

## SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- 460** *Sala Primera. Sentencia 147/2022, de 29 de noviembre de 2022. Recurso de amparo 3209-2019. Promovido por Aurora Publicidad, S.R.L., en relación con las resoluciones dictadas por las salas de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional y por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en liquidación provisional del impuesto sobre el valor añadido de 2012. Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión: liquidaciones tributarias practicadas y ejecutadas forzosamente sin que la afectada tuviera conocimiento de las notificaciones efectuadas en su dirección electrónica habilitada.*

ECLI:ES:TC:2022:147

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por el magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, presidente; los magistrados don Santiago Martínez-Vares García y don Ricardo Enríquez Sancho, y las magistradas doña María Luisa Balaguer Callejón y doña Inmaculada Montalbán Huertas, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 3209-2019, promovido por Aurora Publicidad, S.R.L., representada por el procurador de los tribunales don Francisco de Paula Martín Fernández y asistida por el abogado don Francisco Moriel Cambres, frente a: (i) la resolución de 10 de abril de 2017, del director del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que acordó inadmitir a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los cuatro trimestres del ejercicio 2012, de 14 de mayo de 2014, dictada por la administración de El Escorial de la referida agencia; y (ii) subsidiariamente, contra la providencia de 11 de abril de 2019, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que resolvió inadmitir a trámite el recurso de casación preparado frente a la sentencia de 2 de octubre de 2018 (recurso de apelación núm. 38-2018), de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de 9 de febrero de 2018 (procedimiento ordinario núm. 30-2017), del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 5. Ha comparecido la abogacía del Estado y ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha sido ponente el presidente, don Pedro José González-Trevijano Sánchez.

#### I. Antecedentes

1. El 22 de mayo de 2019, el procurador de los tribunales don Francisco de Paula Martín Fernández, en nombre y representación de Aurora Publicidad, S.R.L., formuló demanda de amparo contra las resoluciones mencionadas en el encabezamiento.

2. El presente recurso trae causa de los siguientes antecedentes:

a) El 12 de octubre de 2011, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria), concretamente la administración de El Escorial, dictó acuerdo de inclusión obligatoria de la demandante 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».

b) En el acuse de recibo de la oficina de correos de Navalagamella, que obra al folio 12 del expediente administrativo, consta que el certificado tenía por objeto la "notificación inclusión NEO [notificación electrónica obligatoria] campaña [general]" y el destinatario era «Aurora Publicidad, S.R.L.», con domicilio en la «calle Las Eras, 8, 28212 Navalagamella». El primer intento de notificación tuvo lugar el 25 de octubre de 2011 y no pudo practicarse por el motivo «[a]usente reparto»; el segundo intento fue realizado el 27 de octubre de 2011 con el mismo resultado, por lo que se dejó aviso de llegada en el buzón. Finalmente consta «[e]ntregado» 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 Jesús Rincón José, representante legal de Aurora Publicidad, S.R.L., nacida el 26 de julio de 1995.

c) El 24 de febrero de 2014, la administración de El Escorial de la Agencia Tributaria acordó iniciar procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, al haberse detectado ciertas incidencias respecto de los cuatro trimestres del IVA del ejercicio 2012 correspondientes a Aurora Publicidad, S.R.L. Por ello, «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».

El citado acuerdo se remitió a la demandante de amparo a través de la dirección electrónica habilitada asignada, el 24 de febrero de 2014. En relación con dicho envío consta la siguiente certificación:

«El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de Aurora Publicidad, S.R.L., (B82562265) con fecha 24-02-2014 y hora 20:12, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas.

Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas, sin que Aurora Publicidad, S.R.L., (B82562265) 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 07-03-2014 y

hora 00:14, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.»

d) El 8 de abril de 2014, se formuló propuesta de resolución y confirió trámite de alegaciones a la entidad interesada. Dicha propuesta se notificó mediante dirección electrónica habilitada, el día 8 de abril de 2014; y en relación con la misma figura el siguiente certificado:

«El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de Aurora Publicidad, S.R.L., (B82562265) con fecha 09-04-2014 y hora 08:20, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas.

Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas, sin que Aurora Publicidad, S.R.L., (B82562265) 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 20-04-2014 y hora 00:58, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.»

e) Por resolución de 14 de mayo de 2014 se dictó acuerdo de liquidación provisional, cuya cuantía ascendió a 52 873,95 €, en relación con el IVA de los cuatro trimestres del ejercicio 2012. En el apartado «[h]echos y fundamentos de Derecho que motivan la resolución» la administración de la Agencia Tributaria indicada justificó la modificación de las bases imponibles y cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido la entidad demandante de amparo cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el título VIII, capítulo I, de la Ley 37/1992. Y ello, porque:

«Esta oficina emitió, con fecha 24/02/2014, un requerimiento para la aportación de los libros registros y facturas correspondientes a los cuatro periodos de liquidación trimestrales del ejercicio 2012, iniciándose con su notificación un procedimiento de comprobación limitada y con fecha 07/03/2014 fue notificado telemáticamente. Finalizado el plazo para la atención del requerimiento, no consta que haya aportado los justificantes que en él se solicitaban. Dispone el art. 99.Tres párrafo 2 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido que cuando hubiese mediado requerimiento de la administración, serán deducibles en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto. En particular, el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.»

La mencionada resolución fue notificada en la misma fecha; y respecto de la misma, consta la siguiente certificación:

«El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de Aurora Publicidad, S.R.L., (B82562265) con fecha 14-05-2014 y hora 22:27, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas.

Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas, sin que Aurora Publicidad, S.R.L., (B82562265) 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 25-05-2014 y

hora 00:15, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.»

f) Una vez iniciada la vía de apremio, en fecha 30 de noviembre de 2015 la demandante de amparo dirigió escrito a la Agencia Tributaria y al Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en el que interesó que se tuviera por interpuesta reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional del IVA del ejercicio 2012 y que se procediera «a la liquidación definitiva de dicho tributo y periodo a cuyo fin solicitamos se inicien los trámites de inspección tributaria».

g) Por resolución de 31 de marzo de 2016, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid inadmitió a trámite la reclamación económico-administrativa por extemporánea, al haberse superado el plazo de un mes establecido en el art. 235.1 de la Ley general tributaria (LGT), entre la fecha de interposición de la reclamación y la de la liquidación provisional correspondiente al ejercicio 2012. Frente a esta resolución, la entidad recurrente no interpuso el recurso contencioso-administrativo que, según se le indicó en la notificación practicada, cabía formular.

h) Por escrito presentado el 30 de diciembre de 2016, la mercantil demandante interesó que, conforme a lo dispuesto en el art. 217.1 a) LGT, se declarara la nulidad de pleno de derecho de la liquidación provisional relativa a los cuatro trimestres del IVA del año 2012. En relación con las notificaciones practicadas por vía electrónica alegó:

«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, S.R.L., 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 [...].

Aurora Publicidad, S.R.L., es una sociedad mercantil de muy pequeña entidad, que carece incluso de empleados, siendo su administrador único quien desarrolla todo el trabajo que precisa, y no disponía, en la fecha en que se procedió a la puesta a su disposición de las notificaciones descritas a través de la sede electrónica, de los medios técnicos suficientes ni de los conocimientos necesarios para el uso de dicha herramienta informática.

