



ESTUDIOS

■ **Las notificaciones tributarias en Derecho comparado**

■ **María Amparo Grau Ruiz**
Prof. Titular de Universidad
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

Nota preliminar

1. Las notificaciones tributarias en Alemania
2. Las notificaciones tributarias en Bélgica
3. Las notificaciones tributarias en Francia
4. Las notificaciones tributarias en Italia
5. Las notificaciones tributarias en Luxemburgo
6. Las notificaciones tributarias en los Países Bajos
7. Las notificaciones tributarias en Portugal
8. Las notificaciones tributarias en el Reino Unido

Nota preliminar

El presente trabajo de investigación constituye una primera aproximación provisional al objeto de estudio: las notificaciones tributarias en el ámbito de algunos de los Estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de su posterior ampliación a otros países del norte, centro y sur del continente americano, con mayor profundidad.

Dadas las dificultades encontradas a la hora de obtener una información homogénea en todos los Ordenamientos, se ha preferido mostrar de una manera descriptiva los datos correspondientes a cada Estado; si bien se hará hincapié en determinadas cuestiones que se consideran de especial interés a lo largo de la exposición.

Para evitar posibles discrepancias con la realidad legislativa existente en un país, causadas por la traducción libre de la autora, podrían incluirse como anexos algunos de los materiales con los que se ha trabajado: textos legales, proyectos de reforma, referencias bibliográficas y jurisprudenciales, etc.

Deseo agradecer la ayuda que me han prestado en la localización de algunas normas aplicables a Ramón Falcón, a Jacques Malherbe, a Pedro Herrera¹, a Pietro Selicato, a Graciela Ramírez y a Valeria Marrocco.

I. Las notificaciones tributarias en Alemania

La comunicación de los actos administrativos tributarios en Alemania se regula por el Código Fiscal², de 16 de marzo de 1976 -en su redacción de 2002- y la Ley de Notificaciones Administrativas, de 12 de agosto de 2005³, que entró en vigor el 1 de febrero de 2006.

El artículo 122 del Código Fiscal explicita quiénes pueden recibir las notificaciones: el interesado o el representante legal. En caso de actos administrativos destinados a los cónyuges, o a los cónyuges y los hijos menores, o al padre o a la madre y sus hijos, en general, es correcto notificar a la dirección donde residen juntos. Excepcionalmente, se requiere la notificación individual, según el apartado 7 del artículo 122 del Código Fiscal: cuando se ha solicitado la notificación individual, cuando la Administración conoce que ellos sostienen distintas posturas. El apartado 6 del mismo precepto admite que, cuando son varios los interesados, basta la notificación a uno, para que se consideren los otros notificados, sólo si están de acuerdo.

El artículo 122.2 del Código Fiscal alude a la notificación por correo ordinario -que es la regla general para llevar a cabo las comunicaciones tributarias, puesto que la notificación en mano es escasa- y por medios informáticos, electrónicos o telemáticos. En este senti-

¹ A partir de la información suministrada por la Sra. Martínez Rico y el Sr. Czymczack.

² *Abgabenordnung* (AO)

³ *Verwaltungszustellungsrechts* (VwZG)

do, el acto administrativo enviado por correo ordinario se considera notificado en territorio nacional, una vez transcurridos tres días desde la entrega del sobre a Correos. Si se notifica en el extranjero, el plazo referido es de un mes. Cuando se notifica por medios informáticos, electrónicos y telemáticos, la letra a) del mismo artículo, la notificación se entiende efectuada a los tres días desde su envío, excepto si no ha entrado en el correo del destinatario o ha entrado con posterioridad.

Cuando así lo establece la ley o el órgano administrativo, es posible proceder a la notificación con constancia de recepción. En este punto, el artículo 122.5 del Código Fiscal remite a la regulación de la Ley de Notificaciones Administrativas. Según el artículo 2 de la Ley de Notificaciones Administrativas, la notificación puede contener un documento escrito o electrónico.

La notificación con certificado de notificación se regula en el artículo 3 de la Ley de Notificaciones Administrativas. La Administración ha de entregar a Correos el acto administrativo en sobre cerrado y con certificado de notificación adjunto. Por remisión expresa a la Ley Enjuiciamiento Civil alemana ("Zivilprozessordnung"), la notificación puede hacerse en cualquier lugar donde se encuentre el destinatario, conforme prevé su artículo 177.

Si el destinatario está ausente de su domicilio, el artículo 178 de la Ley Enjuiciamiento Civil permite entregar la notificación a un familiar mayor de edad, a un empleado de la familia o a cualquier persona mayor de edad que se halle en él; con la única salvedad de que no será válida si la persona es parte contraria. En parecidos términos, si el destinatario no se encuentra en el domicilio de la empresa, la notificación puede entregarse a cualquier empleado.

Si se rechaza la notificación sin justificación, el artículo 179 de la Ley Enjuiciamiento Civil habilita para dejarla en su domicilio o en el de la empresa, y consta como efectuada. En el supuesto de que el destinatario no tuviese domicilio, se devolvería el documento a su origen.

Si no se puede notificar a las otras personas distintas del destinatario, el artículo 180 de la Ley Enjuiciamiento Civil permite que el agente notificador introduzca el documento en el buzón o lugar que haya establecido para recibir el correo el destinatario, anotando en el sobre la fecha, y con ello, la notificación figura como efectuada.

El artículo 181 de la Ley Enjuiciamiento Civil regula la notificación por depósito, para los casos en que no puede seguirse el procedimiento de introducción en el buzón. Entonces se deja el documento en la Oficina de Correos que corresponda al domicilio de notificación o al del Juzgado pertinente. Esto se comunica al destinatario en un formulario, que se depositará en su buzón o, de no ser posible, se pegará en la puerta de su domicilio. De este modo, la notificación consta como practicada y, en el plazo de tres meses podrá pasar a recoger el documento en cuestión.

A los efectos de acreditar la notificación efectuada, el artículo 182 de la Ley Enjuiciamiento Civil, contempla la existencia de un certificado de notificación. Este documento debe con-

tener la identificación del destinatario y del receptor de la notificación, junto con la identificación del órgano administrativo remitente. También ha de quedar en él constancia de que se han cumplido todas las garantías que la legislación prevé cuando se producen la más variadas vicisitudes. En su caso, el motivo por el que se ha notificado a otras personas. O la afirmación de que se ha comunicado oportunamente al destinatario, si se ha notificado mediante introducción en el buzón. La identificación de la persona que rechaza la notificación y la constancia de que se ha dejado en su domicilio, o en el de la empresa, o se ha devuelto al remitente. Afirmación de que se ha reflejado debidamente en el sobre la fecha de notificación. El lugar; la fecha y, si así está previsto, la hora de la notificación; así como el nombre, apellido y firma del agente notificador.

Por su parte, el artículo 4 de la Ley de Notificaciones Administrativas contempla la notificación por el Servicio de Correos mediante correo certificado. Un documento puede ser notificado por Correos mediante constancia de entrega o mediante acuse de recibo. El acuse de recibo firmado es el justificante de la notificación. Si éste falta, el acto administrativo se entiende notificado a los tres días a partir de la entrega a Correos, salvo prueba en contrario. Por ello, debe anotarse el día de la entrega a este Servicio en el expediente.

El artículo 5 de la Ley de Notificaciones Administrativas, que igualmente remite a los artículos 177 a 181 de la Ley Enjuiciamiento Civil, se refiere a la notificación por la Administración con acuse de recibo. El agente notificador entrega el documento en sobre cerrado o sin sobre -si ello no contraría la protección de datos- y el receptor debe firmar el acuse de recibo. El notificador ha de dejar constancia en el sobre o en el documento de la fecha de notificación. Las notificaciones por la Administración sólo se practican en horario nocturno (de 21 a 6 horas) y en los domingos y festivos con la autorización del jefe del órgano administrativo. De no cumplirse esta formalidad, la notificación constará como efectuada solamente si es aceptada.

Las notificaciones a las entidades públicas, a los abogados, a los notarios, a los asesores fiscales, a los auditores y a las sociedades de estos profesionales pueden practicarse por otros medios, incluso electrónicos. También cabe la notificación por medios informáticos, electrónicos y telemáticos, si el destinatario ha comunicado una dirección. En ambos casos, como justificación basta la constancia de darse por notificado enviada a la Administración.

El artículo 6 de la Ley de Notificaciones Administrativas regula la notificación a los representantes legales de las personas carentes de capacidad legal. Si son varios, basta con que se efectúe a uno de ellos. El artículo 7 de la Ley de Notificaciones Administrativas señala que si el interesado ha designado un representante legal y dicha representación consta en el expediente, las notificaciones se efectuarán al representante.

El artículo 8 de la Ley de Notificaciones Administrativas prevé que si se subsana una notificación defectuosa, se considerará realizada en la fecha en la que conste que efectivamente se entregó al destinatario.

En caso de procederse la a notificación en el extranjero, según el artículo 9 de la Ley de Notificaciones Administrativas, puede hacerse de las siguientes maneras: por correo certificado con acuse de recibo, si es conforme al Derecho Internacional; a solicitud de la autoridad administrativa alemana, por las autoridades administrativas del país extranjero o por la Embajada o Consulado alemán correspondiente; a solicitud de la autoridad administrativa alemana a través del Ministerio Federal de Asuntos Exteriores, a personas que gozan de inmunidad y que representan a Alemania en el exterior y a sus familiares, siempre que gocen de inmunidad; y por medios informáticos, electrónicos y telemáticos, con referencia al artículo 5. En tales supuestos, la prueba de la notificación será respectivamente el acuse de recibo firmado; la certificación de la administración correspondiente -en los dos casos intermedios- y la constancia de darse por notificado enviada a la Administración.

