



Roj: **SAN 716/2024 - ECLI:ES:AN:2024:716**

Id Cendoj: **28079230022024100105**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/02/2024**

Nº de Recurso: **453/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 3-12-2019,**  
**SAN 716/2024**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000453 /2020

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 02011/2020

**Demandante:** INMOBILIARIA Y PROYECTOS SL

**Procurador:** D<sup>a</sup>. ROSA SORRIBES CALLE

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a nueve de febrero de dos mil veinticuatro.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº **453/2020**, seguido a instancia de INMOBILIARIA Y PROYECTOS SL, que comparece representada por el Procurador D<sup>a</sup>. Rosa Sorribes Calle y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 2019 (RG 5953/2016); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 1.791.646,4 €.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**



PRIMERO.- Con fecha 19 de febrero de 2020, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.- Tras varios trámites se formalizó demanda el 6 de octubre de 2020. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 18 de noviembre de 2020.

TERCERO.- No se practicó prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 3 y 18 de diciembre de 2020. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 31 de enero de 2024.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- **Sobre la Resolución recurrida.**

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 2019 (RG 5953/2016), que desestimó el recurso contra la Resolución del TEAR de Cataluña de 3 de marzo de 2016, en relación con el IS ejercicio 2007.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Resolución carente de la debida motivación -pp. 6 a 8-.
- 2.- Improcedente inadmisión de la reclamación económico-administrativa. Lesión del derecho a la tutela judicial efectiva y de acceso a los tribunales. Notificación realizada al margen de la buena fe -pp. 8 a 23-.
- 3.- Subsidiariamente, anulación del acuerdo de liquidación por incumplimiento del procedimiento legalmente establecido -pp. 23 y 24-.
- 4.- Subsidiariamente, improcedencia de la regularización practicada -pp. 24 a 39-.

SEGUNDO.- **Hechos relevantes para la solución del litigio.**

1.- Con fecha 15 de febrero de 2010 -notificada el 18 de febrero en el domicilio de la sociedad- se acordó iniciar actuaciones inspectoras por IVA e IS ejercicios 2006 y 2007.

El 31 de marzo de 2011 se suscribieron actas de conformidad en relación con el IVA 2006/2007 e IS 2006/2007. El mismo día, en relación con el ejercicio 2006, se suscribió acta de disconformidad. El acta está firmada por el representante de la entidad.

Obra en el expediente un Acuerdo de liquidación de 16 de junio de 2011. correspondiente al ejercicio 2006, con deuda de 0,00 €.

2.- El 17 de noviembre de 2011, se comunicó a GOLDEN LOAST SEGUR, su inclusión en el sistema de notificación electrónica. La parte recurrente no discute la validez y corrección de esta notificación.

3.- Según se recoge en el Acuerdo de liquidación, el 20 de junio de 2012, se entregó en el domicilio fiscal del obligado tributario, comunicación que ponía en su conocimiento la apertura del trámite de audiencia en relación con el IS, ejercicio 2007, concediéndole al efecto 15 días para alegaciones y aportación de documentos.

El 4 de julio de 2012, se suscribió acta de disconformidad -obrando informe de disconformidad- en relación con el IS ejercicio 2007. El acta consta suscrita por la representante de la entidad.

El 21 de diciembre de 2012, se dictó un Acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta, que fue notificada en el domicilio social de la empresa el mismo día.

Posteriormente se dictó Acuerdo de liquidación de fecha 24 de enero de 2013, relativo al ejercicio 2007. El Acuerdo de liquidación se notificó mediante notificación electrónica.

4.- El 11 de marzo de 2013, de forma presencial, se notificó a la sociedad la apertura del expediente sancionador. Indica la demandante que entonces se dieron cuenta de la existencia de un acuerdo de liquidación e interpusieron reclamación el 13 de marzo de 2013, la cual fue inadmitida por extemporánea.

5.- Obra informe de la AEAT en el que se indica que el Acuerdo de liquidación de 2007, fue notificado electrónicamente. En concreto se dice que la notificación se puso a disposición del recurrente el 24 de enero de 2013, por lo que los 10 días transcurrieron el 4 de febrero de 2013, fecha en la que, según la AEAT, la notificación se entiende efectuada. Razonando que esta forma de notificación es obligatoria para el obligado tributario al ser persona jurídica.