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, no solo atendiendo el pequeño tamaño de la sociedad emplazada, sino que debió también tener en cuenta que en la fecha de puesta a disposición de las notificaciones todavía era muy reciente el cambio de legislación que permitía tener por realizada la notificación transcurridos diez días desde la puesta a disposición, y tenía constancia de que el interesado jamás, con anterioridad a la puesta a disposición de la notificación a través de la sede electrónica, había entrado en la misma para hacer ningún tipo de comprobación o de gestión, por lo que es obvio que no la estaba usando, y era más que previsible que no se enterara de cualquier notificación remitida por dicha vía [...].

En definitiva, esta parte está siendo víctima de una interpretación rigorista de la normativa legal sobre la sede electrónica, la puesta a disposición de las notificaciones, y

la posibilidad de entenderlas notificadas transcurrido el plazo legal desde su puesta a disposición, que vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva de rango constitucional, por lo que viene a solicitarse se declare la nulidad de pleno de derecho por causa del artículo 217.1 a) de la LGT.»

i) En relación con la anterior solicitud, en fecha 19 de enero de 2017 se elaboró un informe por la administración de la Agencia Tributaria de El Escorial de cuyo contenido interesa destacar lo siguiente:

«El 2 de noviembre de 2011 se notificó mediante su recogida en correos por doña [A.R.C.] (33938860F) constando en el acuse "familiar", notificación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada y asignación de la misma para la práctica de notificaciones y comunicaciones por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Consta como obligado efectivo en NEO el 4 de noviembre de 2011.

Todas las notificaciones posteriores se realizaron en la dirección electrónica habilitada.»

Por resolución de 10 de abril de 2017, el director del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria acordó la inadmisión a trámite de la solicitud de nulidad a que se ha hecho mención. En el fundamento jurídico cuarto se razona del siguiente modo:

«El art. 217.1 a) de la LGT dispone la nulidad de los actos administrativos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, esto es, los recogidos en los arts. 14 a 29 y 30.2 de la Constitución, que son los únicos cuya tutela es susceptible de amparo (art. 53.2 CE).

Para que la indefensión pueda originar la nulidad de un acto administrativo es preciso que tenga relevancia constitucional (STS de 9 de junio de 2011), por lesionar el derecho recogido en el artículo 24 CE, que establece: "Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.»

El Tribunal Supremo ha delimitado el concepto de tutela judicial efectiva en los procedimientos administrativos, entre otras muchas, en sus sentencias de 20 de junio de 1998 (RJ 1998/5914) y 20 de julio de 2012 (RJ 2012/8104) en la que declara lo siguiente:

«[...] debe atenderse a una doctrina jurisprudencial reiterada, según la cual, "el artículo 24 de la Constitución extiende su ámbito de aplicación a las actuaciones judiciales, a las administrativas sancionadoras, a las que se aplican los principios básicos del ordenamiento penal, y a aquellas otras actuaciones administrativas que impidan el acceso a la jurisdicción" (sentencias del Tribunal Supremo de 6 de junio de 1991 (RJ 1991, 4961), de 24 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 8668), de 23 de junio de 1995 (RJ 1995, 4975) y auto de 2 de octubre de 1998 (RJ 1998, 9264), entre otras).»

Y en el fundamento jurídico quinto consta la siguiente argumentación:

«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, que, básicamente, es la siguiente:

- Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos (BOE de 23 de junio): artículos 27 y 28.
- Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, (BOE de 18 de noviembre): artículos 32 y 38.
- Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de



aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio: artículo 115 *bis*, introducido por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero (BOE de 19 de enero).

– Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT (BOE de 16 de noviembre).

Así, el 2 de noviembre de 2011 se notifica a la entidad mediante correo certificado la comunicación de inclusión en el sistema obligatorio de notificaciones tributarias por medios electrónicos (art. 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre). A partir de ese momento la sociedad está obligada a recibir en la dirección electrónica habilitada las notificaciones que la Agencia Tributaria le envíe por medios electrónicos.

Conforme a la información facilitada por el prestador del servicio de notificaciones electrónicas de la AEAT, las notificaciones emitidas a partir de ese momento fueron puestas a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada, sin acceder a su contenido en el plazo de diez días naturales, por lo que se entendieron rechazadas, conforme a lo dispuesto en el art. 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio.

Según señala el Consejo de Estado en dictamen 1139/2013 de 10 abril de 2014 "desde tal fecha nacia la obligación para la interesada de atenerse a las reglas de la NEO en sus relaciones con la AEAT. De esta manera, la perturbación que se haya podido producir en sus intereses no se ha debido a la actuación de la administración tributaria, sino, en todo caso, a la defectuosa gestión interna subsiguiente a recibir aquella notificación".

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. Como reiteradamente ha sostenido el Tribunal Constitucional, la indefensión no se produce si la situación en la que el ciudadano se ha visto colocado le es imputable por falta de la necesaria diligencia en la defensa de sus intereses (STC 48/1984, de 25 de abril, entre otras).

Resulta aplicable al caso la argumentación de la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2015:

"El hecho de que no tuviera, según la parte, capacidad técnica (software ni hardware), para recibir notificaciones por ese medio no es sino falta de diligencia necesaria, máxime cuando consta en autos, y así se ha reiterado por la administración, en la diligencia final practicada por esta Sala, que le fue notificada la inclusión en el sistema dirección electrónica habilitada NEO [...] mediante entrega por el servicio de correos [...].

Nada le impedía, por otra parte, aun careciendo de medios técnicos, otorgar apoderamiento incluso mediante comparecencia personal del poderdante ante una oficina de la AEAT para que un tercero recibiera las notificaciones en su dirección electrónica como le habilita la propia normativa [...]. Y naturalmente no puede hallar indefensión cuando esta, de producirse, que no es el caso, proviene de su propia negligencia, como ha declarado la STC 87/2003, de 19 de mayo, recurso de amparo 138-1998 [...].

De no ser así, y como acertadamente expone la representación del Estado, se dejaría en manos del contribuyente el incumplimiento de sus obligaciones tributarias y accesorias (en este caso) bajo el pretexto de no tener medios para ello [...].

En este sentido, el que el recurrente no dispusiera de hardware o software, no resulta equiparable en modo alguno a la imposibilidad material de recibir notificaciones electrónicas por parte de quien las tiene, situación a la que alude el artículo 28.3 de la Ley 11/2007 [...].

En resumen, a partir del 5 de octubre de 2011, en el que se notifica a la entidad, en los términos antes referidos, la comunicación de inclusión en el sistema obligatorio de

notificaciones tributarias electrónicas, la interesada estaba obligada a recibir en la dirección electrónica habilitada las notificaciones que la administración le enviara por medios electrónicos, debiendo ocuparse la sociedad de disponer de las instalaciones o servicios necesarios para ello."

Por otra parte, de estar disconforme con la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que declaró extemporánea la reclamación económico-administrativa, la entidad pudo presentar recurso contencioso-administrativo para obtener un pronunciamiento judicial al respecto.

El hecho de que la reclamante considere que la administración no efectuó todas las comprobaciones posibles relativas al IVA soportado deducible no puede equipararse ni a una ausencia total y absoluta de procedimiento ni a una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, como esta se ha delimitado en el fundamento de Derecho cuarto.