Para proceder a la notificación por publicación es precisa la autorización expresa de funcionario competente. El artículo 10 de la Ley de Notificaciones Administrativas admite su aplicación cuando se desconoce el domicilio del destinatario y no es posible la notificación a un representante legal o autorizado; o cuando el destinatario no está bajo jurisdicción alemana y no se ha podido notificar según lo dispuesto para las notificaciones en el extranjero.

La publicación puede hacerse mediante exposición en el tablón de anuncios del órgano administrativo o publicación en el Boletín Oficial Federal de Notificaciones⁴. La notificación se considera efectuada a las dos semanas de la publicación. En todo caso, deberá contener el nombre y el último domicilio conocido del destinatario, la identificación del órgano competente, la fecha y número del expediente, así como el lugar donde puede consultarse, y la mención de que la notificación es pública y que el transcurso de los plazos puede suponer pérdida de derechos.

2. Las notificaciones tributarias en Bélgica

La notificación previa al contribuyente, por escrito y de manera precisa, de los indicios de fraude fiscal que existen en el período considerado es obligatoria. La falta de esta notificación se sanciona con la nulidad de la imposición⁵. Según el artículo 333, apartado 3 del CIR 92, la administración puede proceder a inspeccionar durante el plazo suplementario de dos años previsto en el artículo 354, apartado 2 del CIR 92⁶.

⁴ El "Bundesanzeiger" es publicado por el Ministerio Federal de Justicia, en papel o versión electrónica.

⁵ En parecidos términos ocurre con los artículos 346 y 352 del CIR 92. Cfr. Olivier Bertin: Absence de notification de la décision de taxation: nullité de la cotisation? Décision administrative du 23 mai 2005. www.Droit-Fiscalité-Belge.com/article997.html. En relación con el artículo 346, apartado 1 del CIR 92, desde el 1 de octubre de 2000, la Administración tiene la obligación de poner en conocimiento del contribuyente, como máximo el día de fijación de la liquidación, a través de carta certificada por correo, las observaciones que éste ha formulado y que no ha tenido en cuenta, indicando los motivos que justifican su decisión. Este aviso de rectificación ha de estar firmado, bajo pena de nulidad de la declaración (K.VAN DUYSSE et al.: *Tiberghien, Manuel de Droit Fiscal 2006*, Larcier, Bruselas, 2006, p.498).

⁶ Cfr. doc.parl., Chambre, session 1975-1976, n° 879-7, p. 43.

Cuando una nueva imposición sigue a otra declarada nula se aplican las reglas del artículo 355 del CIR 92. Si la Administración envía una carta al contribuyente en la que no hay aumento ni modificación de la base imponible anteriormente anunciada, esta carta no puede asimilarse a un "avis de rectification". Por consiguiente, la Administración no ha de respetar el plazo suplementario de respuesta de un mes antes de fijar la liquidación y puede fijar otra nueva antes de que transcurra este plazo, sin que pueda ser reprochada su actuación. Según el Tribunal de Casación, la regla de la nueva imposición se aplica en el caso en que del Director regional haya decidido la desgravación total de la imposición atacada, porque ningún aviso previo se había enviado⁷.

Tras la anulación de la liquidación original, las partes se encuentran en la situación en la que se encontraban inicialmente. Si entonces el recurso a la imposición de oficio estaba justificado, la administración no tiene que enviar al contribuyente un "avis de rectification", incluso si la liquidación original fue anulada por violación de las disposiciones relativas al envío de dicho aviso.

El Tribunal de Arbitraje ha negado, en su Resolución de 21 de diciembre de 2004, que el artículo 355 del CIR 92 viole el principio constitucional de igualdad y de no discriminación en la medida en que este artículo entraña una diferencia de trato entre la Administración y el contribuyente en el Impuesto sobre la Renta, y el contribuyente en el Impuesto sobre la Renta y el deudor de otros impuestos o ingresos⁸.

Según el artículo 84 ter del CTVA (Código del IVA), al igual que ocurre en los impuestos directos, cuando se trata de aplicar el plazo de prescripción de cinco años, la Administración del IVA debe, para evitar la nulidad de la liquidación, notificar previamente, por escrito y de manera precisa, a la persona afectada, los indicios de fraude fiscal que existen. El título ejecutivo para recaudar el IVA se notifica por correo certificado o por medio de ujier; conforme dispone el artículo 85 del CTVA. En el otorgamiento de garantías, cuando se exige la consignación de la totalidad o de una parte de la suma debida, el órgano recaudador del IVA debe notificarlo al deudor por correo certificado en virtud del artículo 92 del CTVA.

En el Impuesto de Sucesiones, según el artículo 38 del Código de los derechos de sucesión (Code des droits de succession), que regula la presentación de la declaración, cuando los herederos y legatarios no actúen, el recaudador puede requerirles por carta certificada que la presenten en lo que les concierna, en el plazo de un mes desde que la carta se entrega en correos.

Cuando el contribuyente no ha presentado su declaración regular y no se han reparado los defectos formales en el plazo acordado, o no ha entregado la documentación requerida o no ha respondido al "avis de rectification", en los plazos fijados legalmente o debida-

⁷ K.VAN DUYSE et al.: *Tiberghien, Manuel de Droit Fiscal 2006*, Larcier, Bruselas, 2006, pp.510 a 512.

⁸ C.A., 21 de diciembre de 2004, n° 211/2004, M.B., 9 de marzo de 2005.

mente prolongados por la administración, ésta no está obligada a seguir el procedimiento que precede a la imposición y puede liquidar inmediatamente, después de haber avisado al contribuyente por carta certificada. Una notificación de una liquidación de oficio relativa a las rentas de una sociedad puede dirigirse a la dirección del administrador de la misma⁹. La liquidación de oficio es nula si no ha transcurrido un mes entre el aviso y la notificación de dicha liquidación. Durante ese mes el contribuyente puede hacer sus observaciones por escrito.

Desde el 1 de octubre de 2000, la Administración tiene la obligación de poner en conocimiento del contribuyente, como máximo el día de fijación de la liquidación, a través de carta certificada por correo, las observaciones que éste ha formulado y que no ha tenido en cuenta, indicando los motivos que justifican su decisión.

La jurisprudencia es muy respetuosa con el cumplimiento de la finalidad última de las notificaciones, como se puede observar en los casos que se indican a continuación. El simple aumento de la cifra de renta y el nuevo cálculo remitiendo a una comunicación de “control de sociedades” no es una motivación suficiente para el socio (Amberes, 26 de enero de 1988, F.J.F., nº 88/142). La notificación no está suficientemente motivada cuando indica de dónde provienen los datos empleados, pero no precisa ni la naturaleza ni el contenido de los mismos (Gante, 6 de febrero de 1990, F.J.F., nº 90/62) o cuando remite a un “avis de rectification” mejor motivado, al que el contribuyente no ha respondido (Bruselas, 12 de marzo de 1999, Fisc. Act., 1999, 27/11). La indicación de un ejercicio fiscal erróneo en la notificación de la liquidación de oficio hace que el procedimiento sea irregular; y en consecuencia, provoca la nulidad de la liquidación (Lieja, 1 de diciembre de 1993, F.J.F., nº 94/148). La liquidación de oficio es arbitraria si la notificación menciona la ausencia de declaración, pero no la forma en la que las rentas o datos se han fijado, o el medio de prueba empleado (Amberes, 17 de marzo de 1998, F.J.F. nº 98/141). Una liquidación es nula cuando la notificación no contiene un anuncio relativo a la eventual aplicación de un recargo (Amberes, 25 de febrero de 1997, F.J.F., nº 97/113).

La notificación del aviso de rectificación no interrumpe la prescripción en Bélgica¹⁰.

En el Título VII del CIR, sobre la liquidación y la recaudación de los impuestos, el capítulo primero contiene las disposiciones generales. El artículo 298, apartado 2, indica que los títulos ejecutivos son emitidos por los funcionarios encargados de la recaudación. Estos funcionarios enviarán un recordatorio por correo certificado por lo menos un mes antes del mandato que se hará por el alguacil judicial, salvo si los derechos del Tesoro están en peligro. Los gastos del envío certificado son a cargo del contribuyente. El artículo 302 añade que todas las comunicaciones relativas a la declaración y el control, así como los

⁹ Amberes, 10 de noviembre de 1998, T.R.F., 1999, p. 220.

¹⁰ Art. L189. Jacques Malherbe: *Réflexions sur le contrôle de l'impôt direct et la fraude fiscale en France et en Belgique*, Universidad del Mar, Lorca, 2006. El Profesor Malherbe resalta las diferencias con lo que sucede en Francia, donde sí se interrumpe la prescripción.

extractos de las liquidaciones relativas a los impuestos sobre las rentas, se transmiten a los contribuyentes en pliegos cerrados.

