [...] el órgano judicial *no solo el deber de velar por la correcta ejecución de los actos de comunicación, sino también el de asegurarse que dichos actos sirven a su propósito de garantizar que la parte sea oída en el proceso*. Ello comporta, en lo posible, la exigencia del emplazamiento personal de los afectados y, con otra perspectiva, la limitación del empleo de la notificación edictal a aquellos supuestos en los que no conste el domicilio de quien haya de ser emplazado o bien se ignore su paradero (ya desde la STC 9/1981, de 31 de marzo). En congruencia con lo anterior hemos señalado que la modalidad del emplazamiento edictal, aun siendo

válida, constitucionalmente exige, por su condición de último remedio de comunicación, «no solo el agotamiento previo de las otras modalidades de más garantía y la constancia formal de haberse intentado practicarlas, *sino también que el acuerdo o resolución judicial de tener a la parte como persona en ignorado paradero o de domicilio desconocido, presupuesto de la citación por edictos, se halle fundado en criterio de razonabilidad que lleve a la convicción o certeza de la inutilidad de aquellos otros medios normales de comunicación* (SSTC 39/1987, de 3 de abril; 157/1987, de 15 de octubre; 155/1988, de 22 de julio, y 234/1988, de 2 de diciembre)» (STC 16/1989, de 30 de enero, FJ 2; en el mismo sentido las posteriores SSTC 219/1999, de 29 de noviembre, FJ 2; 65/2000, de 13 de marzo, FJ 3, y 268/2000, de 13 de noviembre, FJ 4). En tales casos resulta exigible que el órgano judicial observe una especial diligencia, agotando previamente todas las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción por su destinatario de la notificación. Así hemos declarado que, cuando **del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado, debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos** (entre otras muchas, la reciente STC 40/2005, de 28 de febrero, FJ 2) (Sentencia del TC 93/2009, de 20 de abril –NCJ049346–, fundamento tercero⁴) (la cursiva es mía).

O más recientemente, cabe invocar la Sentencia del TC 160/2020, de 16 de noviembre (NCJ065195), en la que no se duda en calificar de irregular la falta de notificación de las actuaciones administrativas en el domicilio «verdadero» del demandante de amparo, del que, *ab initio*, tenía conocimiento la misma Administración tributaria:

[...] *no cabe considerar que la apreciación por la Sala de que el acto administrativo había sido debidamente notificado resulte conforme con el derecho a una resolu-*

⁴ En los mismos términos, la Sentencia del TC 6/2017, de 16 de enero (NCJ062076):

Ello implica que el órgano judicial tiene no solo el deber de velar por la correcta ejecución de los actos de comunicación procesal, sino también el de asegurarse de que dichos actos sirven a su propósito de garantizar que la parte sea oída en el proceso. Ello comporta, en lo posible, *la exigencia del emplazamiento personal de los afectados y, desde otra perspectiva, la limitación del empleo de la notificación edictal a aquellos supuestos en los que no conste el domicilio de quien haya de ser emplazado o bien se ignore su paradero*. En este sentido hemos declarado que, *cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado, debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos* (por todas, SSTC 40/2005, de 28 de febrero, FJ 2; 293/2005, de 21 de noviembre, FJ 2, y 245/2006, de 24 de julio, FJ 2). (Sentencia del TC 6/2017, fundamento tercero) (la cursiva es mía).