En suma, procede declarar inadmisibles las solicitudes de declaración de nulidad de pleno derecho formuladas, al concurrir una de las circunstancias descritas en el art. 217.3 de la LGT, en concreto, la misma carece manifiestamente de fundamento.»

j) Con fecha 14 de junio de 2017, la demandante de amparo interpuso recurso contencioso administrativo contra la anterior resolución, cuyo conocimiento correspondió al Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 5, que incoó el procedimiento ordinario núm. 30-2017. En lo que ahora interesa, procede destacar que en el escrito de demanda señala que:

«En fecha 2 de noviembre de 2011 (folios 10 a 12 del expediente administrativo) se intentó la notificación en el domicilio social de mi representada, mediante correo certificado que fue recibido por la hija del administrador único de mi mandante, que en dicha fecha era menor de edad, su inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada [...], en virtud de la cual, desde dicha notificación, mi representado pasaría a recibir todas las notificaciones de la AEAT a través de este medio.»

Tras invocar la STS, Sala Tercera, de 16 de noviembre de 2016, en la demanda indicada se afirma que la recurrente:

«[E]stá siendo víctima de una interpretación rigorista de la normativa legal sobre la sede electrónica, la puesta a disposición de las notificaciones, y la posibilidad de entenderlas notificadas transcurrido el plazo legal desde su puesta a disposición, que vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva de rango constitucional, dado el conocimiento efectivo por parte de la Agencia Tributaria de que no se había accedido a las notificaciones, a pesar de lo cual saca las conclusiones de la incomparecencia en completo perjuicio del contribuyente, colocando a mi mandante en franca indefensión.

Debe además tenerse en cuenta que no existe constancia fehaciente de que la hija del administrador único de mi mandante, que había nacido el 25 de julio de 1995 y, por lo tanto tenía apenas dieciséis años cuando recibió la notificación, el 2 de noviembre de 2011, de inclusión en el sistema de sede electrónica, entregara dicha notificación a Aurora Publicidad. Dicha notificación, al ser su receptora menor de edad, y no guardar ninguna relación con la mercantil demandante, atenta el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal y de liberalización de los servicios postales, que en su artículo 32 dispone que en materia de entrega de los envíos postales, "se entenderán autorizados por el destinatario, de no constar expresa prohibición, las personas mayores de edad presentes en su domicilio que sean familiares suyos o mantengan con él una relación de dependencia o convivencia". Pero es que en el caso de notificaciones a personas jurídicas, como es en el presente caso, los requisitos que deben reunir las personas receptoras de las notificaciones se refuerzan, debiendo realizarse, de acuerdo con el artículo 44, "al representante de estas, o bien, a un empleado de la misma, haciendo constar en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso,

en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, su identidad, firma y fecha de la notificación, estampando, asimismo, el sello de la empresa".»

Más adelante, se alega:

«[A] la vista del expediente, se han podido comprobar algunos otros extremos que apuntan, aún más si cabe, a la nulidad de la resolución indicada por afectar derechos constitucionales, como son que la notificación de la inclusión en el NEO se hizo a una menor de edad sin ninguna relación con la mercantil demandante; que el inicio del expediente se debe a "ciertas incidencias", no descritas, y únicas sobre las que debe tratar su liquidación, que finalmente, sin embargo, afecta a todo el ejercicio 2012; y que las únicas actuaciones realizadas que llevan a la Agencia Tributaria a la liquidación en cuestión (folio 27 del expediente) son exclusivamente las notificaciones del requerimiento de fecha 7 de marzo de 2014 y la notificación de la propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones con fecha 20 de abril, lo que demuestra la ausencia de buena fe de la administración al basar una liquidación provisional exclusivamente en notificaciones no atendidas de las que conocía positivamente que el contribuyente no tenía conocimiento de las mismas. Es claro que, sin perjuicio de la obligatoriedad de mi mandante, de usar los sistemas de notificación de sede electrónica, si la liquidación a practicar por la Agencia Tributaria se va a basar, exclusivamente, en no haber atendido determinados requerimientos, esta, ante el conocimiento efectivo, puesto que el prestador de servicios de notificaciones electrónicas así se lo indica, de que mi mandante no había accedido al contenido de dichas notificaciones, debió haber realizado unas mínimas actuaciones que la garantizaran que el contribuyente estaba al tanto de las actuaciones que se estaban llevando a cabo, tales como haber mandado una carta o haberle llamado por teléfono, lo que le habría permitido tener conocimiento del expediente. Incumple los principios de buena fe que, con conocimiento de que mi mandante no estaba accediendo a la sede electrónica, se siguiera el procedimiento completamente, sin que se le hubiera remitido ninguna carta, ni, como es habitual incluso ante incomparecencias donde constan efectivamente recibidas las citaciones, se procediera a llamarle por teléfono antes de dictar ninguna resolución, aunque solo hubiera sido por comprobar el motivo por el que no se acudió a una cita ante la Agencia Tributaria.»

Finalmente, concluye que, al no haberse practicado debidamente la notificación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada, todas las comunicaciones realizadas posteriormente a través de este medio, especialmente las referidas al procedimiento de comprobación limitada del IVA de 2012 del que deriva la liquidación provisional que fija una deuda tributaria de 52 873,95 euros, deben entenderse nulas y carentes de eficacia.

k) El 9 de febrero de 2018, el órgano judicial dictó sentencia, núm. 19/2018, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la demandante. Tras sintetizar los antecedentes que consideró de interés así como la normativa y jurisprudencia que se estimó de aplicación al caso, en el fundamento jurídico cuarto se expone lo siguiente:

«[S]i observamos el poder aportado con el presente recurso, vemos que el representante de la actora es don Jesús Rincón José, con domicilio en Navalagamella (Madrid), urbanización Las Eras, 8; el cual coincide con el domicilio social de la actora: Navalagamella (Madrid), urbanización Las Eras, 8.

Y a tal dirección es donde se remitió la notificación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada; siendo recogida por un familiar: [A.R.C.] (hija del representante de la recurrente), nacida el 26-7-95.

Cabe citar el art. 5 del 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,



según el cual "1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su sede electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>) a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos".

El aludido art. 109 preceptúa "El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección".

El art. 111 reza "1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante".»

Tras compendiar la jurisprudencia que estimó de aplicación al caso y el régimen jurídico establecido al respecto por el art. 59 de la Ley 30/1992, finalmente ofrece la siguiente argumentación:

«El Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal y de liberalización de los servicios postales; su art. 41 dice "1. Los requisitos de la entrega de notificaciones, en cuanto a plazo y forma, deberán adaptarse a las exigencias de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de aquella sin perjuicio de lo establecido en los artículos siguientes.

2. Cuando se practique la notificación en el domicilio del interesado y no se halle presente este en el momento de entregarse dicha notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

3. Deberá constar la fecha, identidad, número del documento nacional de identidad o del documento que lo sustituya y firma del interesado o persona que pueda hacerse cargo de la notificación en los términos previstos en el párrafo anterior, en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso, aviso de recibo que acompañe dicha notificación, aviso en el que el empleado del operador postal deberá hacer constar su firma y número de identificación."

No cabe duda, a tenor de la normativa reseñada y sentencias igualmente trascritas, que la notificación en liza se hizo correctamente. Se entregó en el domicilio de la actora, a la hija del representante legal; constaba la relación familiar y DNI.

La normativa aplicable no exige que el receptor de la notificación sea mayor de edad.

