



ESTUDIOS

■ **Las notificaciones tributarias, tras la aprobación de la Ley 58/2003: cuestiones prácticas**

■ José Ángel García de la Rosa
Abogado y miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Notas definitorias, naturaleza y finalidad de la notificación
2. Controles de legalidad del contenido de la notificación: examen del cumplimiento de los requisitos formales objetivos del acto a notificar
3. Controles de legalidad del procedimiento para la práctica de la notificación
 - 3.1. Requisitos de la práctica de la notificación en las normas tributarias
 - 3.1.1. Lugar para la práctica de la notificación
 - 3.1.2. Personas legitimadas para su recepción
 - 3.1.3. Notificación por comparecencia
 - 3.2. Requisitos de la práctica de la notificación en las normas administrativas generales y su coordinación con las normas especiales tributarias
 - 3.2.1. Medios de notificación y forma de practicarla
 - 3.2.2. Acreditación del rechazo de la notificación en el expediente
4. La notificación “por deposito” en las reclamaciones económico administrativas
5. Convalidación de notificaciones defectuosas. Posibles reacciones contra los actos de notificación inexistentes o defectuosos
6. A modo de conclusión: reflexión final

La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT para lo sucesivo), proclama en su art. 109, como **regla general**, que las notificaciones en materia tributaria **seguirán el régimen de las notificaciones previsto en las normas administrativas generales**,¹ con las especialidades previstas en la Sección 3ª del Capítulo I del Título III de la LGT. Son esas especialidades, reflejadas en el texto de la Ley como excepción al principio general, las que nos han movido a la realización de este trabajo.

La importancia práctica del tema a nadie debe escaparte. Dado que las notificaciones son el instrumento por el que el obligado tributario va a tener conocimiento de los actos de la Administración que le afectan², y, en cuanto no hay duda de que tales actos de comunicación, por su indudable relación con el ejercicio del derecho de defensa, **no son meros requisitos formales, sino exigencias inexcusables de garantía de ejercicio de derechos**³, nos ha parecido oportuno en este trabajo examinar conjuntamente las normas administrativas y las nuevas normas tributarias, analizando las especialidades de estas últimas y el encaje de ambas. Esta tarea parece oportuno emprenderla desde los controles de legalidad que debemos exigir en cuanto al cumplimiento de las formas, y, además, sin perder de vista los mas recientes criterios jurisprudenciales.

Para empezar, quizás no esté de más recordar someramente qué debemos entender por acto de notificación, cual es su naturaleza última y su finalidad, tal y como han quedado configuradas por la doctrina jurisprudencial.

1. Notas definitorias, naturaleza y finalidad de la notificación

El acto de la **notificación** podemos, siguiendo la mas reciente jurisprudencia, definirlo, en una primera aproximación, como un **acto administrativo instrumental o accesorio**, que pone fin a un procedimiento cuyo **objeto es el de garantizar que el contenido de otro acto administrativo**, en nuestro caso tributario (una liquidación tributaria, una providencia de apremio, una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación...), **llegue a conocimiento del interesado**.⁴

La jurisprudencia, además, es unánime al afirmar que existe una **desvinculación o autonomía** entre el acto administrativo o resolución dictada por la Administración, y el acto, distinto e independiente, de su comunicación o notificación al administrado interesado.⁵ Desde este punto de vista, la notificación es un acto de comunicación formal de otro acto administrativo, del que depende la eficacia del segundo, no su validez. El acto de notificación, en suma, presenta una **naturaleza autónoma e independiente** del acto que se notifica o publica, significando o determinando el comienzo de la eficacia de este último. Por ello, **el acto notificado conserva su validez, si reúne los requisitos legales, aunque se anule el acto de notificación**. Así lo ha proclamado el TS en numerosas sentencias, pudiendo por todas citarse la STS de 20 de abril de 1992.

¹ Arts. 58 a 61 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

² STS 8-7-1996, RA 1996/6683.

³ Vid STS 10-11-1993 citada más adelante.

⁴ STS 7-10-1996 NFJ005746

En esta línea, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es reiterada al definir la notificación, afirmando que **“la notificación consiste en una comunicación formal del acto administrativo de que se trate, de la que se hace depender la eficacia de aquél, y constituye una garantía tanto para el administrado como para la propia Administración. Para aquél, en especial, porque le permite conocer exactamente el acto y le permite, en su caso, impugnarle. La notificación no es, por tanto, un requisito de validez, pero sí de eficacia del acto y sólo desde que ella se produce (dies a quo) comienza el cómputo de los plazos de los recursos procedentes. Como mecanismo de garantía está sometida a determinados requisitos formales (art. 79.2 LPA, entonces vigente -art. 58.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, LRJ y PAC), de modo que las notificaciones defectuosas no surten, en principio, efectos, salvo que se convalide, produciendo entonces los efectos pertinentes.”**⁶

Puede sintetizarse, pues, que el acto de notificación presenta una **doble finalidad**, según se considere desde la perspectiva de la Administración o del administrado. En lo que respecta **al contribuyente notificado, su fin es que éste tenga conocimiento del concreto acto administrativo que le afecta para que, de este modo, pueda bien cumplirlo, bien ejercitar los derechos de que se crea asistido en vía de recurso.** Desde el punto de vista de **la Administración**, la notificación supone que la misma **tenga constancia de que el particular conoce el acto y que le puede exigir su cumplimiento** adoptando, al efecto, las medidas pertinentes.⁷

De otro lado, en este orden de cosas, podemos suscribir la afirmación de GARCIA NOVOA⁸ de que **es acertado centrar el debate en las exigencias de una notificación correcta, para, de este modo, atacar las notificaciones irregulares, que son las que plantean realmente problemas.** Y de ahí, como señala con acierto el citado autor, el empeño del Tribunal Constitucional (TC, para lo sucesivo) en enlazar la notificación con el derecho a la tutela judicial efectiva, pues la omisión de los actos de comunicación procesal muchas veces vicia las actuaciones judiciales (o procedimentales) y entraña, en consecuencia, la inconstitucionalidad, por violación del derecho a la tutela judicial efectiva:

*“...el derecho a la tutela judicial efectiva, y, mas en concreto el derecho a un proceso público con todas las garantías, no sólo incluye el derecho de acceso a la justicia, sino también, como es obvio, el de hacerse oír por ésta y, por tanto, el de ser emplazado en la forma n la forma legalmente prevista...”*⁹

Por ello, entiende el TC que la **finalidad** de la notificación es comunicar la resolución en términos que permitan mantener alegaciones o formular recursos contra ella¹⁰ y, **si eso no**

⁵ Vid. SAN de 18 de abril de 2002. NFJ 012861

⁶ SSTs de 7 de marzo y 30 de abril de 1997, así como de 26 de junio de 1998.