La retención inmobiliaria, el Impuesto de las personas físicas, el Impuesto de sociedades, el Impuesto de los no residentes, y, cuando no se han abonado en los plazos previstos, la retención mobiliaria y la profesional, son objeto de listados anuales o especiales según el art. 304 CIR 92¹¹.

El listado consiste en la inscripción de la identidad del contribuyente y del importe que debe en una lista, llamada "rôle", que se hace ejecutiva por la administración. Un tributo que aparece en el listado a nombre de un contribuyente fallecido, sin la mención de "sucesión", carece de efectos con respecto a la sucesión.

El listado es una formalidad sustancial, una liquidación sin listado incluso aunque se haga para reemplazar a otra del listado, será nula. Después del listado, la administración envía, a los contribuyentes cuya identidad figura en el mismo, los "avertissements-extraits de rôle" o avisos del extracto del listado (artículos 128 a 136 A.R./CIR 92). En caso de que exista contradicción entre este aviso y el listado original, sólo el listado tiene valor probatorio, salvo en caso de falsedad o de rectificación¹².

En caso de listado tardío del impuesto (que no es lo mismo que un envío tardío), hay preclusión y las retenciones y pagos anticipados deben ser devueltos, aunque pueda haber límites para la retención inmobiliaria. Es necesario y suficiente que el aviso del extracto del listado contenga todos los datos para demostrar que constituye un título ejecutivo y para permitir al contribuyente introducir una reclamación¹³. Los errores en el aviso del extracto del listado no lo hacen nulo, salvo cuando perjudican al contribuyente¹⁴. La ausencia de mención, en el aviso del extracto del listado, de la fecha de la ejecución del listado y de la fecha de envío del mismo aviso del extracto del listado constituye ciertamente una negligencia, pero no afecta a la validez del título de percepción legal, que no es otro que el listado¹⁵.

El artículo 365 del CIR no exige que se haga mención expresa en el listado ni en el aviso del extracto del listado, del importe debido como principal, sobre el que las retenciones y los pagos anticipados deben imputarse¹⁶. La liquidación es válida aunque el aviso del extracto del listado haya sido practicado en una lengua errónea¹⁷. En este último caso, el

¹¹ En adelante, en este apartado sobre el procedimiento de imposición belga y la jurisprudencia recaída en la materia, se toma como referencia el trabajo de K.VAN DUYSSE et al.: *Tiberghien, Manuel de Droit Fiscal 2006*, Larcier, Bruselas, 2006, p.519.

¹² Amberes, 28 de junio de 1994, Act. Fisc. 1994, 43/11.

¹³ Casación, 26 de febrero de 1987, Pas., 1987, I, 768.

¹⁴ Bruselas, 15 de diciembre de 1981, F.J.F., n° 82/34.

¹⁵ Gante, 23 de septiembre de 1999, Fiscolegue, 1999, n° 729, 12.

¹⁶ Casación, 13 de enero de 1995, F.J.F., n° 96/67; Bull. Contr., n° 784.

¹⁷ Q.R., Senado, 20 de septiembre de 1988, 870.

plazo de pago no empieza a correr más que a partir del nuevo aviso del extracto del listado. Un aviso del extracto del listado nulo no hace nula la liquidación, pero puede constituir un caso de fuerza mayor que impida que corra el plazo de reclamación.

El aviso del extracto del listado debe enviarse, bajo pena de nulidad, a la dirección del contribuyente, incluso si éste conoce la existencia de la liquidación de otra manera¹⁸. La inscripción en el registro de la población constituye una indicación. El envío del aviso del extracto del listado a una dirección errónea no hace nula la liquidación. Ya que el envío en sí no hace nacer la deuda tributaria, sino que la hace nacer el mandato ejecutivo del listado¹⁹. El envío del aviso del extracto del listado no debe intervenir en el plazo de imposición²⁰. Ningún plazo legal se prevé para el envío del aviso del extracto del listado, el plazo es, sin embargo, de ocho días después de la declaración de ejecución de los listados²¹.

Cuando la administración envía el aviso del extracto del listado por correo ordinario, debe probar este envío por todos los medios de Derecho común, aunque el envío por correo certificado no sea prescrito bajo pena de nulidad²². Ni el hecho de que el aviso del extracto del listado no haya sido reenviado a la administración, ni el hecho de que el resto de la correspondencia haya sido enviada a la dirección dada, son presunciones precisas, serias y concordantes que permitan concluir que el aviso del extracto del listado ha sido enviado y que el contribuyente lo ha recibido en un plazo normal²³.

En cuanto a la notificación de las rentas catastrales, se regula en el artículo 495, apartado 1. Toda renta catastral nuevamente establecida, revisada, valorada o revalorada, se notifica la contribuyente en la forma que fije el Rey, a menos que el contribuyente haya plasmado su acuerdo por escrito sobre el importe de dicha renta. El apartado 2, como excepción, indica que las modificaciones de la renta catastral de un inmueble no construido no dan lugar a notificación en la medida en que derivan de un simple cambio de apariencia, al margen de todo cambio de modo de explotación, de toda transformación, mejora, deterioro o depreciación, que entrañan una modificación de la renta catastral por hectárea. La Administración del catastro puede comunicar el importe de la renta catastral a la administración de los impuestos directos antes de la notificación al contribuyente, tal como dispone el artículo 496 del CIR.

En las vías de revisión²⁴ debe resaltarse que, partir del ejercicio fiscal 1999, se aplica una nueva regulación: el plazo de reclamación es de tres meses a partir de la fecha de envío, de notificación o de percepción (artículo 371). Tras la decisión del director, puede presen-

¹⁸ Mons, 19 de octubre de 1983, F.J.F., n° 84/34.

¹⁹ Bruselas, 3 de octubre de 1989, R.G.F., 1990, 56.

²⁰ Gante, 25 de noviembre de 1983, F.J.F., n° 84/84.

²¹ Q.R., Ch. Repr., 1986-87, I de septiembre de 1987, 3985, Bull. Contr., 1988, n° 671.

²² Lieja, 13 de marzo de 1985, Bull. Contr., 1986, n° 646.

²³ Mons, 20 de octubre de 1989, F.J.F., n° 90/38.

²⁴ K.VAN DUYSE et al.: *Tiberghien, Manuel de Droit Fiscal 2006*, Larcier; Bruselas, 2006, p.521.

tarse una acción ante el Tribunal de primera instancia en los tres meses a partir de la notificación de la decisión del director (artículo 1385 undécimo del Código judicial). Las disposiciones del CIR relativas al procedimiento ante el Tribunal de Apelación y de Casación se han suprimido y hace falta referirse al Código judicial.

Por notificación debe entenderse, según el Tribunal de Apelación de Gante, la presentación por correo, en el domicilio o en la sede social del contribuyente, de la carta certificada a la que se refiere el artículo 375 del CIR 92²⁵. La fecha de toma de conocimiento carece de interés²⁶. A falta de prueba de un envío regular, el plazo de reclamación no corre más que a partir del momento en que se establece que el contribuyente ha tenido conocimiento de la existencia de la deuda fiscal²⁷.

En caso de reclamación relativa a la fecha de expedición del aviso del extracto del listado, incumbe a la administración probar la fecha de expedición²⁸. La simple mención de la fecha de expedición sobre el aviso del extracto del listado no constituye una prueba suficiente de que el contribuyente ha recibido este aviso el día siguiente²⁹. La mera afirmación por el contribuyente de que el aviso del extracto del listado no se ha enviado no obliga a la administración a probar que el envío ha tenido lugar efectivamente³⁰. Un título ejecutivo no equivale a una notificación de la imposición en la medida en que este documento no comporta todas las menciones necesarias para poder presentar una reclamación³¹. Cuando la notificación de la cuota se ha hecho de modo distinto a un aviso del extracto del listado, ninguna disposición legal dispone que deba indicarse el comienzo del plazo de reclamación o la instancia competente a la que la reclamación debe dirigirse.³²

La decisión debe ser motivada y notificada al contribuyente por carta certificada, conforme dispone el artículo 375 del CIR 92. La notificación es válidamente efectuada a través de la presentación de la misma en la dirección que el contribuyente mencionó en su reclamación, incluso si posteriormente cambia de domicilio sin avisar al director³³. Si el sujeto pasivo ha elegido su domicilio, el director tiene la facultad de notificar, ya sea a su domicilio o al que ha eludido³⁴.

²⁵ Gante, 13 de febrero de 2002, Fiscologue, 2002, n° 842, p. 12.

²⁶ Casación, 22 de marzo de 2001, F.J.F., n° 2001/202.

²⁷ Gante, 30 de abril de 2002, Fiscologue 2002, n° 854, p. 11.

²⁸ Amberes, 14 de noviembre de 2000, F.J.F., n° 2001/23.

²⁹ Bruselas, 18 de octubre de 2001, F.J.F. n 2002/138.

³⁰ Cass., 15 de junio de 2001, F.J.F. n° 2002/262.

³¹ Amberes, 23 de marzo de 1999, T.R.F., 1999, p. 655.

³² Cass., 23 de abril de 1999, F.J.F., n° 99/143; Fiscologue, 1999, n° 710/15.

³³ Cass. 10 de febrero de 1995, F.J.F., n° 95/95.

³⁴ Cass. 25 de mayo de 2000, F.J.F., n° 2000/170; T.F.R., 2000, 733.