ción fundada en Derecho, ex art. 24.1 CE. El órgano judicial actuante, en efecto, ignoró que dichas notificaciones debían ser calificadas de defectuosas *porque las mismas no se llevaron a cabo con la diligencia que la administración debía desplegar para hacer posible la notificación personal a la interesada*. No puede considerarse que haya existido falta de diligencia de la propia recurrente, pues es lo cierto que, como relatan y precisan el Ministerio Fiscal y la propia demandante, en diversos registros y documentos **constaba a la administración su real domicilio** (DNI, empadronamiento, declaraciones IRPF, etc.). La sentencia recurrida **obvió que la administración dirigió la notificación en fase de apremio al verdadero domicilio de la recurrente y no lo hizo en cambio en los momentos anteriores, pese a conocerlo, lo que ha supuesto que la administración se beneficiara de su propia irregularidad**. Como resultado de esto, la falta de conocimiento de la operación de revisión de la administración le impidió a la recurrente alegar y contradecir en periodo voluntario de pago, incluso abonar la deuda sin devengo de los recargos que aumentaron su carga tributaria, tal y como se deriva de los importes reseñados en la liquidación provisional e, incrementado, en las providencias de apremio. La validez que otorga la sentencia recurrida a la notificación defectuosa condicionó la motivación que funda la respuesta judicial y, de modo particular, el criterio equivocado que sienta la sentencia recurrida sobre la prescripción alegada, considerándola interrumpida en plazo y por ende conformes a la ley los actos dictados, vulnerando así el derecho de la demandante a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Dicha vulneración ha de traer consigo, como se adelantó, la estimación de la demanda, acordándose como medidas de reparación del derecho fundamental la nulidad de dicha sentencia de instancia, así como la retroacción de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a su dictado, para que la Sección competente pronuncie una nueva sentencia que resulte respetuosa con el derecho fundamental declarado (Sentencia del TC 160/2020, fundamento cuarto) (la cursiva es mía).

3.1. Pues bien, la referida aplicación literal del artículo 43.2 de la Ley 39/2015 conduce derechamente a la inoperatividad de dicha jurisprudencia constitucional, tal y como ocurre en el caso analizado y resuelto en la Sentencia del TC 147/2022, donde la Administración tributaria se ha limitado a aplicar estrictamente el régimen jurídico vigente para las notificaciones electrónicas⁵. De manera que, si el obligado tributario no accedió a su buzón de correo electrónico en el meritado plazo de 10 días desde su puesta a disposición, será su problema y se le tenga por notificado a todos los efectos, continuando el procedimiento. Esta aplicación literal (y, asimismo, permítasenos la expresión, *aconstitucional*) del régimen jurídico de las notificaciones electrónicas origina genuinos *procedimientos virtuales*, que se inician, se instruyen y se finalizan sin la intervención del obligado tributario. Y estas situa-

⁵ No en vano la Sentencia del TC 147/2022 reconoce que «la actuación llevada a cabo por 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 (fundamento quinto).

ciones son las que, cabalmente, persigue corregir el TC en la sentencia aquí analizada al proyectar su antecitada doctrina, prevista inicialmente para las notificaciones procesales y administrativas personales y directas, al marco de las notificaciones electrónicas. De forma que también en estos casos sea necesario que la Administración tributaria despliegue una mínima actividad investigadora al objeto de identificar otros posibles domicilios de notificación, distinto del electrónico.

4. En este sentido, llama la atención que en un caso como el aquí analizado, donde todos los intentos de notificación electrónica fueron fallidos, la Administración tributaria en ningún momento se planteara (pese a que el administrado estuviera adscrito a dicho régimen de notificaciones) la posibilidad de efectuar al menos un intento de notificación personal y directa en el domicilio fiscal declarado del obligado tributario, durante la tramitación del procedimiento de gestión tributaria.

Repárese que el artículo 48.1 de la LGT establece que la funcionalidad principal del domicilio fiscal es precisamente la de servir de «*lugar de localización* del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria». Y que, como tal, despliega plenos efectos en el ordenamiento tributario, con independencia del régimen de notificaciones administrativas (tradicional o electrónico) en el que se halle inscrito el obligado tributario.

En consecuencia, como queda dicho, la Sentencia del TC 147/2022 sienta un precedente útil y necesario que estandariza el régimen de garantías de notificaciones administrativas, al proyectar la doctrina constitucional precedente (formada y prevista inicialmente para las notificaciones personales y directas) al nuevo marco de notificaciones electrónicas. Pues parece fuera de toda duda que el referido régimen de garantías no puede ser distinto (y mucho menos, de menor intensidad) en función del cauce de notificación activado por la Administración respectiva.