Contaba con dieciséis años. Edad a la que, el Código civil autoriza a realizar actos de importancia. *V. gr.* Pueden contraer matrimonio en caso de emancipación.

También pueden ser testigos, incluso los menores de catorce años.

No cabe acoger los argumentos esgrimidos para interesar la nulidad de la notificación y por ende de la liquidación provisional porque la misma es correcta; no pudiendo exigir a la administración una diligencia que la propia parte no ha tenido.

Se insiste que el ámbito de análisis de este proceso es limitado.

No concurre la causa de nulidad invocada; y en consecuencia, procede desestimar el presente recurso.»

l) Frente a la anterior sentencia, la entidad demandante interpuso recurso de apelación. Por sentencia núm. 165/2018, de 2 de octubre, la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rollo de apelación 38-2018) desestimó el referido recurso. En su fundamento jurídico tercero, el citado tribunal argumenta del siguiente modo:

«Las alegaciones de la recurrente son todas cuestiones de estricta legalidad ordinaria; al tiempo, que no puede aceptarse que las actuaciones de la AEAT adolecen del defecto que se les pretende achacar.

El juez central de lo contencioso-administrativo núm. 5 ha examinado el expediente administrativo y ha comprobado se aprecia que la notificación que se pone en duda en el presente recurso contiene todos los datos identificativos del acto notificado, contiene los datos del destinatario, nombre social y domicilio del representante de la entidad, debidamente cumplimentados fueron dirigidas al domicilio fiscal del representante y fue recibida la notificación por su hija que por entonces contaba con dieciséis años de edad, y se identifica con su nombre y apellidos, constando la relación familiar y el DNI.

No se puede invocar el motivo del artículo 217.1 a), esto es, actos dictados en materia tributaria que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y que concreta el recurrente en el derecho a la tutela judicial, al desconocimiento de los actos de liquidación tributaria llevados a cabo por cuanto las notificaciones no fueron atendidas, lo que le causa indefensión, artículo 24 CE. Y no lo puede invocar por cuanto 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.

Por supuesto que el derecho a la tutela judicial efectiva, que también incluye el derecho a hacerse oír y, ser emplazado en la forma legalmente prevista es un derecho que puede ser vulnerado ante la inexistencia de una notificación en forma legal. Pero no puede alegar esa vulneración quien, a pesar de haberse llevado a cabo y conforme a derecho la notificación del acto administrativo, deja pasar los efectos de dicha notificación, por lo que no existe vulneración de derecho fundamental alguno.

El art. 110 de la LGT vigente distingue, a estos efectos, entre procedimientos iniciados a instancia del interesado y procedimientos iniciados de oficio: [...]

Y el artículo 111: "Personas legitimadas para recibir las notificaciones. [...]".

En el presente caso, consta plena y correctamente identificada la persona que recibió la notificación y su relación de parentesco, expresando su DNI. La notificación fue recibida por persona legitimada al efecto y debe por tanto, tener plena validez. Y ello sin necesidad de valorar la edad de la persona que recibió la notificación que entonces contaba con dieciséis años de edad, y con un vínculo de parentesco tan evidente con el representante de la entidad. En cualquier caso ha resultado indubitada la recepción por el actor de dicha notificación, de ahí que fuera procedente la inadmisión de la solicitud de nulidad de pleno derecho.

No existiendo, en consecuencia, el motivo invocado por la parte actora para declarar la nulidad de pleno derecho de los actos descritos, procede la confirmación íntegra de la resolución impugnada, al ser ajustada a derecho [...].»

m) Disconforme con lo resuelto, Aurora Publicidad, S.R.L., presentó escrito de preparación de recurso de casación, que se tuvo por preparado por auto del tribunal de apelación de fecha 11 de diciembre de 2018. No obstante, por providencia de fecha 11 de abril de 2019, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo acordó la inadmisión a trámite de la mencionada impugnación de conformidad con lo previsto en el artículo 90.4, letras b) y d), de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA):

«(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.

Por tanto, en lo que respecta a la invocación del artículo 88.3, letra b), LJCA, la parte recurrente no justifica la concurrencia del presupuesto para que opere la presunción que dicho precepto establece, pudiendo ser inadmitido este recurso mediante providencia (*vid.* auto de 30 de marzo de 2017, RCA/266/2016, FJ 2, y los que en él se citan).»

3. En la demanda de amparo se alega, con carácter principal, la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), en las vertientes del derecho de audiencia y el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho en el ámbito administrativo, con proscripción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Dicha lesión se atribuye a la resolución de la Agencia Tributaria de 10 de abril de 2017, que inadmite a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional de los cuatro trimestres del IVA del ejercicio 2012.

a) En primer lugar señala que la referida resolución afecta al «principio básico a ser oído y evitar la indefensión» que también concierne cumplir a la administración pública y, por ello, debería ser especialmente diligente en su observancia. Sin embargo, tanto en la vía administrativa como en sede judicial, la mercantil recurrente ha sido víctima de una interpretación rigorista de la normativa sobre la sede electrónica, al entender que transcurrido el plazo de diez días desde la puesta a disposición de las notificaciones estas surten efecto, pese a tener conocimiento la Agencia Tributaria de que aquella no accedió a las notificaciones, lo que la ha colocado en franca indefensión. Indica, además, que no existe constancia fehaciente de que la hija del administrador único de la entidad demandante, entonces de dieciséis años de edad, entregara a este último la notificación del acuerdo de inclusión de Aurora Publicidad, S.R.L., en el sistema de sede electrónica. Y al ser aquella menor de edad y no guardar relación alguna con la mercantil indicada, la referida notificación incumplió lo dispuesto en los arts. 32 y 44 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre.

b) También considera vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), porque al no atender la mercantil demandante el requerimiento de aportación documental, en la liquidación del IVA correspondiente al ejercicio 2012, se consideraron no justificados los importes en concepto de IVA soportado que en las correspondientes autoliquidaciones incluyó esta última. Afirma que la Agencia Tributaria disponía de medios alternativos de comprobación de los que prescindió, —entre ellos, analizar las operaciones de más de 3000 euros declaradas por terceros—, pues se decantó por eliminar los importes declarados por IVA soportado, pese a que la documentación requerida no fue aportada por el desconocimiento del requerimiento.

Tras traer a colación la normativa que estimó de aplicación al caso, a saber, los arts. 109 a 112 LGT en relación con el art. 59.1 de la Ley 30/1992, entonces vigente, así como la doctrina recogida en las SSTC de 5 de octubre de 1989, FJ 2, y de 15 de diciembre de 2003 (sin más datos), concluye que la resolución de 10 de abril de 2017, que inadmitió la petición de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional referida, no es ajustada a derecho, por afectar «a derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional».

Con carácter subsidiario, afirma que la providencia de 11 de abril de 2019, en cuya virtud se acuerda la inadmisión del recurso de casación presentado contra la sentencia de 2 de octubre de 2018, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), en la vertiente de acceso a los recursos legalmente previstos, dada la «falta de motivación, arbitrariedad y manifiesta irrazonabilidad lógica». Tras sintetizar la doctrina constitucional que estimó relevante reprocha a la referida resolución que acuerde la inadmisión del recurso con someras citas de los preceptos legales «omitiendo la exteriorización de la necesaria operación lógica de inclusión de los hechos en la

norma, de tal modo que permita conocer los motivos últimos que llevan al Tribunal a la inadmisión del recurso.»