⁷ En este sentido, vid. SAN cit. Nota 5

⁸ GARCIA NOVOA, CESAR, *Las notificaciones tributarias*. Aranzadi. Pamplona 2001, pag. 20 a 23.

⁹ STC 176/1998, de 14 de septiembre, RTC 1998\176.

¹⁰ STC 155/1989, de 5 de octubre, RTC 1989\155.

se cumple, se vulnerará el art. 24.I de la Constitución, pues tendrá lugar un efecto material de indefensión, un efectivo y real menoscabo del derecho de defensa.¹¹

Para terminar, hay que tener en cuenta que el propio TC ha matizado que **no toda deficiencia en la práctica de la notificación implica automáticamente vulneración del art. 24.I CE¹², sino solamente cuando impide el cumplimiento de su finalidad**, que ya sabemos: permitir el destinatario el conocimiento del acto que le afecta para que lo cumpla o lo recurra. En esta filosofía antiformalista, el TC es reiterativo al considerar que no tiene relevancia constitucional el que no se cumplan todos y cada uno de los requisitos formales¹³ y ha considerado en numerosas ocasiones que no existe vulneración del art. 24.I CE cuando se argumenta *sin más* la no identificación de la persona receptora.¹⁴

Tomando en consideración cuanto hemos dicho, resulta evidente que cuando se examina un expediente administrativo, o los antecedentes en poder del contribuyente, para preparar la fundamentación de cualquier recurso contra un acto tributario, uno de los primeros pasos a dar será **comprobar si las notificaciones efectuadas cumplen con los requisitos legalmente establecidos**, tanto en la LRJAPPAC (arts. 58 y 59) como en la LGT (arts. 102, 109 a 112 y concordantes). Y ello, porque la notificación inexistente o defectuosa de trámites esenciales del procedimiento, en cuanto haya podido causar indefensión al interesado, podrá fundamentar un recurso en el que se cuestione su eficacia respecto del mismo.

Por solo poner un ejemplo, quien no ha oído alguna vez a un ciudadano manifestar que el embargo (de su nómina, cuenta corriente, etc.) ha sido la primera noticia que recibía de que tenía una deuda tributaria. En estos casos, los vicios en la notificación reglamentaria de la liquidación tributaria o del título constitutivo de la vía de apremio, llevarían a la nulidad del procedimiento de apremio y, dados los malos hábitos de muchos agentes notificadores de las administraciones, por experiencia podemos asegurar que esta circunstancia se da con mayor frecuencia de la que sería deseable.

Por consiguiente, pasemos al examen de las formas, pero sin perder la perspectiva jurisprudencial anteriormente expuesta y, para ello, no vamos a limitarnos a examinar el procedimiento para la práctica de la notificación, creemos que el análisis queda incompleto si, previamente, no analizamos, siquiera someramente, los requisitos objetivos o contenido de la notificación y, de ello, nos ocupamos seguidamente.

2. Controles de legalidad del contenido de la notificación: examen del cumplimiento de los requisitos formales objetivos del acto a notificar

En primer lugar, vamos a centrar nuestra atención en el acto administrativo que se notifica, en la copia para notificación que llega al interesado.

¹¹ SSTC 149/1988, 78/1999.

¹² Vid. STC 78/1999.

¹³ Vid. STC 56/1985 entre otros pronunciamientos.

¹⁴ SSTC 155/1988, 110/1989, entre otras.

En esta fase del análisis jurídico del caso, comprobaremos si el **acto notificado**, en cuanto a su forma y contenido, reúne los requisitos de la legislación administrativa general (art. 58 LRJAPPAC). Veamos cuáles son:

Nos dice el citado art. 58 LRJAPPAC, tras su redacción dada por Ley 4/1999, de 13 de enero, lo siguiente (los subrayados son nuestros):

- “1. Se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses, en los términos previstos en el artículo siguiente.*
- 2. Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el **texto íntegro de la resolución**, con indicación **de si es o no definitivo en la vía administrativa**, la **expresión de los recursos** que procedan, **órgano** ante el que hubieran de presentarse y **plazo** para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.*
- 3. Las notificaciones que **conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos** en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda.*
- 4. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado.”*

Si el acto tributario incorpora **una liquidación, dado que tenemos norma especial en la LGT**, debería verificarse el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 102 LGT sobre la notificación de las mismas al obligado al pago, ya que ello es requisito ineludible para su exigibilidad. En este caso, la fecha de la notificación, además, será determinante para el cómputo de los plazos de ingreso en voluntaria o de prescripción de la deuda tributaria.

“Art. 102 LGT. Notificación de las liquidaciones tributarias.

- 1. Las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios en los términos previstos en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.*
- 2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:*
 - a) La identificación del obligado tributario.*
 - b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.*
 - c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.*

d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.

e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

f) Su carácter de provisional o definitiva.

3. En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.

4. Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante."

Del juego conjunto de la norma administrativa y la fiscal, puede proponerse el siguiente chequeo de requisitos, a fin de comprobar su grado de cumplimiento:

- a. Control de si la notificación incorpora el texto íntegro del acto.
- b. Control de si contiene la indicación de si es o no definitivo en vía administrativa.¹⁵
- c. Control de la corrección del "pie" de recursos procedentes.
- d. Control de identificación correcta del obligado tributario (nombre y apellidos, NIF, domicilio fiscal o designado a efectos de notificaciones).