En esta línea, el TS ya anunció lo siguiente:

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] [...] lo realmente sustancial es que el interesado llegue al conocimiento del acto, sea uno u otro el medio, y por consiguiente pudo defenderse, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, en cuyo caso no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio

general de buena fe que rigen en esta materia, Sentencias del Tribunal Constitucional 101/1990, de 4 de junio, FJ 1; 126/1996, de 9 de julio, FJ 2; 34/2001, de 12 de febrero, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de mayo, FJ 2; y 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2]. Por ello, *como este Tribunal ha dicho, lo relevante, pues, 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*. Todo lo cual lleva a concluir, en palabras del propio Tribunal Constitucional, que ni toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del artículo 24.1 de la CE, *ni, al contrario, una notificación correctamente practicada en el plano formal supone que se alcance la finalidad que le es propia, es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece*, Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1991, FJ 5; 290/1993, FJ 4; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2]. (Sentencia del TS de 16 de noviembre de 2016, rec. cas. núm. 2841/2015 –NFJ064636–, fundamento tercero) (la cursiva es mía)⁶.

En definitiva, esta sentencia del TC supone un paso adelante en la concreción de las garantías que deben respetarse en la práctica de notificaciones electrónicas. No hay duda de que este nuevo régimen de notificaciones acelera y dinamiza las relaciones entre los administrados y las Administraciones⁷; de ahí su implementación progresiva en nuestro ordenamiento, pero de ninguna manera esta integración puede derivar en una merma sobre los derechos de los particulares, que acabe en verdaderas situaciones de indefensión a través de la incoación de procedimientos *virtuales* o *ficticios*, sin intervención del obligado tributario, con base en una aplicación estricta (pero desconectada de las garantías constitucionales aplicables cualquiera que sea el medio de comunicación aplicado) de la normativa reguladora de las notificaciones electrónicas⁸.

⁶ Como ya tuvimos ocasión de manifestar, la inserción de la notificación electrónica no ha supuesto un cambio de paradigma, entendido en términos de relajación, del régimen de garantías que debe estar presente en cualquier práctica de notificación administrativa, de manera que

pudiera pensarse que con la notificación electrónica dichas garantías pueden verse mermadas en favor de una pretendida celeridad y eficiencia de los procedimientos administrativos (y tributarios); legitimando procesos automáticos de notificación y rechazo de las mismas, a través de la creación de ficciones jurídicas (García Díez, 2020, p. 315).

⁷ Sobre las ventajas del régimen de notificaciones electrónicas, véase a Magro Servet (2022, pp. 97-98).

⁸ En definitiva, como destaca Álvarez Barbeito, «resulta evidente que tanto la regulación normativa de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, como su aplicación e interpretación, son sustancialmente mejorables, ya que son muchas las controversias que genera la aplicación práctica del sistema (2022, p. 48).

Referencias bibliográficas

- Álvarez Barbeito, P. (2022). Notificaciones tributarias electrónicas: principales controversias derivadas de su práctica. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 467, 5-50.
- García Díez, C. (2011). La indebida aplicación de la notificación edictal: incoación, desarrollo y finalización de procedimientos tributarios *virtuales* (o *inaudita parte*): la necesidad de fundar *un criterio de razonabilidad que lleve a la convicción o certeza de la inutilidad* de la notificación personal. *REGAF*, 62, 8-22.
- García Díez, C. (2020). Notificaciones electrónicas y garantías del contribuyente. En M. C. Cámara Barroso y D. Megino Fernández, *Plataformas digitales: problemas jurídicos derivados de su actuación* (pp. 313-352). CEF.
- Magro Servet, V. (2022). Hacia un domicilio electrónico obligatorio de las personas físicas ante la Administración pública en materia de notificaciones. *Revista CEFLegal*, 263, 69-100.