3. Las notificaciones tributarias en Francia

En la regulación general del Nouveau Code de Procédure Civile (NCPC), puede encontrarse la forma ordinaria de notificación de los actos. Según el artículo 665, la notificación debe contener todas las indicaciones relativas a los nombres y apellidos o a la denominación o razón social de la persona de la que emana y el domicilio o sede social de esta persona. Debe designar de la misma manera a la persona del destinatario. El artículo 666 añade que las otras menciones que debe contener la notificación se determinan, según la naturaleza del acto notificado, por las reglas particulares en cada materia. En el ámbito tributario, habrá de analizarse cuidadosamente el Code Général des Impôts y el Livre des procédures fiscales³⁵.

El artículo 667 del NCPC establece que la notificación se hace con sobre o pliego cerrado, sea por vía postal o por entrega del acto al destinatario con anotación o recibo. El artículo 668³⁶, con la excepción del artículo 647-1, indica que la fecha de la notificación por vía postal es, para quien procede, la de la expedición, y, con respecto a quien se hace, la fecha de la recepción de la carta. El artículo 669 aclara que la fecha de expedición de una notificación hecha por vía postal es la que figura en el sello de la oficina de emisión. La fecha de la entrega es la del recibo o anotación. La fecha de recepción de una notificación hecha por carta certificada con acuse de recibo es la que se añade por la administración de Correos cuando entrega la carta a su destinatario. El artículo 670³⁷ especifica que la notificación se tiene por practicada a la persona cuando el acuse de recibo es firmado por el destinatario. La notificación se entiende hecha en el domicilio o residencia cuando el acuse de recibo es firmado por una persona provista de un poder a estos efectos. En caso de devolución a la secretaría de la jurisdicción de una carta de notificación cuyo acuse de recibo no ha sido firmado en las condiciones previstas en el artículo 670, el secretario invita a la parte a proceder por vía de "signification", como recoge el artículo 670-1³⁸.

³⁵ A modo de ejemplo, se citan algunos de los muchos preceptos que contienen alusiones a la notificación. CODE GENERAL DES IMPOTS, CGI., 31, Version 30, 2007; CGI., 217 undecies, Version 09, 2006; CGI., 808, Version 02, 1980; CGI., 1072, Version 03, 2007; CGI., 1510, Version 01, 1979; CGI., 1609 quatervices A, Version 05, 2007; CGI., 1638 quater, Version 07, 2005; CGI., 1639 A, Version 07, 2005; CGI., 1639 A bis, Version 16, 2005; CGI., 1723 octies, Version 08, 2002; CGI., 1728, Version 05, 2006; CGI., 1787, Version 03, 2006... Livre des procédures fiscales, L11, Version 01, 1982; Livre des procédures fiscales, L16 B, Version 05, 2003; Livre des procédures fiscales, L38, Version 06, 2003; Livre des procédures fiscales, L48, Version 09, 2005; Livre des procédures fiscales, L54 B, Version 02, 2004; Livre des procédures fiscales, L67, Version 04, 2006; Livre des procédures fiscales, L68, Version 05, 2007; Livre des procédures fiscales, L76, Version 06, 2004; Livre des procédures fiscales, L76 A, Version 01, 1981; Livre des procédures fiscales, L76 B, Version 03, 2005; Livre des procédures fiscales, L80 B, Version 08, 2006; Livre des procédures fiscales, L80 D, Version 03, 2000; Livre des procédures fiscales, L189, Version 04, 2005; Livre des procédures fiscales, L189 A, Version 01, 2005; Livre des procédures fiscales, L190, Version 07, 2006; Livre des procédures fiscales, L255, Version 02, 1987; Livre des procédures fiscales, L261, Version 02, 1993; Livre des procédures fiscales, L275, Version 02, 1985; Livre des procédures fiscales, L283 B, Version 02, 2003; Livre des procédures fiscales, L289, Version 01, 2005...

³⁶ Décret n° 2002-1436 de 3 diciembre de 2002 art. 25 Journal Officiel de 12 diciembre 2002. Décret n° 2005-1678 de 28 diciembre de 2005 art. 67 III Journal Officiel de 29 diciembre 2005, en vigor desde el 1 de marzo de 2006.

³⁷ Décret n° 2005-1678 de 28 diciembre 2005 art. 59 Journal Officiel de 29 diciembre 2005, en vigor desde el 1 de marzo de 2006.

³⁸ Décret n° 76-1236 de 28 diciembre 1976 art. 12 Journal Officiel de 30 diciembre 1976. Décret n° 2005-1678 de 28 diciembre 2005 art. 60 Journal Officiel de 29 diciembre 2005, en vigor desde el 1 de marzo de 2006.

En cuanto al lugar de las notificaciones, el artículo 689 del NCPC prevé que éstas se harán donde viva el destinatario si es una persona física. Sin embargo, cuando se hace a una persona, la notificación es válida cualquiera que sea el lugar donde se entregue, incluido el lugar de trabajo. También es válida la notificación hecha en el domicilio elegido, cuando la ley lo admite o lo impone. Según el artículo 690, la notificación destinada a una persona jurídica de Derecho privado o a un establecimiento público con carácter industrial o mercantil, se practica en el lugar de su establecimiento. En su defecto, en la persona de uno de sus miembros habilitado para recibirla.

El artículo 693³⁹ del NCPC sanciona el incumplimiento de las prescripciones de los artículos 665-1, 689 a 692 con la nulidad de las notificaciones, que según matiza el artículo 694 se rige por las disposiciones que gobiernan la nulidad de los actos de procedimiento.

El pago puede hacerse espontáneamente por el contribuyente, como en el IVA o tras recibir un "avis d'imposition", como en el Impuesto sobre la renta. En caso de control fiscal externo, mediante la verificación contable, el contribuyente afectado debe ser avisado en un plazo suficiente de la intención de la administración de proceder a la misma. El "avis de vérification" es una carta certificada con acuse de recibo algunos días antes de la visita del inspector. La ausencia de este aviso entraña la irregularidad del procedimiento. Tanto en caso de rectificación o no la Administración ha de enviar un aviso al contribuyente ("proposition de rectification" o "avis d'absence de rectification"⁴⁰).

Los procedimientos de recaudación son distintos según se trate de impuestos recaudados por el "comptable du Trésor" (que depende de la Dirección General de Contabilidad Pública) o por el "receveur des impôts" (que depende de la Dirección General de los Impuestos). El contable del Tesoro, por lo menos veinte días antes de comenzar el procedimiento de recaudación, deber enviar una carta de recordatorio al contribuyente. En defecto de este acto obligatorio, el procedimiento será nulo. El recaudador de los impuestos emite un "avis de mise en recouvrement" que tiene valor de título ejecutivo, cuando no tiene efectos, se envía un "avis de mise en demeure" al contribuyente para que pague en dos días.

La reclamación previa en vía administrativa debe presentarse en los plazos previstos por el LPF, que, con carácter general, aluden al segundo año desde el pago del impuesto cuando no ha habido un establecimiento de listado ("rôle") o una notificación de un aviso de recaudación; y en especial, al tercero desde la fecha de notificación de rectificación ("redressement").

³⁹ Décret n° 86-585 du 14 mars 1986 art. 7 et 9 Journal Officiel du 19 mars 1986, en vigor desde el 2 de mayo de 1986. Décret n° 2002-1436 de 3 diciembre 2002 art. 26 Journal Officiel de 12 diciembre 2002. Décret n° 2005-1678 de 28 diciembre 2005 art. 61 Journal Officiel de 29 diciembre 2005, en vigor desde el 1 de marzo de 2006.

⁴⁰ BOUVIER, M.: *Introduction au Droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 8ª edición, L.G.D.J., París, 2007, p. 40, 104 y 122.

4. Las notificaciones tributarias en Italia

La regulación se encuentra recogida en el Decreto sobre la liquidación de los impuestos sobre la renta (Decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi) D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, número 600 (GU número 268, de 16 de octubre de 1973). A continuación, se traducen los artículos más relevantes que afectan al régimen jurídico de las notificaciones.

Art. 58 Domicilio fiscal⁴¹. A los efectos de la aplicación de los impuestos sobre las rentas, cada sujeto se entiende domiciliado en un municipio del Estado, según las siguientes disposiciones.

Las personas físicas residentes en el territorio del Estado tienen el domicilio fiscal en el municipio en cuyo censo están inscritas. Los no residentes tienen el domicilio fiscal en el municipio en el que se ha producido la renta, o si la renta se produce en varios municipios, en el municipio en el que se ha producido la más elevada. Los ciudadanos italianos, que residen en el extranjero en virtud de una relación de servicio con la Administración pública, aunque aquellos que se consideran residentes en el sentido del artículo 2, apartado 2, bis, del Texto Único de los Impuestos sobre las Rentas, aprobado por Decreto del Presidente de la República de 22 de diciembre de 1986, número 217, tienen el domicilio fiscal en el municipio de la última residencia en el Estado.

Los sujetos distintos a las personas físicas tienen el domicilio fiscal en el municipio en el que se encuentra su sede jurídica o, en su defecto, administrativa; si también falta ésta, estos tienen el domicilio fiscal en el municipio donde está establecida una sede secundaria o un establecimiento permanente, y en su defecto, en el municipio en el que ejercitan preferentemente su actividad.