Si el acto notificado es una liquidación, además:

¹⁵ La doctrina ha puesto de manifiesto lo equívoco de la expresión "acto definitivo", por cuanto la expresión "acto definitivo" como opuesto a "acto de trámite" debe entenderse como acto resolutorio del expediente, concepto que, como se ha puesto de manifiesto, resulta de los arts. 107.1 y 114 LRJAPPAC y del propio art. 25.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que permite el recurso contra actos definitivos o de trámite, que pongan fin a la vía administrativa. Por ello, la SAN 18-4-2002 ya citada ha sostenido que "...el carácter «definitivo» de un acto -como el carácter de acto de trámite- no constituye ninguna circunstancia con influencia decisiva en su recurribilidad, ya que tanto los actos definitivos como los actos de trámite (cuando reúnan los requisitos legalmente exigidos) pueden ser objeto de recurso. Lo importante, en relación con su recurribilidad, es la determinación de si el recurso que contra los mismos procede -bien sea el acto definitivo o de trámite- es el administrativo o el jurisdiccional. Dicho de otra forma, lo significativo, desde el punto de vista de la recurribilidad de un acto, no es que el mismo sea definitivo o de trámite, sino el saber si el mismo ha agotado o no la vía administrativa, para, en consecuencia, saber que, en el primer caso, lo que procede es la vía jurisdiccional y, en el segundo, que para poder acceder a la misma, ha de agotarse previamente la vía administrativa previa, articulando el recurso administrativo correspondiente. (...) En consecuencia existirán «actos definitivos» que no agotan la vía administrativa, que simplemente constituyen la resolución final de un procedimiento, pero que por no contar con esa condición no son, todavía, residenciables en la vía jurisdiccional." Por tanto, entendemos, compartiendo el criterio de la sentencia citada, que para que la omisión de la expresión pudiera llevar a la nulidad del acto notificado, habría que ponerla en relación con la omisión de la mención de los recursos pertinentes, que hubiera causado indefensión al recurrente, al mermar su derecho de defensa. No cabría la nulidad si la expresión de los recursos, órganos ante los que interponerlos y plazo resulta correcta.

- Control de la inclusión de los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (hecho imponible, base imponible, reducciones, base liquidable, tipos, cuota, deducciones, normativa de aplicación...)
- Control de la motivación.
- Control de la constancia del lugar y plazo donde debe satisfacerse la deuda tributaria.
- Control de la constancia de su carácter de provisional o definitiva.
- Si se trata de un tributo de cobro periódico por recibo, control de la notificación reglamentaria de la liquidación correspondiente al alta.

La regulación de la notificación de las liquidaciones en la nueva LGT, se mantiene en términos similares a los que establecía el art. 124 LGT de 1963, pero **la necesidad de motivación no se reduce, como sucedía según el tenor literal del anterior precepto, a los supuestos en que se eleva la base imponible declarada** por el sujeto pasivo, sino que se extiende –acogiendo la sugerencia de la Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de Ley- **a todos los casos en los que la Administración se aparte de la declaración del obligado tributario, tanto si la discrepancia se refiere a elementos de hecho como si afecta a la interpretación de las normas**. Es decir, el acto liquidatorio deberá motivarse aunque la diferencia respecto a lo consignado en la declaración o autoliquidación no se refiera a la base sino, por ejemplo, se rechacen deducciones en base o en cuota, se aplique de forma distinta la escala, etc.

Si ese chequeo arrojava que existen vicios formales en el acto notificado, podremos actuar conforme se expondrá en el apartado 5 de este trabajo.

3. Controles de legalidad del procedimiento para la práctica de la notificación

En segundo lugar, deberemos comprobar la legalidad de la **práctica de la notificación**, esto es, deberemos asegurarnos de que no sólo que el acto administrativo tributario formal notificado contenga los anteriores requisitos objetivos o de contenido, sino que la propia práctica de la notificación (el procedimiento de la notificación) se haya efectuado o producido conforme a la Ley y, si concluimos que no ha sido así, si se ha producido indefensión al obligado tributario. Normalmente, los defectos en la acción de notificar implican que el interesado no se entere del acto hasta que lo denota alguna de sus consecuencias; por ejemplo, el contribuyente se da cuenta de que le han practicado una liquidación cuando recibe mermada su nómina, por un embargo de Hacienda, sin haber tenido noticia anterior alguna, con lo que se ha producido una lesión a su derecho de defensa. Será, pues, prioritario en casos similares al del ejemplo, comprobar si el modo en que se practicó la teórica notificación de la liquidación inicial fue conforme a Derecho. Lo exponemos a continuación.

3.1. Requisitos de la práctica de la notificación en las normas tributarias

Del **modo de practicar la notificación en los procedimientos tributarios**, se ocupaba el art. 105 LGT de 1963, en sus apartados 3 a 8, tras su redacción por Ley 66/1997 y modi-

ficaciones incluidas por la Ley 24/2001, regulando la materia de forma bastante similar a la prevista en el art. 58 LRJAPPAC.

La nueva LGT dedica la Sección Tercera del Capítulo II del Título I a “*Las notificaciones*” (arts. 109 a 112 LGT). Se observa, en principio, una mejor sistematización general de las normas y una plausible ratificación del acercamiento a las normas administrativas generales.

Establece el art. 109 LGT, bajo la rúbrica “*Notificaciones en materia tributaria*” que “**El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.**”

Este párrafo sustituye lo que antes disponía el número 3 de art. 105 LGT 1963¹⁶ con una **remisión general** del régimen de las notificaciones tributarias a las normas administrativas, salvando las especialidades contenidas en aquella sección. No hay, pues, novedad alguna, pues el párrafo sustituido era fiel trasunto de lo dispuesto en el núm. 1 del art. 59 del LRJAPPAC, es decir, de la norma administrativa, que ahora se evita reiterar con la remisión.

3.1.1. Lugar para la práctica de la notificación

Se ocupa el art. 110 LGT de regular el **lugar de la práctica de la notificación**. Aquí es donde se encuentran buena parte de las aludidas especialidades, observándose además importantes diferencias con respecto a la anterior regulación, representada por el núm. 4 del art. 105 LGT de 1963, que establecía:

“4. La notificación se practicará en el domicilio o lugar señalado a tal efecto por el interesado o su representante. Cuando ello no fuere posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.”

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

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

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

¹⁶ Señalaba el art. 105 LGT de 1963:

“3. En los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado.

La Administración tributaria establecerá los requisitos para la práctica de las notificaciones mediante el empleo y utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, de conformidad con la normativa reguladora de dichas notificaciones.