6.- Recurrida la decisión, el TEAR de Cataluña dictó Resolución el 3 de marzo de 2016. En la misma, tras exponer el régimen jurídico de la notificación electrónica, contesta a las alegaciones de "buena fe y confianza legítima". En efecto, la recurrente sostenía que, pese a estar incluida en el sistema de notificaciones electrónicas -lo que no discute-, lo cierto es que con excepción del acuerdo de liquidación -no nos consta que se hicieran otras notificaciones distintas a las que hemos descrito- y pese a dicha inclusión en el sistema de notificación, las notificaciones se habían practicado en el domicilio de la sociedad. A lo que contesta el TEAR que lo anterior no es óbice para considerar correctamente efectuada la notificación electrónica, pues en la comunicación de comunicación de inclusión en el sistema de 17 de noviembre de 2011, expresamente se le indicó que "a partir de la fecha de recepción de esta notificación estará obligado a recibir en dicha DEH todas las comunicaciones y notificaciones que le envía por medios electrónicos la AEAT".

Por su parte, el TEAC viene a sostener en la Resolución recurrida el mismo criterio que el TEAR.

#### TERCERO.- Sobre la motivación y la notificación del Acuerdo de liquidación.

A.- Como se infiere de su simple lectura, la Resolución del TEAC esta motivada. En el fondo lo que afirma la recurrente es que "si se hubieran analizado debidamente" sus argumentos el TEAC debería haber estimado su recurso. Ahora bien, una cosa es que no se compartan los argumentos del TEAC y otra muy distinta que la resolución no esté motivada.

En efecto, el TEAC explica las razones por las que estima que la inadmisión acordada por el TEAR fue correcta. Basta la lectura de las pp. 4 y ss. de la resolución para entender que, en opinión del TEAC, la notificación efectuada por el sistema NEO fue correcta, pues se cumplieron todos los requisitos legales, lo que implicó que "la notificación del acto impugnado se entiende efectuada el 4 de febrero de 2013, por lo que en el momento de interponer la presente reclamación económico-administrativa, el día 13 de marzo de 2013, había transcurrido el plazo legal de un mes para interponer la misma".

Implícitamente el TEAR y posteriormente el TEAC, sin negar que, en efecto, tras la inclusión en el sistema NEO siguieron realizándose notificaciones en el domicilio del obligado tributario, entienden que este hecho era irrelevante.

B.- Conviene precisar que la recurrente no discute que le fue notificada su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada y que, por esta vía, le fue notificado el Acuerdo de liquidación en las fechas indicadas por la AEAT. Lo que afirma es que como la Administración, pese a la inclusión en el sistema NEO, le continuó realizando todas las notificaciones en el domicilio, con excepción del acuerdo de liquidación, creyó que la notificación del acuerdo de liquidación también se haría por la vía de la notificación en el domicilio, pese a la inclusión en el sistema NEO, pues lo que "no puede hacer es cambiar esta cauce [notificación en el domicilio] de forma puntual y excepcional sin previa advertencia al administrado".

C.- La posición de la Sala en relación con la notificación electrónica obligatoria puede resumirse en los siguientes puntos:

1.- Hemos sostenido la constitucionalidad de la notificación electrónica obligatoria a las personas jurídicas - **SAN (2ª) de 19 de julio de 2016 (Rec. 573/2013)** , confirmada por la **STS de 17 de enero de 2018 (Rec. 3155/2016)** -. En la misma línea las **STS de 28 de noviembre de 2017 (Rec. 3738/2015)** , **11 de diciembre de 2017 (Rec. 2436/2016)** ) y **SAN (2ª) de 13 de marzo de 2019 (Rec. 48/2016)** ) y **14 de diciembre de 2020 (Rec. 493/2017)** ), entre otras -.

2.- También hemos afirmado que practicada una notificación electrónica cumpliéndose todos los requisitos legales y no existiendo elemento alguno del que pueda inferirse que la notificación no llegó a su destinatario por causa que no le sea imputable, no es necesario desplegar una actividad mayor por parte de la Administración - **SAN (2ª) de 15 de noviembre de 2023 (Rec. Ap. 3/2023)**-.

3.- Por último, hemos dicho - en consonancia con la doctrina contenida en las **STC 84/2022 y 147/2022** - que pese a cumplirse formalmente con los requisitos establecidos en la norma, puede haber casos en los que, en atención a las circunstancias concurrentes y teniendo en cuenta la finalidad de la norma, la notificación electrónica no sea suficiente y debe desplegarse por parte de la Administración una actividad mayor en orden al aseguramiento de la efectiva recepción de la notificación - **SAN (2ª) de 7 de enero de 2016 (Rec. 158/2013)** ) y **19 de julio de 2016 (Rec. 573/2013)** -. Circunstancias que deberán ser alegadas y probadas por el obligado tributario, salvo que las mismas se deduzcan del expediente - **SAN (2ª) 12 de marzo de 2020 (Rec. 683/2016)**-.