En todos los actos, contratos, denuncias y declaraciones que se presenten a las Oficinas Tributarias debe indicarse el municipio de domicilio fiscal de las partes, precisándose la dirección.

Las causas de variación del domicilio fiscal tienen efecto a partir del sexagésimo día siguiente a aquel en que se han verificado.

Art. 59 Domicilio fiscal establecido por la Administración. La administración tributaria puede establecer el domicilio fiscal del sujeto, derogando las disposiciones del artículo precedente, en el municipio donde el sujeto mismo desarrolla de modo continuado la principal actividad o bien para los sujetos distintos de las personas físicas, en el municipio en el que está establecida la sede administrativa.

⁴¹ Texto en vigor desde el 1 de enero de 1999.

Sobre el domicilio fiscal de la mujer, cfr. art.6, Ley 2 de diciembre de 1975, número 576 y art. 17, Ley 13 de abril de 1977, número 114.

Sobre el nuevo reglamento "censal" de la población residente, cfr. D.P.R. 30 de mayo de 1989, número 223.

Sobre las comunicaciones de los intermediarios relativas al impuesto sustitutivo de las plusvalías que derivan de la cesión de acciones, participaciones y derecho de opción, cfr. art.2, apartado 6, D.L. 28 de enero de 1991, número 27, derogado.

Cuando concurren particulares circunstancias la Administración tributaria puede consentir al contribuyente, que haga una instancia motivada, de que su domicilio fiscal sea establecido en un municipio distinto a aquel previsto en el artículo precedente.

Competente para el ejercicio de las facultades indicadas en los apartados anteriores es el intendente de Hacienda (“intendente di finanza”) o el Ministro de Hacienda según la medida conlleve el cambio del domicilio fiscal en el ámbito de la misma provincia o a otra provincia⁴².

La resolución es en cada caso definitiva, debe ser motivada y notificada al interesado y tiene efecto desde el período impositivo siguiente a aquel en el que se ha notificado.

Art.60 Notificaciones⁴³. La notificación de los avisos y de los otros actos que por ley deben ser notificados al contribuyente se realiza según las normas establecidas en los artículos 137 y siguientes del Código de procedimiento civil, con las siguientes modificaciones:

la notificación se practica por los medios comunes o bien por los medios especiales autorizados por la Oficina de los Impuestos (“Ufficio delle imposte”)⁴⁴;

⁴² Sobre la competencia de la Dirección General de los Ingresos, cfr: art.75, apartado 2, derogado, D.P.R. 27 de marzo de 1992, número 287.

Sobre la competencia de la Agencia de los Ingresos, cfr: art.62, D. Lgs. 30 de julio de 1999, número 300.

Sobre las oficinas competentes para establecer el domicilio fiscal del contribuyente en un municipio distinto a aquel de la residencia censal o de la sede legal, cfr: Provedimento de 23 de octubre de 2003.

⁴³ Texto en vigor desde el 4 de julio de 2006, resultante tras la modificación introducida por el artículo 37, apartado 27, D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

Para la medida de la compenso/compensación de la notificación, cfr: art.4, ley 10 de mayo de 1976, número 249 y art.4, ley de 12 de julio de 1991, número 202 y D.M. de 8 de enero de 2001.

Para las notificaciones de actos por medio de correos, cfr: art. 163, D.P.R. de 29 de mayo de 1982, número 655 y art.14, ley 20 de noviembre de 1982, número 890.

Para las notificaciones de actos y resoluciones relativas al Servicio central de recaudación, cfr: art. 127, D.P.R. 28 de enero de 1988, número 43, derogado y art. 65, D.Lgs. de 13 de abril de 1999, número 112.

Para la notificación de las liquidaciones parciales de las rentas, cfr: art.3, apartado 1, D.L. 28 de marzo de 1989, número 112, art.3, apartado 1, D.L. 29 de mayo de 1989, número 200, art.3, apartado 1, D.L. 28 de julio de 1989, número 266, art. 3, apartado 1, D.L. 25 de septiembre de 1989, número 330 y art. 3, apartado 1, D.L. 25 de noviembre de 1989, número 383, convertidos en ley.

Para el nuevo reglamento censal de la población residente, cfr: D.P.R. 30 de mayo de 1989, número 223.

Para la notificación, mediante certificada, de los avisos de liquidaciones parciales de las que el artículo 41 bis de este Decreto, cfr: art. 3, apartado 4, D.L. 21 de julio de 1990, número 192, no convertido en ley y art. 3, apartado 4, D.L. de 15 de septiembre de 1990, número 261.

Para la notificación, mediante certificada, de las peticiones de datos y noticias de parte de la Administración tributaria, cfr: art.3, apartado 5, D.L. de 21 de julio de 1990, número 192, no convertido en ley y art.3, apartado 5, D.L. 15 de septiembre de 1990, número 261.

Para la definición de las liquidaciones, cfr: art.15, ley de 27 de diciembre de 2002, número 289.

⁴⁴ Sobre la prohibición de encargos por la notificación, cfr: art.3, ley de 23 de diciembre de 1978, número 853, derogada.

Sobre los gastos por remuneración de notificación a cargo de los destinatarios de los actos, cfr: art.4, apartado 4, ley de 12 de julio de 1991, número 202.

el agente debe hacer firmar al consignatario del acto o el aviso o bien indicar los motivos por los que el consignatario no ha firmado.

b-bis) si el consignatario no es el destinatario del acto o del aviso, el agente consigna o deposita la copia del acto a notificar en el buzón que procede a sellar y sobre el cual transcribe el número cronológico de la notificación, dando acto en la relación "in calce" al original y a la copia del mismo acto. Sobre el buzón no se colocan signos o indicaciones de las que pueda deducirse el contenido del acto. El consignatario debe firmar un recibo y el agente notificador da noticia de la acontecida notificación del acto o del aviso, por medio de carta certificada⁴⁵;

c) salvo el caso de consigna del acto o del aviso en propias manos, la notificación debe hacerse en el domicilio fiscal del destinatario;

d) es facultad del contribuyente elegir como domicilio el de una persona o una oficina del municipio del propio domicilio fiscal para la notificación de los actos o de los avisos que lo contemplen. En tal caso, la elección del domicilio debe resultar expresamente de la declaración anual o bien de otro acto comunicado sucesivamente a la Oficina de los Impuestos competente por medio de carta certificada con acuse de recibo;

e) Cuando en el municipio en el que debe practicarse la notificación no hay residencia, oficina o negocio del contribuyente, el aviso del depósito prescrito en el art. 140 del Código de procedimiento civil en buzón cerrado y sellado se añade en el registro del municipio y la notificación, a los efectos del comienzo de los plazos, se tiene por practicada al octavo día siguiente a aquel de la adición;

e-bis) es facultad del contribuyente que no tiene la residencia en el Estado y que no ha elegido domicilio en el sentido de la letra d), o que no haya designado un representante fiscal, comunicar a la oficina local competente, con la modalidad de las cuales figuran en la misma letra d), la dirección en el extranjero para la notificación de los avisos y de los demás actos que a él se refieran; salvo el caso de consigna del acto o del aviso en propias manos, la notificación de los avisos o de los actos es practicada mediante expedición por medio de carta certificada con acuse de recibo⁴⁶;

f) las disposiciones contenidas en los arts. 142, 143, 146, 150 y 151 del Código de procedimiento civil no se aplican.

La elección de domicilio no resultante de la declaración anual tiene efecto a partir del trigésimo día siguiente a aquel de la fecha de recepción de la comunicación prevista en la letra d) y en la letra e-bis) del apartado anterior⁴⁷.

⁴⁵ Letra añadida por el artículo 37, apartado 27, letra a), D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

⁴⁶ Letra añadida por el artículo 37, apartado 27, letra c), D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

⁴⁷ Apartado sustituido por el artículo 37, apartado 27, letra d), D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

Las variaciones y las modificaciones de la dirección no resultantes de la declaración anual tienen efecto, a los fines de las notificaciones, a partir del trigésimo día siguiente a aquel de la realizada variación censal o, para las personas jurídicas y la sociedad y entes sin personalidad jurídica, a partir del trigésimo día siguiente a aquel de la recepción por parte de la Oficina de la comunicación prescrita en el segundo apartado del artículo 36. Si la comunicación se ha omitido, la notificación se practica válidamente en el municipio del domicilio fiscal resultante de la última declaración anual⁴⁸.

Cualquier notificación por medio del servicio postal, se considera hecha en la fecha de expedición; los plazos que tienen comienzo desde la notificación, corren desde la fecha en la que el acto es recibido⁴⁹.

El Código de Procedimiento Civil, aprobado por R.D. de 28 de octubre 1940, número 1443, contiene en su Sección IV la regulación referente a las comunicaciones y las notificaciones.

Art. 137 Notificaciones. Las notificaciones, cuando no se dispone otra cosa [150, 151], se practican por el oficial judicial, [59] a instancia de parte [163.3; disp. att. 188] o a petición del ministerio público [805] o del canciller [179, 417, 418, 421.11, 489, 640.1; disp. att. 47 ss.]⁵⁰.

El oficial judicial practica la notificación mediante consigna al destinatario [160] de copia conforme al original del acto a notificar [170].