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.”

Respecto de los procedimientos iniciados a instancia del interesado, se suprime, al menos prima facie, la posibilidad de notificar “*en cualquier otro lugar adecuado...*” porque se establecen dos lugares concretos: el **lugar señalado** por el interesado o su representante o el **domicilio fiscal** de uno u otro. En nuestra opinión, ello supone una restricción de garantías para el contribuyente, si se interpreta que, cuando ambos domicilios coincidan, designado y fiscal, la Administración cumple con intentar la notificación en el mismo, pese a que, por ejemplo, le conste el centro de trabajo.

Como ha manifestado SÁNCHEZ PEDROCHE,¹⁷ aunque los términos sean parecidos a los del anterior art. 105.4, nada más alejado de la realidad, “*aquí el criterio exclusivo es el domicilio*”. Coincidimos con este autor en destacar las claras diferencias existentes entre la nueva y la antigua regulación del tema, pero, a nuestro juicio, no parece correcto afirmar que el “domicilio” sea un criterio exclusivo. Según el tenor literal de la Ley, el primer criterio, es el del “**lugar designado**” y lugar; según el Diccionario de la Real Academia Española tiene, entre otras acepciones, las de “*espacio ocupado o que puede ser ocupado por un cuerpo cualquiera*” y las de “*sitio o paraje*”. Por consiguiente, entendemos que en estos casos es plenamente válido designar un lugar que no se corresponda con un domicilio, ni en el sentido fiscal, ni en el usual del término, como por ejemplo un bufete de abogados, una gestoría administrativa, e incluso el domicilio de un tercero aunque no sea el representante del contribuyente. Eso sí, compartimos plenamente el criterio del citado autor¹⁸ de que la designación de un domicilio o lugar de la notificación **vincula tanto a la Administración como al ciudadano**, de manera que aquella incurre en defecto formal si notifica en lugar distinto al señalado por el interesado.¹⁹ En contrapartida, cuando el interesado escoja un lugar deberá asumir las consecuencias de ello, si la notificación no llega finalmente a su conocimiento.²⁰

Por lo que hace a los procedimientos iniciados de oficio, la regulación es, a nuestro juicio, más afortunada, y mucho más concordante con las normas administrativas generales; puede practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde desarrolle la actividad económica o en cualquier otro lugar adecuado a tal fin. Evidentemente, el lugar designado en su comparecencia el expediente por el interesado o su representante es “lugar adecuado”, en los términos del precepto.

Debe tenerse en cuenta que el **art. 48 LGT, que regula el domicilio fiscal, establece el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio fiscal** y el cambio del mismo a la Administración tributaria, en la forma y términos que se establezcan reglamentariamente. Previene este precepto que el cambio de domicilio no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con el deber de comunicación y que ello no impedirá que los procedimientos iniciados antes de la notificación del cambio

¹⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, JESÚS ANDRÉS, en obra colectiva “*Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*”. Cap. 14, pag. 668. CEF. Madrid, 2004.

¹⁸ *Ibidem*

¹⁹ STS 5-2-1990

²⁰ Resolución TEAC de 11-5-2000, citada en “*Comentario sistemático...*” Pág. 669.

se tramiten por los órganos correspondientes al domicilio inicial, *“siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el art. 110 de esta Ley”*. No nos cabe duda que, pese a que pueda resultar competente el órgano correspondiente al domicilio fiscal anterior, las notificaciones del procedimiento deberán practicarse, a partir de la comunicación del cambio, en el nuevo domicilio.

3.1.1.1. Algunos supuestos de notificación infructuosa relacionados con el domicilio y posibles defectos de notificación

a) Cambio de domicilio

El problema puede venir si el obligado tributario, por simple desconocimiento o despiste, **omite comunicar a la Administración tributaria el nuevo domicilio**. Podría parecer que, en este caso, no resultaría correcto acudir por una sola vez al domicilio fiscal antiguo, donde obviamente el interesado resultará “desconocido”, y proceder directamente a la comunicación por comparecencia (art. 112 LGT), si la Administración constancia de otros lugares adecuados para practicar la notificación, como por ejemplo, el centro de trabajo.

Sin embargo, en ocasiones, la jurisprudencia se ha mostrado bastante estricta a la hora de exigir la **obligatoriedad de la comunicación expresa** del domicilio²¹, al proclamar, haciéndose eco de la doctrina del Tribunal Constitucional que, cuando el destinatario no es hallado en el lugar designado, **la Administración no tiene obligación de llevar a cabo “largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función”**.²²

Así, se ha estimado correcta la notificación edictal ante la omisión de la declaración obligatoria de cambio de domicilio fiscal, aunque **en otros expedientes relacionados con el mismo interesado figurase otro domicilio**, pues en el ámbito tributario el interesado tiene obligación de comunicar expresamente el cambio.²³ Es estos supuestos, según la doctrina jurisprudencial, no puede mantener una alegación de indefensión quien, con su propio comportamiento omisivo o falta de la diligencia necesaria (al no cumplir la obligación de comunicar a la Administración el cambio de domicilio según lo dispuesto en la LGT), es el causante de la limitación de los medios de defensa que se haya podido producir.²⁴

Es más, es doctrina legal que **el cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos (sea el padrón de habitantes u otro registro administrativo no sustituye a la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal** (STS de 9-10-2001, en interés de Ley). Sin embargo, esta misma Sentencia, contiene una declaración en su Fundamento Cuarto harto interesante desde nuestro punto de vista, y que supone una evolución hacia posturas menos rígidas, en contra de lo que pretendía la Administración recurrente: la declaración expresa a que hace referencia el art. 45 LGT/1963 (actual art.

²¹ Vid. SSTS 12-12-1997, NFJ006402; 9-10-2001, NFJ 11208 y 28-5-2001, NFJ11209, entre otras.

²² SSTC 133/1986, de 29 de octubre y 188/1987, de 27 de noviembre.

²³ Vid. STS 28-05-2001 citada.

²⁴ SSTC 56/1985, de 19 de abril, 54/1987, de 13 de mayo, 22/1992, de 14 de febrero, 68/1993, de 1 de marzo y 103/193 de 22 de marzo, a las que se remite expresamente la STS 28-5-2001 ya citada.