No se trata de que la Administración esté obligada a realizar lo que algunos denominan una "notificación de cortesía", es decir, una notificación personal además de la notificación electrónica - **SAN (2ª) de 18 de junio de 2021 (Rec. 358/2018)** -. Se trata de que, atendiendo a la finalidad de la norma y a los valores que inspiran



nuestro sistema, debe exigirse a la Administración el despliegue de una mayor actividad en orden a lograr la efectividad de la notificación cuando así lo exija la concurrencia de determinadas circunstancias.

Así, pese a cumplirse "formalmente" los requisitos hemos considerado que no es válida la notificación electrónica cuando se detecta un fallo en el sistema - **SAN (2ª) de 23 de diciembre de 2009 (Rec. 117/2009)**;- la notificación de inclusión obligatoria en el sistema ha sido defectuosa o existen dudas razonables de su eficacia - **SAN (2ª) de 7 de enero de 2016 (Rec. 158/2013)** ; o cuando existan actos realizados por la propia Administración que puedan suscitar en el administrado la confianza en que la notificación se realizará de una determinada manera - **SAN (2ª) de 16 de febrero de 2022 (Rec. 54372019 ) y 21 de febrero de 2022 (Rec. 544/2019)** -.

D.- Aplicando la precedente doctrina al caso de autos, la Sala entiende que, en este caso concreto y en atención a las circunstancias concurrentes, la Administración debió desplegar una actividad mayor en orden a la efectividad de la notificación.

En efecto, con arreglo al art 41 de la Ley 39/2015, una vez acordada y notificada la inclusión el sistema, las notificaciones " *se practicarán por medios electrónicos, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por este vía*", de forma que la Administración, como regla general, debe proceder a realizar las notificaciones por esta vía, si bien, " *no obstante lo anterior*", la Administración " *podrá practicar las notificaciones por medio no electrónicos*", cuando concurra alguno de los supuestos especificados en el art. 41.1 de la ley 39/2015 –en la misma sentido el art. 3.2 del RD 1363/2010-, supuestos que la Administración no ha justificado ni razona que concurren.

La notificación electrónica no es pues un privilegio de la Administración que esta pueda utilizar a su antojo y según le convenga. Lejos de ello, es un medio válido de comunicación entre la Administración y el obligado tributario, que también contribuye a facilitar la seguridad jurídica del administrado que pasa a tener un canal seguro y constante de comunicación, por ello, la Ley claramente indica que cumplidos los requisitos de inclusión en el sistema, salvo causa excepcional, las notificaciones " *se practicarán*" por esta vía.

En el caso de autos, consta que cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras el obligado tributario no fue incluido en el sistema, pero en determinado momento lo fue y, por lo tanto, visto el tenor de la norma, en principio las notificaciones debieron ser, a partir de entonces electrónicas.

No fue así, pues pese a la inclusión en el sistema la primera notificación posterior a la inclusión se realizó en la misma forma que las anteriores, es decir, en el domicilio del obligado tributario. La siguiente también lo fue en el mismo domicilio. La posterior, probablemente la más importante -el acuerdo de liquidación- se realizó por vía electrónica. Y la siguiente, la apertura de expediente sancionador de nuevo, en el domicilio. Consta que cuando al recurrente se le notificó esta última decisión, reaccionó con rapidez e intentó recurrir el acuerdo de liquidación, lo que no le fue admitido al considerarse el recurso extemporáneo.

Ahora bien, en un caso como el de autos, la Administración, no nos ha explicado y sigue sin explicar en la vía contencioso-administrativa, porque pese a la inclusión en el sistema siguió realizando notificaciones personales en el domicilio, lo que pudo generar en el obligado tributario la razonable expectativa de que, pese a la inclusión, la notificación se realizaría en su domicilio de forma no electrónica. Por ello entendemos que el juego de los principios de buena fe y confianza legítima debió traducirse en el despliegue de una mayor y más diligente actividad en orden al aseguramiento de la efectividad de la notificación por parte de la Administración, no bastando con la realización mecánica de la notificación electrónica, insuficiente para disipar las expectativas generadas por su previa actuación.

El motivo se estima no siendo necesario analizar el resto de los motivos que la propia parte articula como subsidiarios. Procede, en consecuencia, entender que la inadmisión por el TEAR no fue conforme a Derecho y remitir las actuaciones a dicho tribunal para que, partiendo de la disconformidad a Derecho de la inadmisión acordada, dicte nueva resolución conforme a lo que con arreglo al Ordenamiento Jurídico proceda.

**CUARTO.- Sobre las costas.**

Procede imponer las costas a la parte demandada - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

## FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Dª. Rosa Sorribes Calle, en nombre y representación INMOBILIARIA Y PROYECTOS SL, contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 2019 (RG 5953/2016), la cual anulamos por no ser ajustada a



Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Tercero y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