Si la notificación no puede ser practicada en las propias manos del destinatario, excepto que en el caso previsto en el segundo apartado del artículo 143, el oficial judicial consigna o deposita la copia del acto a notificar en el buzón que procede a sellar y sobre el cual transcribe el número cronológico de la notificación, dejando constancia en la relación a pie de página en el original y en la copia del mismo acto. Sobre el buzón no se colocan signos o indicaciones de las que pueda derivarse el contenido del acto.

Las disposiciones del tercer apartado también se aplican a las comunicaciones efectuadas con "biglietto di cancelleria" (billete de papelería) en el sentido de los artículos 133 y 136.

Art. 138 Notificación en manos propias. El oficial judicial practica la notificación regular mediante consigna de la copia en manos propias del destinatario, en la casa donde habi-

⁴⁸ La Corte Costituzionale con su Sentencia 10-19 de diciembre de 2003, número 360, ha declarado la ilegitimidad del presente apartado, en la parte en que prevé que las variaciones y las modificaciones de la dirección del contribuyente no resultantes de la declaración anual, tengan efecto, a los fines de las notificaciones, a partir del sexagésimo día siguiente a aquel de la acontecida variación censal.

⁴⁹ Letra añadida por el artículo 37, apartado 27, letra f), D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

⁵⁰ Sobre la facultad de notificaciones de actos civiles, administrativos y extra-judiciales por los abogados y procuradores legales, véase la Ley de 21 de enero de 1944, número 53; sobre la ordenación de los oficiales y de los ayudantes de los oficiales judiciales, véase el art. 104, D.P.R. de 15 de diciembre de 1959, número 1229; sobre las notificaciones y comunicaciones por medio postal, sobre la institución del juez de paz, véase el art. 13, Ley 21 de noviembre de 1991, número 374.

ta o bien, si esto no es posible, dondequiera que lo encuentre [140] en el ámbito de la circunscripción de la Oficina judicial a la cual pertenece.

Si el destinatario rechaza recibir la copia, el oficial judicial deja constancia en la relación [148], y la notificación se considera hecha en propias manos [141.3, 145.3, 146].

Art. 139 Notificación en la residencia, en la morada o en el domicilio. Si no ocurre en el modo previsto en el artículo anterior, la notificación debe hacerse en el municipio de residencia [142, 143; c.c. 43.2, 44, 45, 144, 145] del destinatario, buscándolo en la casa donde habita o donde tiene la oficina o ejerce la industria o el comercio [c.c. 2195].

Si el destinatario no se encuentra en uno de tales lugares, el oficial judicial consigna copia del hecho a una persona de la familia o empleada de la casa, a la oficina o al negocio, que no sea menor de catorce años o abiertamente incapaz [518.3].

A falta de las personas indicadas en el apartado anterior, la copia se consigna al portero del establecimiento donde está la vivienda, la oficina o el negocio, y cuando también falta el portero, a un vecino de casa que acepte recibirla.

El portero o el vecino debe firmar un recibo, y el oficial judicial da noticia al destinatario de la ocurrida notificación del acto, por medio de carta certificada.

Si el destinatario vive habitualmente a bordo de un navío mercantil, el acto puede ser consignado al capitán o a quien haga las veces [c. nav. 293, 321].

Cuando no se conoce el municipio de residencia, la notificación se hace en el municipio de morada [c.c. 43, 44, 45, 46], y, si también esta se desconoce, en el municipio del domicilio [c.c. 43-45], observando en cuanto sea posible las disposiciones precedentes.

Art. 140 “Irreperibilità” o negativa a recibir la copia. Si no es posible practicar la consigna por irreparabilidad o por incapacidad o por negativa de las personas indicadas en el artículo anterior, el oficial judicial deposita la copia en la casa del municipio donde la notificación debe practicarse, añade el aviso [disp. att. 48] del depósito en buzón cerrado y sellado a la puerta de la vivienda o de la oficina o del negocio del destinatario, y les da noticia por carta certificada con acuse de recibo.

Art. 141 Notificación en el domicilio. La notificación de los actos a quien ha elegido domicilio [30; c.c.47] de una persona o una ofician puede hacerse mediante consigna de copia a la persona o al jefe de la oficina en calidad de domiciliario, en el lugar indicado en la elección.

Cuando la elección del domicilio se ha incluido en un contrato, la notificación domiciliaria es obligatoria, si así se ha declarado expresamente.

La consigna, según la norma del art. 138, de la copia en manos de la persona o del jefe de la oficina donde se ha elegido el domicilio [c.c. 47], equivale a consignar en las propias manos del destinatario [138].

La notificación no puede hacerse en el domicilio elegido si es pedida por el domiciliario o éste ha muerto o se ha trasladado fuera de la sede indicada en la elección del domicilio o ha cesado la oficina [145.3].

Art. 144 Notificación a la Administración del Estado. Para la Administración del Estado se observan las disposiciones de las leyes especiales que prescriben la notificación en las Oficinas de la Abogacía del Estado.

Fuera de los casos previstos en el apartado anterior, las notificaciones se hacen directamente, a la Administración destinataria, a quien la representa en el lugar en el cual reside el juez ante el cual se procede [25]. Éstas se practican mediante consigna de copia en la sede de la Oficina al titular o a las personas indicadas en el artículo siguiente.

Art. 145. Notificación a las personas jurídicas. La notificación a las personas jurídicas se practica en su propia sede [19; c.c. 16, 46, 2328, 2475, 2518], mediante consigna de copia del acto al representante o a la persona encargada de recibir las notificaciones o, en su defecto, a otra persona empleada en la misma sede o al portero del establecimiento en el que se encuentra la sede. La notificación puede también ser practicada, según la norma de los artículos 138, 139 y 141, a la persona física que representa el ente en caso de que en el acto a notificar se indique la calidad y resulten especificados residencia, domicilio y morada habitual.

La notificación a la sociedad que no tiene personalidad jurídica [c.c. 2251, 2297], a las asociaciones no reconocidas y a los Comités de los cuales los arts. 36 y ss. del Código Civil se hace siguiendo la norma del apartado anterior; en la sede indicada en el artículo 19, segundo apartado, o bien a la persona física que representa el ente en caso de que en el acto a notificar se indique la calidad y resulten especificados residencia, domicilio y morada habitual.

Si la notificación no puede practicarse según los apartados anteriores, la notificación a la persona física indicada en el acto, que representa al ente, puede ser practicada también según los artículos 140 ó 143.

Art. 147. Tiempo de las notificaciones. Las notificaciones no pueden hacerse antes de las 7 ni después de las 21 horas [519; disp. att. 47].

Art. 148. Relación de notificación. El oficial judicial certifica la práctica de la notificación mediante relación fechada por él [disp. att. 47] y firmada, colocada a pie de página en el original y en la copia del acto [disp. att. 47].

La relación indica la persona a la cual se ha consignado la copia y su calidad [138, 139], además del lugar de la consigna, o bien las investigaciones, también censales, hechas por el oficial judicial, los motivos de la falta de consigna y las noticias recogidas sobre la localización del destinatario [140; disp. att. 47].

Art. 149. Notificación por medio del servicio postal. Si no se hace prohibición expresa en la ley, la notificación puede practicarse también por medio del servicio postal.

En tal caso, el oficial judicial escribe la relación de notificación sobre el original y sobre la copia del acto, haciendo mención del Oficio postal por medio del cual expide la copia al destinatario en pliego certificado con acuse de recibo. Este último está ligado al original.

La notificación se perfecciona, por el sujeto notificante, al momento de la consigna del legajo al oficial judicial y, por el destinatario, al momento en que el mismo tiene el conocimiento jurídico del acto.

5. Las notificaciones tributarias en Luxemburgo

Cuando la Administración va a liquidar, separándose notablemente de la declaración y de ello deriva un aumento de cuota, debe informar al contribuyente con carácter previo, según el artículo 205, apartado 3 de la Ley General de los Impuestos. La jurisprudencia reconoce a esta obligación un carácter general, que no excluye más que los casos en que la rectificación no dará lugar a reclamación por parte del contribuyente⁵¹.

En la regulación luxemburguesa de la fase contenciosa ha influido la Sentencia PROCOLA del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 28 de septiembre de 1995⁵².

El plazo para presentar la reclamación contenciosa no cuenta el día de la notificación, pero incluye el día de la expiración del plazo. Expira el último día a las 24 horas. Según el artículo 245, apartado 2 de la Ley orgánica de las contribuciones, si es festivo, se prorroga al siguiente hábil.

Tal como dispone el artículo 256 de la Ley orgánica de las contribuciones, el plazo de presentación de una reclamación empieza a correr con la expiración del día en el que el aviso litigioso se ha enviado a su destinatario, a falta de envío, es determinante la fecha en la que el contribuyente ha tenido conocimiento de la decisión, o la fecha en la que la decisión se reputa haber sido puesta en su conocimiento.

En la práctica, esto se traduce en entrega formal ("signification") por medio de ujier, que expira el día de la entrega; notificación por carta certificada, que se reputa efectuada el tercer día después de la puesta en correo; notificación por carta —la más común—, el tercer día hábil que sigue a la entrega en correos. La jurisprudencia ha precisado que la fecha que figura en la decisión administrativa se presume que es la fecha de puesta en correo⁵³.

En lo que respecta a la notificación de la decisión del "Directeur des contributions", la práctica administrativa ha adoptado la notificación por carta certificada. La decisión podrá confirmar la liquidación recurrida ("avis confirmatif") o emitir una nueva modificándola ("bulle-

⁵¹ FONTANEAU, P.: Luxembourg, *Collection Fiscalité Européenne* (puestas al día sucesivas).