48 LGT) tanto puede ser una declaración específica y singularizada como la contenida en una declaración liquidación o autoliquidación realizada con motivo de un tributo municipal (en el caso juzgado) del que deba tener conocimiento el propio Ayuntamiento en el desarrollo de la gestión tributaria de aquel. Dicho de otro modo, a estos efectos, **sustituye a la declaración expresa de cambio de domicilio la mención del nuevo domicilio en una declaración tributaria de la que tenga encomendada la gestión tributaria la misma Administración.**

Esta corriente jurisprudencial, que se apoya en una interpretación rigorista de la norma que impone la obligatoriedad de la comunicación del cambio de domicilio, viene a chocar con otra tendencia sostenida por la llamada jurisprudencia menor, que interpreta **que la Administración tiene la responsabilidad de desarrollar las actividades pertinentes para la correcta notificación del acto y que tal responsabilidad no puede trasladarse al sujeto pasivo.** Así pues, estamos de acuerdo con la afirmación de GARCIA NOVOA²⁵ de que ese deber obliga a la Administración a desarrollar con una **mínima diligencia** la actividad notificadora, por lo que no sería admisible ante un cambio de domicilio, que la Administración pueda notificar, sin más, en el último conocido, si proceder a una averiguación o comprobación del domicilio real, máxime teniendo en cuenta las facilidades que ofrece hoy día el uso de la informática. En este sentido, cita el autor la Sentencia del TSJ de Valencia de 4 de julio de 1998²⁶ que considera ante el fallo de la notificación en el domicilio anterior del sujeto pasivo, que es el consignado en su día en la declaración, que no puede procederse sin más a la notificación edictal, sin la práctica de las mínimas gestiones de investigación *“máxime si se trata de una sociedad, cuyo domicilio puede fácilmente averiguarse consultando registros públicos como ha hecho la Administración, cuando realmente le ha interesado, al averiguar el domicilio en vía ejecutiva.”*

A nuestro modo de ver, la simple consulta telemática a un registro o buscador de internet, si puede acreditarse que hubieran dado resultado, no puede sostenerse que sea una “ardua tarea” de investigación inexigible a la Administración, por lo que tal conducta entraría dentro de la diligencia que le es perfectamente exigible.

Pues bien, la exigencia de una **mínima diligencia en la actividad notficatoria** a la Administración ha obtenido su refrendo en la doctrina del Tribunal Constitucional a partir de la **STC 54/2003, de 24 de marzo**, que, ocupándose de la situación, harto frecuente en la práctica, de que la Administración “localiza” al interesado por primera vez precisamente cuando le notifica la providencia de apremio, sienta la doctrina de que la Administración, *“... pese a tener conocimiento, o, al menos evidente posibilidad de adquirirlo, del verdadero domicilio (...), no ha actuado con la diligencia que le era exigible...”* (FJ 4º). Debemos recordar que, para que pueda apreciarse indefensión en un procedimiento administrativo, según la doctrina del TC plasmada, por ejemplo, en la STC 291/200, de 30 de abril, deben concurrir los siguientes requisitos:

²⁵ Op. Cit. Pag. 49.

²⁶ JT 1998, I 148

- a. Que el interesado tenga un derecho o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución.
- b. Que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de indefensión, pese a haber mantenido una actitud diligente.
- c. Que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obren en el expediente.

Ciertamente, el TC en varias sentencias ha reiterado que *“no puede mantener una alegación de indefensión quien, con su propio comportamiento omisivo o falta de la necesaria diligencia es el causante de la limitación de los medios de defensa que se haya podido producir”*.²⁷ Pero, a nuestro juicio, la STC 54/2003 introduce una novedosa interpretación de que no cabe apreciar falta de diligencia en el interesado cuando no consta en el expediente ningún dato que permita concluir que tuvo conocimiento del procedimiento antes de haber concluido el mismo, al serle notificada la providencia de apremio, ni cuando por la propia Administración no se le ha reprochado en ningún momento esa falta de diligencia (vid. FJ 4º, segundo párrafo). Entiende, además, el Alto Tribunal, que el interesado pudo ser identificado a partir de los datos que constan en el expediente, puesto que el cambio de domicilio social constaba inscrito en el Registro Mercantil dos años antes del primer intento infructuoso de notificación, y fue en éste nuevo domicilio social donde fue notificada sin problemas la providencia de apremio, momento en el que tuvo conocimiento del procedimiento.

En suma, aunque esto no lo diga el TC, cabe entender que en los casos de cambio de domicilio social debidamente inscrito en el Registro Mercantil, y en otros casos similares, el deber de diligencia en la actividad notificadora de la Administración le impone la obligación de consultar ese registro público, ya que ello en pleno Siglo XXI no puede sostenerse que sea una “ardua tarea”, pues puede hacerse incluso sin necesidad de desplazarse a la sede de los registros, y, además, entra dentro de la pura lógica exigir este actuar al notificador.²⁸ Esta doctrina, ciertamente, viene a chocar con el criterio establecido por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de mayo de 2.001, a la que antes nos hemos referido.

b) Períodos de ausencia temporal del domicilio

En otras ocasiones, la imposibilidad de notificación en el domicilio fiscal no radicará en un comportamiento negligente del obligado tributario, sino en **períodos circunstanciales de ausencia del domicilio**. También encontramos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (anterior a la actual LGT) un rigor, a priori, quizá excesivo a la hora de entender las exigencias del constitucional “deber de contribuir”, que, en nuestra opinión, debe ponderarse según los casos:

²⁷ SSTC 56/1985, de 19 de abril; 54/1987, de 13 de mayo; 22/1992, de 14 de febrero; 68/1993, de 1 de marzo y 103/1993, de 22 de marzo.

²⁸ Un interesante estudio, aunque ciertamente crítico, dada la extracción profesional de su autor, puede verse en Crónica Tributaria nº 112/2004, Gomar Sánchez, Juan Ignacio, “La diligencia en la actividad notificatoria. Un apunte a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2003, de 24 de marzo.” Pags. 129 y ss.