En virtud de lo expuesto con carácter principal interesa que se revoque la resolución de 10 de abril de 2017, de la Agencia Tributaria, “debiendo dictarse en su lugar sentencia por la que se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional del IVA de los cuatro trimestres del 2012”. Subsidiariamente, solicita la revocación de la providencia de 11 de abril de 2019 anteriormente mencionada, dictándose en su lugar otra por la que se acuerde admitir el escrito de preparación del recurso de casación.

4. Por providencia de 19 de abril de 2021, la Sección Segunda de este tribunal acordó admitir a trámite el presente recurso, al apreciar que concurre en el mismo una especial trascendencia constitucional [art. 50.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC)], 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 2 a)] 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 2 b)].

En aplicación de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, resolvió dirigir atenta comunicación a: la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, a fin de que, en plazo que no exceda de diez días, remita certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes al recurso de apelación núm. 38-2018; y a la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, a fin de que remita las actuaciones del recurso de casación núm. 218-2019. Y también acordó dirigir atenta comunicación al Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 a fin de que, en plazo que no exceda de diez días, remita certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes al procedimiento ordinario núm. 30-2017; debiendo previamente emplazarse, para que en el plazo de diez días puedan comparecer, si lo desean, a quienes hubieran sido parte en el procedimiento, excepto a la parte recurrente en amparo.

5. Por escrito presentado el 26 de mayo de 2021, la abogacía del Estado interesó que, en la representación que ostenta, se la tuviera por personada y parte en el presente recurso de amparo.

6. Por diligencia de ordenación de 14 de junio de 2021, la Secretaría de la Sala Primera de este tribunal tuvo por personada y parte a la abogacía del Estado, en nombre y representación de la Agencia Tributaria. También acordó dar vista de las actuaciones recibidas a las partes personadas y al Ministerio Fiscal por plazo común de veinte días, dentro de los cuales podrán presentar las alegaciones que estimen pertinentes, conforme determina el art. 52.1 LOTC.

7. El 12 de julio de 2021 presentó sus alegaciones Aurora Publicidad, S.R.L., en las que ratificó el contenido de la demanda de amparo.

8. El 14 de julio de 2021 presentó sus alegaciones la abogacía del Estado. Tras resumir la pretensión de la recurrente y detallar los antecedentes procesales que consideró de interés al caso, en primer lugar sostiene que el recurso de amparo es inadmisibile por falta de agotamiento de la vía judicial precedente, en relación con la vulneración del art. 24.1 CE en la vertiente de acceso al recurso. Y ello, porque la demandante no presentó incidente de nulidad de actuaciones frente a la providencia de 11 de abril de 2019, lo que hubiera permitido que el Tribunal Supremo evaluara esa queja.

Seguidamente, expone que el recurso de amparo ha sido planteado al revés, pues «la pretensión principal será la nulidad de la providencia de inadmisión del recurso de casación, ya que en el eventual caso de ser estimada implicará la retroacción de las actuaciones [...] al momento de valorar la admisión o no del recurso por parte del Tribunal Supremo».

Añade que si esta pretensión no se admite, procedería entonces analizar si se han vulnerado los principios del art. 24 CE en el seno de un procedimiento administrativo no sancionador. Y si se estimara la lesión atribuida a la resolución administrativa, el efecto no sería la nulidad de la liquidación del IVA provisional del 2012, sino la admisión de la solicitud de nulidad, a los efectos de iniciar el procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, conforme a lo previsto en el art. 217 LGT. Subsidiariamente, descarta que la providencia de inadmisión antes mencionada vulnere el derecho de acceso al recurso por falta de motivación, pues esta resolución contiene los requisitos exigidos por la doctrina constitucional sin incurrir en arbitrariedad o error patente o estar manifiestamente infundada.

Por último, la abogacía del Estado se pronuncia en sentido desestimatorio sobre la queja relativa a la vulneración del art. 24 CE, en la vertiente de obtener una resolución fundada en derecho en el procedimiento administrativo de revisión. Al respecto, advierte que las garantías del art. 24 CE no son aplicables al procedimiento administrativo en general salvo, con matices, que este sea sancionador (STC 9/2018, FJ 2). En el presente caso, el procedimiento seguido es de comprobación tributaria, el cual no tiene carácter sancionador, sino de gestión tributaria, cuya regulación se establece en el art. 136 LGT. Y el cauce para alegar defectos en la notificación administrativa no es el previsto en el art. 217.1 a) LGT, por vulneración del art. 24 CE, sino el previsto en el art. 217.1 e), «por vulneración total y absoluta del procedimiento, siempre que se haya causado indefensión material [lo que constituye una] cuestión de legalidad ordinaria», al igual que lo concerniente a la interpretación del cumplimiento de los requisitos exigidos por una norma reglamentaria para entender correctamente notificada una resolución administrativa en un procedimiento no sancionador.

Finalmente, afirma que la notificación realizada en el domicilio social a la hija del administrador, mayor de catorce años, fue perfectamente válida conforme a lo establecido en el art. 163.1 de la Ley de enjuiciamiento civil (LEC). Por otro lado, señala que la reciente doctrina constitucional (STC 40/2020) sobre notificaciones electrónicas en procesos judiciales, requiere que la primera notificación se realice de forma personal, pero sin dejar de dotar de efectos a las posteriores notificaciones electrónicas, dada la obligación de los justiciables de comunicarse con la administración por esa vía. Y en este caso, «la primera comunicación por la que se [...] informa a la sociedad del uso del sistema electrónico se hizo de forma personal por correo certificado con acuse de recibo».

9. El 3 de agosto de 2021 formuló sus alegaciones el fiscal. Tras exponer detalladamente la tramitación seguida en el ámbito administrativo, económico-administrativo y procesal, procede a sintetizar las pretensiones esgrimidas en la demanda de amparo, así como la tramitación seguida por este tribunal.

a) Seguidamente plantea, como cuestión previa, la inadmisibilidad del recurso de amparo. Refiere que el 9 de diciembre de 2014, la entidad demandante solicitó la práctica de una inspección tributaria, a fin de propiciar una liquidación definitiva que sustituyera a la provisional, en la que no se alegó ningún defecto en las notificaciones realizadas. Esta solicitud fue inadmitida por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 31 de marzo de 2016, y pese a la indicación de que frente a lo resuelto cabía interponer recurso contencioso-administrativo, la entidad recurrente consintió la misma y no interpuso el referido recurso. Así pues, cuando ulteriormente interesó la declaración de nulidad de pleno derecho, con base en las deficiencias de notificación que se indican en la demanda de amparo, la recurrente reabrió una vía administrativa ya cerrada –por consentida y no recurrida en su momento–, en la que *ex novo* planteó la vulneración del art. 24 CE por indefensión. Por tanto, al no haber agotado la vía impugnatoria mediante la interposición del recurso contencioso-administrativo frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, concurre el motivo de inadmisión de falta de agotamiento de la vía judicial (STC 165/2012, de 1 de octubre, FJ 2).