⁵² Asunto 27/1994/474/555. En esta Sentencia se reprochaba al Conseil d'Etat una falta de independencia e imparcialidad, en la medida en que esta institución, por un lado, emitía informes sobre los proyectos de ley, y por otro lado, tenía que resolver en el seno de su Comité du contentieux, sobre las dificultades de la aplicación de estas mismas leyes. A raíz de la Sentencia Procola tuvo lugar la reforma de 1996.

⁵³ TA 17.06.1998, n° 10272.

tin rectificatif”). Esta decisión sustitutiva de la decisión recurrida se notificará al contribuyente. De conformidad con la ley, indicará la duración del plazo todavía disponible para presentar el recurso judicial, a contar desde la fecha de notificación.

En la fase judicial, el Tribunal administrativo emite una sentencia que es ejecutiva después de haber sido objeto de notificación por el secretario a las partes por carta certificada con acuse de recibo. Los plazos de recurso ante el Tribunal Administrativo corren a partir de esta notificación.

En el caso de litigios que afecten a la aplicación de las leyes relativas a los impuestos indirectos dan lugar a un contencioso civil. En la mayoría de los supuestos, el recurso al juez habrá estado precedido de una tentativa de arreglo amistoso. El recaudador (“Reveur”) de los impuestos emite un título que debe hacer ejecutivo el juez de paz del cantón y ser entregado por el ujier.

6. Las notificaciones tributarias en los Países Bajos

En la fase de reclamación administrativa⁵⁴, en ciertos casos el plazo no corre más que a partir de la fecha efectiva de recepción de la imposición o de la decisión por el contribuyente. La jurisprudencia lo ha admitido cuando el contribuyente recibe la imposición o la decisión después del agotamiento del plazo de reclamación, y si este retraso se debe a una falta o negligencia de los servicios fiscales. Sin embargo, una demora debido al servicio de correos no retrasa el comienzo del plazo de reclamación.

Los contribuyentes pueden solicitar al inspector una prórroga del plazo de reclamación cuando circunstancias particulares les han impedido presentarla, por ejemplo, cuando funciona mal el servicio de correos.

La decisión del inspector, y eventualmente la imposición de sanciones, se comunicarán al contribuyente por carta certificada.

En la fase judicial, en la primera instancia, el contribuyente debe enviar su demanda al Tribunal en los dos meses siguientes después de la fecha de correos que figure en el aviso del inspector relativo a su reclamación o, si se trata de una imposición suplementaria, en los dos meses después de la fecha de la hoja de imposición. Si concurren circunstancias excepcionales, el contribuyente también puede solicitar al Presidente de la Cámara Fiscal un nuevo plazo, cuando no ha enviado su demanda a tiempo.

La apelación en casación debe presentarse ante el Tribunal de Apelación que ha pronunciado la sentencia en un plazo de dos meses siguientes a la notificación de esta última. La fecha a tomar en consideración es la del sello de correos.

El secretario envía la sentencia por carta certificada a las partes interesadas. Si el resultado final es una disminución de la imposición, el inspector lo notifica al contribuyente que, a presentación de este aviso, puede ser reembolsado por el exceso percibido.

⁵⁴ FONTANEAU, P.: Pays-Bas, *Collection Fiscalité Européenne* (puestas al día sucesivas).

7. Las notificaciones tributarias en Portugal

El Código de Procedimiento y de Proceso Tributario recoge en su Subsección III la regulación aplicable a las notificaciones y citaciones.

Art. 35. Notificaciones y citaciones. Notificación es el acto por el cual se lleva un hecho a conocimiento de una persona o se llama a alguien a juicio.

La citación es el acto destinado a dar conocimiento al ejecutado de que se ha propuesto contra él determinada ejecución o a llamar a ésta, por primera vez, persona interesada.

Los “despachos” para ordenar citaciones o notificaciones pueden ser impresos y firmados por “precinto”.

Art. 36. Notificaciones en general. Los actos en materia tributaria que afecten a los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes sólo producen efectos en relación con estos cuando les sean válidamente notificados.

Las notificaciones contendrán siempre la decisión, sus fundamentos y los medios de defensa y el plazo para reaccionar contra el acto notificado, así como la indicación de la entidad que lo practica y si hizo o no uso de la delegación o subdelegación de competencias.

Constituye notificación la recepción por el interesado de copia del acta o consentimiento del acto al que asiste.

Art. 37. Comunicación o notificación insuficiente. Si la comunicación de la decisión en materia tributaria no contiene la fundamentación legalmente exigida, la indicación de los medios de reacción contra el acto notificado u otros requisitos exigidos por las leyes tributarias, el interesado puede, en treinta días o dentro del plazo para la reclamación, recurso o impugnación u otro medio judicial que quepa contra esta decisión, si es inferior, requerir la notificación de los requisitos que hayan sido omitidos o “a passagem” de certificado que los contenga, exenta de cualquier pago.

Si el interesado usa la facultad concedida en el número anterior, el plazo para la reclamación, recurso, impugnación u otro medio judicial, se cuenta a partir de la notificación o de la entrega de la certificación que haya sido requerida.

La presentación del requerimiento previsto en el número 1 puede ser probada por un duplicado del mismo, con el registro de entrada en el servicio que promueve la comunicación o notificación o por otro documento auténtico.

En caso de que el tribunal reconociese erróneo el medio de reacción contra el acto notificado indicado en la notificación, podrá ser todavía ejercido el medio de reacción adecuado en el plazo de treinta días a contar del “tránsito en el juzgado” de la decisión judicial.

Art. 38. Avisos y notificaciones por vía postal o telecomunicaciones “direccionadas” Las notificaciones son efectuadas obligatoriamente por carta certificada con acuse de recibo, siempre que tengan por objeto actos o decisiones susceptibles de alterar la situación tri-

butaria de los contribuyentes o la convocatoria para que asistan o participen en actos o diligencias.

A efectos de lo dispuesto en el número anterior, la comunicación de los servicios postales para "levantamiento" de carta certificada remitida por la administración fiscal debe contener siempre de forma clara la identificación del remitente.

Las notificaciones no comprendidas por el número 1 de este artículo se efectuarán por carta certificada.

Las liquidaciones de impuestos periódicos hechas en los plazos previstos en la ley serán comunicadas por simple vía postal.

Las notificaciones serán personales en los casos previstos en la ley o cuando la entidad que a ellas recurre lo entienda necesario.

A las notificaciones personales se aplican las reglas sobre la citación personal.

El funcionario que emita cualquier aviso o notificación, indicará su nombre y mencionará la identificación del procedimiento o proceso y el resumen de sus objetivos.

Las notificaciones referidas en los números 3 y 4 del presente artículo podrán ser efectuadas, en los términos del número anterior, por telefax o vía Internet, cuando la administración tributaria tenga conocimiento de la dirección de correo electrónico o número de telefax del destinatario de la notificación y pueda posteriormente confirmar el contenido del mensaje y el momento en que fue enviada.

Art. 39. Perfección de las notificaciones. Las notificaciones efectuadas en los términos del número 3 del artículo anterior se presumen hechas en el tercer día posterior al del registro o en el primer día hábil siguiente a ése, cuando ese día no sea hábil.

La presunción del número anterior sólo puede ser evitada por el destinatario cuando no le sea imputable el hecho de que la notificación ocurra en una fecha posterior a la presumida, debiendo a tal efecto la administración tributaria o el tribunal, con base en el requerimiento del interesado, requerir a correos información sobre la fecha efectiva de recepción.

Habiendo acuse de recibo, la notificación se considera efectuada en la fecha en que aquel fue firmado y se tiene por efectuada en la propia persona del destinatario, incluso cuando el aviso de recepción haya sido firmado por un tercero presente en el domicilio del contribuyente, presumiéndose en este caso que la carta fue oportunamente entregada al destinatario.

El distribuidor del servicio postal procederá a la notificación de las personas referidas en el número anterior por anotación del carnet de identidad o de otro documento oficial.

En caso de que el aviso de recepción sea devuelto o no fuese firmado por el destinatario, se negase a recibirlo o no se hiciese en el plazo previsto en el Reglamento de los Servicios Postales y no se comprobase que entre tanto el contribuyente comunicó el cambio de su

domicilio fiscal, la notificación se efectuará en los quince días siguientes a la devolución por nueva carta certificada con acuse de recibo, presumiéndose la notificación si la carta no hubiese sido recibida o “levantada” entregada, sin perjuicio de que el destinatario pueda probar justo impedimento o imposibilidad de comunicación del cambio de residencia en el plazo legal.

Cuando la notificación fuese efectuada por telefax o vía Internet, se presume que fue hecha en la fecha de emisión, sirviendo de prueba, respectivamente, la copia del aviso donde conste la mención de que el mensaje fue enviado con éxito, así como la fecha, hora y número de telefax del receptor o el extracto del mensaje efectuado por el funcionario, el cual será incluido en el proceso.

La presunción referida en el número anterior podrá ser evitada por la información del operador sobre el contenido y la fecha de emisión.

El acto de notificación será nulo en caso de falta de indicación del autor del acto y, en caso de que éste lo haya practicado en uso de delegación o subdelegación de competencias, de la calidad en que decide, de su sentido y de su fecha.