"El procedimiento de notificación previsto y regulado en el artículo 59, apartado 4, de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, para el caso de intento de notificación domiciliaria, sin poder practicarla, por supuesto, sin culpa de la Administración Postal, ni de la Administración Tributaria (posibles errores en la consignación del domicilio), constituye una trascendental innovación de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo, que puede «prima facie» sorprender, sobre todo si se recuerda la doctrina jurisprudencial dictada al amparo de la Ley de Procedimiento Administrativo 17 julio 1958, notoriamente garantista; sin embargo, **se justifica plenamente desde la perspectiva del cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31.1 de la Constitución**, resaltado notoriamente por el Tribunal Constitucional, en especial en su Sentencia 76/1990, de 26 abril (RTC 1990\76), **que implica no sólo una obligación de dar, sino obligaciones de hacer muy diversas**, como por ejemplo declarar, autoliquidar, informar, llevar registros, conservar documentos, expedir facturas, obtener el número de identificación fiscal, y **declarar el domicilio fiscal** para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias (Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales), normalmente, y por ahora, a través del Servicio postal, **lo cual obliga a una conducta diligente por parte de los contribuyentes que implica el adoptar las disposiciones pertinentes para recibir las notificaciones por correo, en primer lugar el atender los Avisos de Llegada de las cartas certificadas, introducidas en los buzones y casilleros domiciliarios, el proveer la reexpedición de la correspondencia, en caso de ausencia de su domicilio, el designar a determinadas personas (Abogados, Procuradores, Asesores fiscales, Gestores Administrativos, etc.) para la recepción de las notificaciones, etc.**, es decir el adoptar las medidas adecuadas para cumplir el deber de contribuir; pues no debe olvidarse que la eficacia de los actos de liquidación depende inexcusablemente del hecho de su notificación."²⁹

En otras palabras, en estos casos la jurisprudencia del TS ha entendido, como consecuencia de la doctrina del Tribunal Constitucional que deber de contribuir no es sinónimo de deber de pagar impuestos, es un deber más amplio que implica numerosas conductas exigidas por la normativa tributaria, entre ellas, la de adoptar la disposición pertinente para recibir las notificaciones por correo o por el medio que sea, considerándose que ello no se queda sólo en el deber de atender los avisos de llegada (de cuya recepción en el domicilio del contribuyente deberá haber prueba en el expediente, entendemos), sino incluso de solicitar la reexpedición de la correspondencia en períodos de ausencia o designar a profesionales del derecho o de la asesoría fiscal para recibir las notificaciones, so pena de que, de no verificarlo, se le someterá a una ficción de notificación, cual es el procedimiento de notificación por comparecencia, "por no haber actuado con la diligencia que la vida moderna exige"³⁰ Y ya que hablamos de modernidad, ¿por qué no exigir que, en estos casos, el contribuyente use el servicio de notificaciones telemáticas?, hasta aquí no llegó el TS en 1.997, pero en el futuro quién sabe.

En nuestra opinión, la anterior doctrina es sumamente criticable y, desde luego, solo debería aplicarse, en el caso de las notificaciones por correo, cuando conste debidamente acreditado el día y la hora en que se intentó la entrega de los dos repartos consecutivos y las

²⁹ STS 12-12-1997. NFJ000402, Fundamento octavo (las negritas son nuestras).

³⁰ Ibidem.

causas concretas que impidieron la entrega, **“así como la hora en que se hizo entrega del aviso de llegada, que normalmente será la misma que la del segundo intento”**³¹

Los **periodos de ausencia del domicilio** no son cambio de domicilio y, por tanto, no constituyen infracción del art. 48 de la LGT, ni de ningún otro artículo de la normativa tributaria. Así incluso lo ha entendido en algunas sentencias el Tribunal Supremo, como la de 23 de diciembre de 1.996³² cuando ha declarado la invalidez de la notificación edictal producida tras la remisión de la misma por correo y que fue devuelta con la expresión “*se ausentó sin dar señas*”.

No puede pretenderse con seriedad que todo contribuyente tenga un abogado o asesor fiscal, que, incluso, no le designarán de oficio si carece de medios económicos, a no ser que el procedimiento tributario ya estuviere iniciado y la intervención de los profesionales fuere preceptiva, que normalmente no lo será. Por otro lado proveer la reexpedición puede no ser posible, según el destino o la urgencia de la partida.

En este sentido, se ha entendido inválida la notificación efectuada en periodo de **ausencia vacacional del interesado llevada a cabo en domicilio distinto**, el de otra persona que estaba vinculada al primero por razones de trabajo y que no estaba en condiciones de valorar su trascendencia (STSJ 23-12-2002, JT 2003/801). También se ha reputado inválido la notificación por boletín cuando el interesado durante las **vacaciones de navidad** resulta ausente de su domicilio, sin que conste la mas mínima diligencia de búsqueda por parte de la Administración: *“Del expediente administrativo resulta que el expediente sancionador se incoa el 11 de diciembre de 1.997, se intenta una notificación por correo certificado los días 18 y 19 de diciembre de 1.997 y constando ausente no se hace ninguna diligencia para llevar a cabo la notificación personal por lo que no es suficiente la publicación en el BOP de dicha citación. No consta, por tanto, ni la inserción del edicto en el tablón de anuncios del Ayuntamiento, ni diligencia alguna en busca del destinatario, ya que lo único que aparece es que el funcionario de correos se personó en dos días sucesivos en el domicilio, donde no lo encontró; pero eso no representa ninguna diligencia concreta en busca, como hubiere sido preciso, sobre todo, tratándose de una fecha propia de vacaciones, sin que el actor haya cambiado de domicilio, en cuyo domicilio se le han hecho otras notificaciones, lo que demuestra que era localizable. Y, como tantas veces se ha dicho, no es sino un sucedáneo de notificación a fin de impedir que una actitud rebelde del administrado pueda paralizar la actuación administrativa, a la que sólo cabe acudir cuando efectivamente no sea posible una notificación propia, lo que exige una actuación diligente de la Administración en orden a la busca del destinatario de la notificación.”* (STSJ Andalucía 31-10-2001).³³

Lo mismo podría decirse de los periodos de ausencia de domicilio por **razones laborales**, cuando a la Administración le consta, por ejemplo, el centro de trabajo del obligado tributario, y ello, a nuestro juicio, por las siguientes razones:

³¹ STS 12-12-1997 cit. Fundamento 9º

³² NFJ005747

³³ Vlex OTTV053

- a) Porque interpretarlo de otro modo, haría inoperantes el resto de los lugares señalados en el art. 110.2 LGT, que, en mi opinión, no aparecen relacionados con un orden de prioridad, ni resultas excluyentes unos de otros.
- b) Porque la notificación por comparecencia, como en su día ocurrió con la notificación edictal, debe ser utilizada excepcionalmente, como veremos más adelante.
- c) Porque los actos de comunicación procedimental, sujetos a requisitos formales, no deben impedir el ejercicio de derechos reconocidos en el art. 34 LGT, ni mucho menos en el texto constitucional (principio de indefensión, art. 24 CE) y, en estos casos, no se está exigiendo a la Administración arduos esfuerzos de investigación, sino tan solo, algunas veces, examinar detenidamente el expediente o la base de datos nacional en el caso de la AEAT, por lo que también cabe exigirle a ella un actuar diligente.