Para el caso de que el anterior óbice no fuera apreciado, el fiscal señala que la queja relativa a la vulneración del art. 24 CE, en la vertiente del derecho de acceso a los recursos, debe inadmitirse por no haber sido invocada tan pronto como, una vez conocida tal vulneración, hubiera lugar para ello [art. 44.1 c) LOTC; SSTC 66/2009, de 9 de marzo, FJ 2, y 12/2011, de 28 de febrero, FJ 2]. Y también incurre en el óbice de falta de agotamiento de la vía judicial, porque con posterioridad al dictado de la providencia que acordó la inadmisión del recurso de casación, la entidad recurrente no efectuó denuncia de la lesión sufrida a través de la interposición del incidente de nulidad de actuaciones previsto en el art. 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), a fin de dar oportunidad al órgano judicial de reparar la referida lesión, preservando así el carácter subsidiario del recurso de amparo.

b) Para el caso de no apreciar este último motivo de inadmisión, el fiscal estima que, conforme a la doctrina constitucional en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva, en la vertiente del derecho de acceso a los recursos, y desde el parámetro de control que corresponde a este tribunal (STC 7/2015, de 22 de enero, FJ 2), debe rechazarse la queja porque la indicada providencia no incorpora una motivación arbitraria, irrazonable o incurra en error patente.

c) A continuación, el fiscal se pronuncia sobre la queja de lesión del derecho reconocido en el art. 24.1 CE por la indefensión alegada en la demanda. Comienza por reflejar la doctrina constitucional referida a las garantías del art. 24.1 CE que son extensibles al procedimiento administrativo sancionador; en particular el derecho a no padecer indefensión, con invocación expresa de la STC 169/2020, de 16 de noviembre, FJ 3 a). No obstante, advierte que, a partir de la doctrina elaborada sobre las garantías del emplazamiento en los procesos judiciales, también se ha asentado una doctrina que concierne a los procedimientos no sancionadores, de la que es exponente la STC 111/2016, de 5 de abril, FJ 5. Luego, expresamente cita la STC 47/2019, de 8 de abril, FFJJ 2 y 3, que refleja la doctrina constitucional en materia de notificaciones electrónicas, y trae a colación la doctrina de este tribunal respecto de las notificaciones, en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 CE, incluida la atinente a la validez de la notificación edictal.

Posteriormente, enumera la normativa sustantiva que considera de aplicación al caso en la fecha en que se notificó la inclusión de la recurrente en el sistema de dirección electrónica habilitada (2 de noviembre de 2011); concretamente, los arts. 27, 28 y 32 de la Ley 11/2017, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos; y los arts. 4 y 5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre. En materia tributaria reseña los arts. 109 a 111, 136 y 137 LGT. Y respecto del procedimiento administrativo general, invoca los arts. 58 y 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. No obstante, señala que en el art. 14.2 de la Ley 39/2015 se establece la obligación de las personas jurídicas de relacionarse por medios electrónicos con las administraciones públicas.

d) En relación con el caso, el fiscal formula las siguientes consideraciones:

(i) El objeto de la impugnación se debe circunscribir a valorar la regularidad de las notificaciones practicadas por la administración tributaria, que es lo que ha sido discutido en las sentencias judiciales.

(ii) La notificación llevada a cabo el 2 de noviembre de 2011 se realizó de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 59.2 de la Ley 30/1992 y 111 LGT, al practicarse en una persona que se hallaba en el domicilio, hizo constar su identidad y era mayor de catorce años, conforme a lo previsto en los vigentes arts. 42.2 de la Ley 39/2015 y 161 LEC.

(iii) Sin embargo, de acuerdo a la doctrina constitucional (STC 116/2006, FJ 6), no cabe presumir que la notificación personal haya llegado a conocimiento de su destinatario, máxime si se tiene en cuenta que la comunicación practicada el 2 de noviembre de 2011 adquiere particular relevancia, pues determina que las restantes notificaciones se practiquen a través de la dirección electrónica habilitada.

(iv) Consta la falta de acceso a las comunicaciones electrónicas, por parte de la entidad recurrente, en tres ocasiones sucesivas: los días 7 de marzo de 2014, 20 de

mayo de 2014 y 25 de mayo de 2014. Y si bien es cierto que desde que se practicó la notificación en el domicilio de la recurrente, esta tenía una obligación de vigilancia respecto de las notificaciones recibidas, no obstante parece desproporcionado equiparar “la falta de acceso con la falta de diligencia”, conforme así se desprende de lo argumentado en la STC 47/2019, FJ 5.

(v) A la vista de lo expuesto, el fiscal estima 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), por lo que procede, para el caso de no acordar la inadmisión por falta de agotamiento de la vía judicial previa, el otorgamiento del amparo, la declaración de nulidad de las resoluciones administrativas y judiciales impugnadas y la retroacción de las actuaciones al momento anterior al dictado de la resolución de la Agencia Tributaria de 10 de abril de 2017, a fin de dictar la resolución que «corresponda respetuosa con el derecho vulnerado».

10. Por providencia de 24 de noviembre de 2022 se señaló, para la votación y fallo del presente recurso, el día 29 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

### 1. Objeto del recurso y pretensiones deducidas.

En la demanda de amparo se alega, con carácter principal, la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), en la vertiente del derecho de audiencia y del derecho a obtener una resolución fundada en Derecho en el ámbito administrativo. Subsidiariamente, se invoca la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), en la faceta del derecho de acceso al recurso legal.

La abogacía del Estado interesa la desestimación del recurso de amparo; no obstante, en relación con la queja atribuida a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, en la faceta del derecho al recurso legal, solicita la inadmisión por falta de agotamiento de la vía judicial.

El Ministerio Fiscal solicita, en primer término, la inadmisión del recurso de amparo por falta de agotamiento de la vía judicial. Subsidiariamente, interesa la inadmisión del motivo referido a la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva en la vertiente del derecho de acceso al recurso legal y, para el caso de no acordarse, pide la desestimación de esa queja. Por último, interesa el otorgamiento del amparo por el motivo principal de la demanda.

### 2. Óbices procesales.

Varios son los motivos de inadmisión que han sido suscitados por los intervinientes en el presente recurso. Por razones de índole lógica y metodológica, en primer lugar se analizará el óbice suscitado por el Ministerio Fiscal respecto del recurso de amparo en su integridad; y para el caso de ser desestimado ese motivo, procederá entonces resolver respecto de la causa de inadmisión atinente a la queja de lesión del derecho a la tutela judicial efectiva, en la vertiente del derecho de acceso al recurso legal.

a) Sostiene el Ministerio Fiscal que la demandante incurrió en un defectuoso agotamiento de la vía judicial, al no haber interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 31 de marzo de 2016, que inadmitió a trámite la reclamación económico-administrativa

formulada por la demandante de amparo el 30 de noviembre de 2015, a pesar de que en el pie de recurso se le advirtió de esa eventualidad. De ahí que la ulterior solicitud de nulidad, formulada el 30 de diciembre de 2016, supuso reabrir una vía ya cerrada, amén de plantear novedosamente la vulneración del derecho reconocido en el art. 24.1 CE. En apoyo de esta alegación cita la doctrina recogida en la STC 165/2012, de 1 de octubre, FJ 2, en virtud de la cual, «[l]a exigencia de agotamiento de la vía judicial previa tiene por objeto preservar el carácter subsidiario del recurso de amparo, evitando que el acceso a esta jurisdicción constitucional se produzca *per saltum*, esto es, sin dar oportunidad a los órganos judiciales de pronunciarse y, en definitiva, remediar la lesión que luego se invoca como fundamento del recurso de amparo».