Art. 40. Notificaciones a los mandatarios. Las notificaciones a los interesados que tengan constituido mandatario se harán a la persona de éste en su oficina.

Cuando la notificación tenga como objetivo la práctica por el interesado de un acto personal, más allá de la notificación al mandatario, se enviará carta al propio interesado, indicando la fecha, el local y el motivo de la comparecencia.

Las notificaciones se harán por carta o aviso certificados, dirigidos al domicilio u oficina de los destinatarios, pudiendo estos ser notificados por el funcionario competente cuando se encuentren en el edificio del servicio o tribunal.

Art. 41. Notificación o citación de las personas “colectivas” o sociedades. Las personas colectivas y sociedades serán citadas o notificadas en la persona de uno de sus administradores o gerentes, en su sede, en la residencia de estos o en cualquier lugar en que se encuentren.

No pudiendo efectuarse en la persona del representante por no ser encontrado éste por el funcionario, la citación o notificación se realiza en la persona de cualquier empleado, capaz de transmitir los términos del acto, que se encuentre en el local donde normalmente funcione la administración de esa persona colectiva o sociedad.

Lo dispuesto en el número anterior no se aplica a la persona colectiva o sociedad que se encuentra en fase de liquidación o quiebra, caso en que la diligencia será efectuada en la persona del liquidador.

Art. 42. Notificación o citación del Estado, de las autonomías (“autarquías”) locales y de los servicios públicos.

Las notificaciones y citaciones de autarquía local u otra entidad de Derecho público se harán por carta certificada con acuse de recibo, dirigida a su presidente o miembro en que éste tenga delegada esa competencia.

Si el destinatario de la notificación o citación fuera un servicio público del Estado, la notificación o citación se hará en la persona de su presidente, director general o funcionario equiparado, salvo disposición legal en contrario.

Art. 43. Obligación de participación de domicilio. Los interesados que intervengan o puedan intervenir en cualesquiera procedimientos o procesos en los servicios de la administración tributaria o en los tribunales tributarios comunicarán en el plazo de veinte días, cualquier alteración de su domicilio o sede.

La falta de recepción de cualquier aviso o comunicación expedidos en los términos de los artículos anteriores, debido al no cumplimiento de lo dispuesto en el número 1, no es oponible a la administración tributaria, sin perjuicio de que la ley disponga lo relativo a la obligatoriedad de citación y de notificación y los términos por que deben ser efectuadas.

La comunicación referida en el número 1 sólo producirá efectos, sin perjuicio de la posibilidad legal de la administración tributaria de proceder oficiosamente a su rectificación si el interesado probase haber ya solicitado u obtenido la actualización fiscal del domicilio o sede.

8. Las notificaciones tributarias en el Reino Unido

En el Reino Unido está abierto un proceso de revisión normativa. La intervención del Gobierno en esta materia se justifica con argumentos como el siguiente: la legislación administrativa es la pieza de construcción fundamental del cumplimiento fiscal, por ello es necesario hacer especial referencia a las disposiciones sobre gestión relativas a los derechos y obligaciones de los contribuyentes y la Administración tributaria y Aduanera (HM Revenue & Customs- Servicio de Rentas y Aduanas; en adelante, HMRC). Las nuevas disposiciones deben ser fáciles de entender para los contribuyentes y de fácil manejo para el HMRC a la hora de aplicarlas.

El Informe previo a los Presupuestos de 2005 ya anunció que el HMRC revisaría las reglas administrativas y desarrollaría un nuevo marco normativo, reagrupando las normas de los principales tributos. En febrero y marzo de 2006 se consultó a los contribuyentes, a sus asesores y al personal de la administración con experiencia en el funcionamiento del sistema. A partir de un estudio del HMRC, titulado "Developing a New Management Act", que ha visto la luz en noviembre de 2006⁵⁵, se propone un nuevo articulado en el texto "Administration of Taxes - Draft Clauses", de la misma fecha.

⁵⁵ <http://www.hmrc.gov.uk/nma/index.htm>

La Parte 4 del estudio resume todos los posibles cambios apuntados en el mismo. El segundo cambio se refiere a la forma de las notificaciones. Se analiza la opción de otorgar a la Administración una competencia general para prescribir la forma y la naturaleza de las notificaciones y declaraciones en la legislación "primaria", llevando las reglas detalladas para los impuestos directos a legislación "secundaria" (de manera similar a lo que ocurre con el IVA).

En el capítulo 3, relativo al procedimiento, el artículo 39 referido a las notificaciones ("notices"), dispone lo siguiente:

- (1) Los "Commissioners" pueden regular
 - (a) la forma de la notificación;
 - (b) la información que debe contener;
 - (c) la manera en que debe practicarse.
- (2) Los "Commissioners" pueden solicitar la provisión de información según el apartado (1) (b) sólo piensan que la información es probable que sea necesaria o útil.
 - (a) para identificar a la persona que realiza la notificación,
 - (b) para facilitar la comunicación entre el HMRC y esa persona,
 - (c) establecer si, y cuando, la persona está obligada a dar la notificación,
 - (d) establecer la validez de la notificación,
 - (e) verificar la información dada en la notificación,
 - (f) permitir que la información dada en la notificación sea contrastada con otra información para contrastar su consistencia, o
 - (g) para identificar riesgos o fraude.
- (3) En este precepto "notice" significa notificación (o "notification") en el sentido de esta Parte.

La cláusula 41 propuesta: Notificación⁵⁶

- (1) Los "Commissioners" podrán mediante notificación por escrito requerir a una persona para que presente una declaración relativa a:
 - (a) el impuesto sobre la renta,

⁵⁶ Origin: sections 8(1), 12AA (1) TMA, paragraph 3 of Schedule 18 of FA 1998, paragraph 2 of Schedule 11, VATA. Part 1 – NOTIFICATION AND REGISTRATION 1. This Part sets out the requirement on persons to notify HMRC when they are liable to income tax, capital gains tax or corporation tax, or liable to be registered for VAT, and the relevant time limits. Chapter 2 also sets out HMRC's obligations when persons are liable or eligible to be registered for VAT.

- (b) el impuesto sobre las ganancias de capital, o
 - (c) el impuesto sobre sociedades.
- (2) Una notificación relacionada con el impuesto sobre la renta o con el impuesto sobre las ganancias de capital debe especificar el año fiscal a que se refiere.
 - (3) Una notificación relacionada con el impuesto sobre sociedades debe especificar el período a que se refiere.
 - (4) Los “Commissioners” podrán regular qué personas han de presentar declaración del IVA.

Este precepto separa los diferentes tributos para una mayor claridad, pero mantiene el enfoque actual de la legislación aplicable a la notificación del requerimiento de completar las declaraciones. El apartado (4) se asemeja al párrafo 2 de la “Schedule 11 VAT Act de 1994” que establece que el HMRC puede regular en qué declaraciones ha de hacerse. Esto reúne y clarifica los poderes existentes que permiten al HMRC notificar requiriendo una declaración en todos estos impuestos. De este modo se consolidan los preceptos existentes y no se impone ninguna nueva obligación a los contribuyentes.

En la Parte 3, sobre las liquidaciones por el HMRC, la cláusula 72 propuesta atañe a la notificación⁵⁷:

- (1) El HMRC notificará a cualquier persona con respecto a la cual se haga una liquidación según lo contemplado en esta Parte.
- (2) Una notificación conforme al apartado (1) debe especificar:
 - (a) la fecha en la que se emite, y
 - (b) el período durante el cual puede reclamarse contra la liquidación.
- (3) Una notificación puede referirse a más de una liquidación; pero
 - (a) una notificación no puede referirse a liquidaciones con respecto a más de una persona, y
 - (b) una notificación relativa a más de una liquidación debe incluir una previsión para cada tributo y período.

Este apartado (3) introduce una nueva provisión que permite al HMRC notificar más de una liquidación en una sola notificación. Ésta es una práctica frecuente del HMRC en relación con las liquidaciones del IVA, pero no en las liquidaciones de los impuestos directos. Por el momento no hay planes específicos para emitir notificaciones que comprendan más

⁵⁷ Origins: sections 28C(2) 30A(3) TMA, paragraphs 36(4) 37(3) 47(1) of Schedule 18, FA1998, sections 73(1) (part) (2) (part) 78(1) (part) 80(4A) (part) VATA.

de una liquidación por impuesto directo, pero con el Nuevo precepto, se dota al HMRC con la flexibilidad necesaria para hacerlo en el futuro.

La cláusula 88 trata de las notificaciones ("Service of documents") por el HMRC. Por el momento, su tenor literal está todavía por perfilar, pues solo se dice lo siguiente: "Cualquier documento requerido por o que tenga que entregar el HMRC a una persona puede...". La idea es que este precepto contenga una disposición genérica para notificar documentos a personas, reemplazando los varios artículos existentes, por ejemplo, la "section 115 de la Tax Management Act o la section 98 de la VAT Act".

Por el momento, en cuanto a las reclamaciones, cabe señalar que en la actualidad deben efectuarse en los treinta días siguientes a la notificación de la liquidación⁵⁸.

⁵⁸ FONTANEAU, P.: Grande Bretagne, *Collection Fiscalité Européenne* (puestas al día sucesivas).