3.1.2. Personas legitimadas para su recepción

El art. 111.1 de la nueva LGT se encarga de la regulación de las **personas legitimadas** para recibir las notificaciones:

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

Respecto a la anterior regulación (art. 105.4 LGT de 1963) observamos que se mantiene que, en principio, la notificación debe hacerse al obligado tributario o a su representante personalmente, y de no hallarse éste presente en ese momento, se puede efectuar la notificación a cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. En la nueva regulación se añade que **también puede practicarse fuera del lugar físico del domicilio, a los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios** donde radique el domicilio o lugar señalado.

Un par de observaciones queremos hacer:

Una obvia, la notificación a persona distinta del interesado o su representante únicamente cabe en el caso de no hallarse estos presentes en el momento de la entrega, lo que debe estar acreditado en el expediente, por lo que no cabe la notificación directa a los empleados de la comunidad, por ejemplo, sin constar nada más en el expediente.

La segunda es que la jurisprudencia ya había admitido la validez de las notificaciones efectuadas al portero del inmueble (STS 8-10-2002,³⁴), cuando no fue posible la entrega en el domicilio, precisando que el *dies a quo* el que figura en el acuse de recibo y no la fecha que el contribuyente manifieste como de recepción.

³⁴ NFJ012648. En el mismo sentido, pueden verse STS 12-2-2003 (NFJ 013548) y STS 8-10-2002 (NFJ012648).

Los **problemas**, en este sentido, se pueden ocasionar; también, por los **periodos de vacaciones o ausencias prolongadas del obligado tributario de su domicilio**. Quizás una forma de salvarlos en la práctica sería dar instrucciones a los empleados del inmueble que constituye el domicilio, en el sentido de que no se hagan cargo de las notificaciones en tales periodos, haciendo constar que no lo hacen por este motivo (por encontrarse el destinatario de vacaciones o ausente temporalmente), pues la Ley no les impone la recepción, ni liga al rechazo por su parte, los efectos de la notificación rehusada por el interesado o su representante, por lo que, cuando menos, se abriría la necesidad de notificar por segunda vez (y, de paso, la Administración tendría constancia del motivo de la ausencia del obligado, lo que creemos no es indiferente a la hora de examinar la futura conducta administrativa). Además, cuando menos, obligaría al procedimiento de notificación por comparecencia.

El TEAC ha rechazado la posibilidad de **notificar a otros vecinos** del inmueble (Resolución de 16-12-1999) y, en nuestra opinión, la nueva LGT ratifica plenamente a esta doctrina, al no incluirlos entre las personas que pueden recibir la notificación.

Por otro lado, ninguna mención se hace en la nueva LGT a un supuesto de representación "ex lege" que se ha reputado bastante conflictivo en la doctrina y la jurisprudencia y que plantea serias dudas de constitucionalidad. Nos referimos a la figura del **presentador del documento**.

Tanto la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993, art. 53) como la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, art. 36.2) confieren al presentador del documento, por el sólo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento presentado, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con el mismo interesado.

EL TS, con anterioridad a la "legalización" de la figura por las citadas normas, había reputado inválida la notificación al **presentador del documento**, pues solo se encontraría legitimado para recibirlas el interesado o su representante, y el presentador solo desarrolla un encargo fáctico desprovisto de cualquier representatividad, que sólo se presume para actos de mero trámite.³⁵

La cuestión no es actualmente pacífica, incluso algunos Tribunales Superiores de Justicia como el de Castilla-La Mancha se han planteado la constitucionalidad de esta representación legal.³⁶

3.1.2.a. El rechazo de la notificación

Regula la nueva LGT, en el párrafo 2 del art. 111, el **rechazo de la notificación**, que se equipara a la misma, bajo determinadas circunstancias:

³⁵ STS 2-7-1987 NFJ000303.

³⁶ Cfr GARCIA NOVOA, Op. Cit. Pag. 59 y ss.

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

En este sentido, disponía el art. 105. 5. LGT de 1963 que *"Cuando el interesado o su representante rechacen la notificación, se hará constar en el expediente correspondiente las circunstancias del intento de notificación, y se tendrá la misma por efectuada a todos los efectos legales."*

El actual art. 111.2 LGT no supone, pues, novedad alguna, aunque la expresión es más simple, el rechazo **del interesado o su representante** implica que la notificación se tenga por efectuada, aunque a primera vista parece más correcta la redacción del precepto de la LGT de 1963, ya que el vigente no alude a la constancia de esa circunstancia en el expediente. No obstante, esta omisión pensamos se suple por la remisión a las normas administrativas generales, que si exigen tal constancia, como veremos más adelante.