Como se relata en los antecedentes, la entidad demandante consintió la decisión adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 31 de marzo de 2016, al no interponer contra ella recurso contencioso-administrativo. No obstante, se advierte que la resolución de la Agencia Tributaria dictada el 10 de abril de 2017, pese a referir que lo decidido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional no fue recurrido en sede contencioso-administrativa, no obstante sustentó la inadmisión de la petición de nulidad de pleno derecho en un motivo distinto; a saber, la carencia manifiesta de fundamento de esa solicitud, conforme a lo establecido en el art. 217.3 LGT. Esa decisión fue sometida al escrutinio del órgano judicial que conoció del recurso contencioso-administrativo entablado por la mercantil demandante, mientras que la desestimación acordada por este último quedó sujeta a la revisión del tribunal de apelación quien, como se ha hecho constar en los antecedentes, confirmó lo resuelto en la instancia.

Teniendo en cuenta lo acontecido, queda acreditado que los órganos judiciales intervinientes sí han tenido ocasión de dirimir la queja de lesión del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión que hizo valer la entidad recurrente, de manera que no cabe reprocharle que no hubiera intentado su reparación en la vía judicial ni, por ende, que hubiera violentado con su proceder el carácter subsidiario del recurso de amparo. Por tanto, el óbice planteado por el fiscal debe ser desestimado.

b) Distinta suerte debe correr la causa de inadmisión circunscrita a la queja dirigida exclusivamente frente a la providencia en cuya virtud se inadmitió el recurso de casación. 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[e] 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.

3. Normativa sobre las notificaciones en el ámbito administrativo de aplicación al caso.

Teniendo en cuenta el momento en que se notificó la inclusión de la entidad demandante en el sistema de dirección electrónica habilitada y las fechas en que se realizaron las ulteriores notificaciones electrónicas, la regulación aplicable entonces era la siguiente:

(i) Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos [derogada por la disposición derogatoria única.2 b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre]. Los arts. 27.6 y 28.2, 3, 4 y 5 establecen:

Artículo 27.6.

«Reglamentariamente, las administraciones públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.»

Artículo 28, apartados 2, 3 y 5.

«2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

3. 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.

[...]

5. Producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos acceso.»

(ii) 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. Los arts. 2, 4.1, 5 y 6.1, 2 y 5 prevén que:

Artículo 2.

«La Agencia Estatal de Administración Tributaria practicará notificaciones electrónicas a las personas y entidades comprendidas en este real decreto mediante la adhesión al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.»

## Artículo 4.1.

«Estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal –NIF– que empiece por la letra A), sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B) [...].»

## Artículo 5.

«1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su sede electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>) a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

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

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

## Artículo 6, apartados 1, 2 y 5.

«1. El acceso a las notificaciones practicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el sistema a que se refiere el artículo 2 de este Real Decreto se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la administración general del Estado.

2. Las personas jurídicas y entidades sin personalidad podrán acceder con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

[...]

5. La Agencia Estatal de Administración Tributaria certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada. Esta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.»



(iii) La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. En los arts. 109, 110 y 111 establece:

Artículo 109. *Notificaciones en materia tributaria.*

«El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.»

Artículo 110. *Lugar de práctica de las notificaciones.*

«1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.»

Artículo 111. *Personas legitimadas para recibir las notificaciones.*

«1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.»

(iv) Como la notificación de la inclusión en el sistema de la dirección electrónica habilitada se efectuó mediante el servicio postal de correos, se trae a colación lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del art. 44 del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, aprobado por el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre:

«1. En el supuesto de entrega de notificaciones a personas jurídicas y organismos públicos, se observarán las normas establecidas para la admisión y entrega de notificaciones en los artículos precedentes, con las peculiaridades establecidas en el presente artículo.

2. La entrega de notificaciones a las personas jurídicas se realizará al representante de estas, o bien, a un empleado de la misma, haciendo constar en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, su identidad, firma y fecha de la notificación, estampando, asimismo, el sello de la empresa.»

4. Doctrina constitucional sobre la proyección de las garantías del art. 24 CE al ámbito administrativo. Especial referencia a las notificaciones.

Reiteradamente, este tribunal ha sostenido que:

«[A]lgunas de las garantías reconocidas en el art. 24 CE no solo operan en el ámbito procesal, puesto que también despliegan su eficacia en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador. Ya en la STC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2, este tribunal afirmó que "[...] los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución".

No obstante, como quedó reflejado, entre otras, en la STC 181/1990, de 15 de noviembre, FJ 6, la traslación de esas garantías no opera de manera absoluta sino matizada: "[...] es doctrina de este tribunal que las garantías del art. 24 de la Constitución resultan de aplicación al procedimiento administrativo sancionador en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución (STC 18/1981, fundamento jurídico 2). Ahora bien, este tribunal ha tenido también oportunidad de precisar que tal aplicación no ha de entenderse de forma literal e inmediata, sino que en la medida que las garantías citadas sean compatibles con la naturaleza del procedimiento (SSTC 2/1987, fundamento jurídico 6; 29/1989, fundamento jurídico 6) lo que impide una traslación mimética de las garantías propias del procedimiento judicial al administrativo sancionador".

Sin embargo, como así se refleja, entre otras, en la STC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2, la exigencia de que al interesado le sea debidamente notificada la incoación del procedimiento sancionador sí forma parte de las garantías del art. 24.2 CE que se extienden a ese contexto: "[e]ste tribunal ha reiterado que entre las garantías del art. 24 CE que son de aplicación al procedimiento administrativo sancionador están los derechos de defensa y a ser informado de la acusación, cuyo ejercicio presupone que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues solo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga (STC 226/2007, de 22 de octubre, FJ 3). A esos efectos, siendo de aplicación directa lo afirmado en relación con los procedimientos judiciales, este tribunal ha destacado la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible [...]".

Esta doctrina ha sido reiterada en la STC 63/2021, de 15 de marzo, FJ 3, en un supuesto en el que la notificación practicada en la dirección electrónica habilitada de la demandante de amparo aparece concernida: "[...] existe una consolidada doctrina sobre el deber de notificar correctamente a los ciudadanos sometidos al ejercicio del *ius puniendi* del Estado, los actos esenciales de desarrollo de un procedimiento administrativo sancionador, que se vincula con el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE). De este modo, puede afirmarse que cuando en procedimientos administrativos sancionadores se producen emplazamientos defectuosos que impiden la participación del interesado, nuestra doctrina es clara a la hora de considerar vulnerado el derecho a conocer la acusación y la defensa (SSTC 93/2018, de 17 de septiembre, y 82/2019, de 17 de junio, entre otras). Por su parte, cuando el defecto de notificación se produce, por ejemplo, por omisión de dar traslado de la propuesta de resolución, también se ha considerado vulnerado el derecho de defensa (art. 24.2 CE) (así, por ejemplo, SSTC 145/2011, de 26 de septiembre, o 169/2012, de 1 de octubre)". (STC 84/2022, de 27 de junio, FJ 3).

Aun cuando la doctrina transcrita guarda relación con la proyección del mencionado art. 24 CE en el contexto del procedimiento administrativo sancionador, de suerte que, en principio, su traslación no estaría indicada para otros procedimientos administrativos de índole distinta, se advierte que este tribunal también ha tenido ocasión de pronunciarse, en sentido afirmativo, sobre la extensión a procedimientos administrativos no sancionadores de las garantías de emplazamiento en los procesos judiciales; más concretamente, en supuestos de notificaciones efectuadas a personas distintas del interesado. En la STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6, se afirma que:

«[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 cuentas, 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 de 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).»

##### 5. Resolución del recurso de amparo.

Una vez reflejada la normativa y doctrina constitucional que se considera de aplicación al caso, en primer lugar procede acotar el objeto de nuestro pronunciamiento,

que se circunscribe esclarecer si la forma de efectuar las notificaciones por la administración tributaria, en relación con el procedimiento de gestión que desembocó en la liquidación provisional objeto de impugnación por la recurrente, vulnera el derecho reconocido en el art. 24.1 CE.

En primer lugar, en la demanda se afirma que careció de validez la notificación de inclusión de la mercantil demandante en el sistema de dirección electrónica habilitada efectuada por el servicio postal de correos, el 2 de noviembre de 2011, dado que la persona que la recibió –la hija del representante legal de aquella– tenía dieciséis años y no mantenía vínculo alguno con la mercantil citada. En estrecha relación con la anterior alegación, se sostiene que no hay constancia fehaciente de que la entonces menor de edad entregara a su progenitor la notificación recibida. Por otro lado, se censura el proceder de la Agencia Tributaria por conferir eficacia a las notificaciones y requerimientos efectuados en la dirección electrónica habilitada asignada a la entidad recurrente, al limitarse a constatar que transcurrió el tiempo exigido por la normativa para considerar válidos los intentos de notificación, pero sin tener en cuenta la indefensión sufrida por esta última, puesto que fue sabedora de que aquella no accedió a la referida dirección electrónica habilitada y, por tanto, no tuvo conocimiento de las comunicaciones remitidas. Por último, también se reprueba la liquidación practicada por la Agencia Tributaria, puesto que esta podría haber recurrido a medios alternativos para comprobar el IVA soportado por Aurora Publicidad, S.R.L.

Comenzando por el final, cabe ya anticipar que sobre la última alegación reflejada, en aras del principio de subsidiariedad, no procede emitir un pronunciamiento en esta sede, porque esa cuestión no fue abordada específicamente por los órganos judiciales que, en distintas instancias, conocieron de las pretensiones de la entidad recurrente.

a) Tanto en el escrito de demanda como en las resoluciones judiciales se da por sentado que la notificación efectuada el 2 de noviembre de 2011 a la hija del representante legal de la mercantil demandante, tuvo lugar en el domicilio social de esta última. Sin embargo, el documento expedido por la oficina de correos de Navalagamella no corrobora ese extremo, pues refleja que tras los dos intentos fallidos de notificación en el domicilio social y haber dejado aviso en el buzón, el envío certificado fue «entregado en lista» a doña A.R.C., en su condición de «familiar» del destinatario.

Por otro lado, se advierte que en la solicitud de nulidad de pleno derecho que fue formulada la recurrente no manifestó que no hubiera tenido conocimiento de la notificación anteriormente referida, pues justificó la falta de acceso a la dirección electrónica habilitada en la carencia de los medios y conocimientos necesarios para su empleo. Fue en sede judicial, concretamente en el escrito de demanda formulado en el procedimiento ordinario núm. 30-2017, del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 5, en el que amén de cuestionar la validez de la referida notificación, también alega que no existe constancia de que la receptora de la notificación la hiciera llegar luego a su progenitor. Por su parte, el órgano judicial de instancia proclama sin ambages la validez de la notificación hecha a la hija del administrador único de la entidad demandante, sentido en el que también se pronuncia el tribunal de apelación, si bien añade «que ha resultado indubitada la recepción por el actor de dicha notificación», aunque no expresa las razones por las que considera acreditado este extremo.

Teniendo en cuenta los datos que se han puesto de relieve, y con independencia de cuáles hubieran sido las razones por las que el servicio de correos entregó a doña A.R.C., la notificación relativa al acuerdo de inclusión de la entidad demandante en el sistema de dirección electrónica habilitada, ya que aquella no ostentaba su representación legal ni consta que estuviera en ella empleada (requisitos que el art. 44.2 del Real Decreto 1829/1999 establece en relación con la entrega de notificaciones a las personas jurídicas por el servicio postal de correos), si bien no cabe considerar acreditado que la comunicación se practicara a espaldas del representante legal de Aurora Publicidad, S.R.L., tampoco puede afirmarse categóricamente que le fuera ulteriormente entregada a aquel y, por ello, tuviera conocimiento de su contenido.

b) Una vez hechas las anteriores consideraciones, se advierte que para resolver la controversia que ahora nos ocupa deben tenerse en cuenta los siguientes extremos:

(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.

Este tribunal constata 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. 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. A ello se suma, como factor de importancia no desdeñable, la particular trascendencia de la documentación cuya aportación se requirió a través de la dirección electrónica habilitada, puesto que, al no ser aportada, la Agencia Tributaria efectuó, mediante la liquidación provisional impugnada en esta sede, una rectificación de las cuotas del IVA correspondiente a los cuatro trimestres del ejercicio 2012.

Debemos insistir, a riesgo de ser reiterativos, en el hecho de que 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.

A la vista de lo expuesto, si bien el supuesto de hecho ahora enjuiciado presenta diferencias no menores con el analizado en la STC 84/2022 ya citada, no obstante cabe formular la misma consideración que se recoge en su fundamento jurídico; a saber, que ante «lo infructuoso de las comunicaciones practicadas por vía electrónica, la administración debería haber desplegado una conducta tendente a lograr que las mismas llegaran al efectivo conocimiento de[ la] interesad[a], pues a ello viene obligada conforme a la síntesis doctrinal expuesta».

#### 6. Alcance de la estimación del amparo.

Por todo lo expuesto, procede estimar el amparo interesado con carácter principal en la demanda y, en consecuencia, reconocer la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), acordar la nulidad de las resoluciones judiciales y administrativas concernidas en este recurso, así como retrotraer las actuaciones al



momento anterior al dictado del acuerdo de liquidación provisional, a fin de que la Agencia Tributaria proceda de manera respetuosa con el derecho fundamental lesionado.

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido estimar el recurso de amparo interpuesto por Aurora Publicidad, S.R.L., y, en su virtud:

1.º Declarar que ha sido vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE).

2.º Restablecerla en su derecho y, en consecuencia, declarar la nulidad de las resoluciones siguientes: (i) acuerdo de liquidación provisional dictado el 14 de mayo de 2014, por la administración de El Escorial de la Agencia Tributaria; (ii) resolución de 10 de abril de 2017, del director del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria; (iii) sentencia de 9 de febrero de 2018, núm. 19/2018, recaída en el procedimiento ordinario núm. 30-2017 del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 5; (iv) sentencia, de 2 de octubre de 2018, núm. 165/2018, pronunciada en el recurso de apelación núm. 38-2018, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; y (v) providencia de 11 de abril de 2019, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

3.º Retrotraer las actuaciones al momento anterior al dictado del acuerdo de liquidación provisional indicado, a fin de que la Agencia Tributaria proceda de manera respetuosa con el derecho fundamental lesionado.

4.º Inadmitir la queja relativa a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de acceso al recurso legal (art. 24.1 CE).

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veintinueve de noviembre de dos mil veintidós.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Santiago Martínez-Vares García.—Ricardo Enríquez Sancho.—María Luisa Balaguer Callejón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Firmado y rubricado.