En cualquier caso, **sólo el intento de notificación personal** al interesado o a su representante puede producir este efecto, nunca el intento fallido a otras personas legitimadas para la recepción, ya que, como señala DELGADO GARCIA, *"dicha persona no tiene la obligación legal de hacerse cargo de la notificación, simplemente está facultada para ello."*³⁷

3.1.3. Notificación por comparecencia

Como reiteradamente ha puesto de manifiesto la jurisprudencia, tanto constitucional como contenciosa -valga por todas la **STS de 10 de noviembre de 1993**, de la Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo -, *"los actos de comunicación procesal, por su acusada relación con la tutela judicial efectiva que como derecho fundamental garantiza el art. 24.1 de la Constitución Española y muy especialmente, con la indefensión que, en todo caso proscribe el citado precepto, no constituyen meros requisitos formales en la tramitación del proceso, sino exigencias inexcusables para garantizar a las partes o a quienes puedan serlo, la defensa de sus derechos e intereses legítimos, de modo que la inobservancia de las normas reguladoras de dichos actos podría colocar a los interesados en una situación de indefensión contraria al citado derecho fundamental. La citación edictal requiere por su cualidad de último medio de comunicación no sólo el agotamiento previo de las otras modalidades que aseguren en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación, así como la constancia formal de haberse intentado practicar, sino también que el acuerdo o resolución judicial de considerar que la parte se halla en ignorado paradero se funde en criterios de razonabilidad que lleven a la convicción o certeza de la inutilidad de aquellos otros medios normales de citación"*.

Es por ello que el TS no ha considerado correcta la notificación edictal cuando, pese a que el obligado tributario no haya notificado un cambio de domicilio social, exista en la propia **documentación del expediente**, que necesariamente tenía que analizar el órgano revisor, otro domicilio.³⁸

³⁷ DELGADO GARCIA, ANA MARIA. *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*. Tirant lo blanch, Valencia, 1997. Pág. 188.

³⁸ STS 20-01-2003, BD Difusión 68453.

En este orden de cosas, tampoco ha considerado la llamada jurisprudencia menor cumplido el requisito de apurar hasta el último resquicio el deber de notificación personal cuando no se ha ensayado la citación a una sociedad **en la persona de su administrador único**, dato este publicado registralmente y, por tanto, a disposición de la Administración.³⁹

Sentado lo anterior, vamos a ocuparnos de esta ficción de notificación tal y como queda configurada en la nueva LGT, que contiene una norma especial.

El **art. 112 de la LGT** actual regula la notificación por comparecencia de forma muy similar a la que se contenía en el número 6 del art. 105 LGT de 1963, norma ésta que fue introducida por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre. La actual redacción del núm. 1 de precepto se debe al art. quinto. Siete de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que introduce alguna modificación de tipo técnico:

“1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto, se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el «Boletín Oficial del Estado» o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el boletín oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el día inmediato hábil posterior.

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios a los que se refiere el párrafo anterior, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho boletín oficial. El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

La Administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria.

2. En la publicación en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano com-

³⁹ STSJ País Vasco 15-5-2003 NFJ017051.

petente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente boletín oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta sección.”

En Derecho tributario, la notificación edictal fue sustituida tras la inclusión del apartado 5 del art. 105 de la LGT 1963, efectuado por la Ley 66/1997, por la notificación por comparecencia, forma ésta que salvaguarda mucho mejor la intimidad de los obligados tributarios y en la que lo que se publica no es en sí el acto administrativo, sino simplemente un anuncio donde se hace constar la existencia de una notificación pendiente de practicar por motivos no imputables a la Administración.

Las **novedades y modificaciones de la nueva LGT**, con respecto a la anterior regulación son las siguientes:

- Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. La constancia de esta circunstancia debe quedar plenamente reflejada en el expediente, entendemos, por medio de manifestaciones de los vecinos, del portero, etc., recogiendo, en todo caso, por elemental respeto a los derechos del contribuyente, la identidad de quienes las efectúan; o resultar acreditada por otras razones que claramente la prueben.
- La publicación en los boletines debe producirse en los días 5 y 20 de cada mes, o inmediato hábil posterior.
- La publicación en los tablonos de anuncios es facultativa (“Estos anuncios *podrán* exponerse...”).
- Se habilitan los medios electrónicos, informáticos o telemáticos para llevar a cabo los anteriores anuncios, en los términos que se establezca por la normativa tributaria.
- Se amplía el plazo de la comparecencia, que pasa de 10 a 15 días.
- La norma contenida en el núm. 3 del art. 112, que por su importancia, comentamos seguidamente.

Efectivamente, el art. 112.3 LGT contiene una norma novedosa, que, a juicio del autor de estas líneas, es un gravísimo atentado contra el derecho de defensa y contra la interdicción de la indefensión, y es, por tanto, claramente inconstitucional. Dice el nuevo precepto que, cuando en un procedimiento tributario o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, “**se le tendrá por**

notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, aunque se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo".

Es decir, supongamos que, en un procedimiento inspector, se intenta la notificación el 2 de enero de inicio de actuaciones al Sr. X, quien por motivos profesionales se encuentra fuera de España por un período supongamos de tres meses. Tras un segundo intento fallido en su domicilio fiscal, se procede a notificarle por comparecencia, una vez que este ya se encuentra de vuelta en España y, como es natural no se entera de la notificación. A partir de ahí, el Sr. X que no ha cambiado de domicilio, no recibe ninguna notificación en el procedimiento inspector, del que se entera cuando recibe la resolución del inspector jefe por la que se resuelve un acta de disconformidad y se le practica liquidación, junto con las correspondientes cartas de pago. La situación puede parecer kafkaiana, pero en modo alguno es un raro supuesto "de laboratorio", la Administración se habrá ahorrado ponerle de manifiesto el expediente, notificarle las actas de disconformidad con la propuesta de liquidación y conferirle el trámite de audiencia previa a la resolución.

La omisión de la notificación de todos los siguientes actos de trámite puede dejar al contribuyente en la más absoluta indefensión y no se entienden las razones de esta norma, que nos parece absolutamente desproporcionada.

Por excepción, las **liquidaciones que se dicten** en ese procedimiento y **los acuerdos de enajenación de bienes** deben ser notificados con arreglo a lo establecido en la LGT, pero ello, pensamos, no salva la posible inconstitucionalidad de la norma.

En nuestra opinión, en suma, la norma sólo tiene justificación si el domicilio resulta desconocido para la AEAT, porque el interesado haya omitido totalmente su deber de comunicar el nuevo domicilio, pero sería contrario a la Constitución y absolutamente desproporcionado tenerle por notificado de los sucesivos trámites cuando la Administración, a pesar de que el interesado no haya comparecido inicialmente en el procedimiento, no tenga constancia de que el interesado haya cambiado de domicilio, o, habiéndolo hecho, tenga noticias sobrevenidas de un nuevo domicilio, o sepa los motivos de la ausencia del domicilio fiscal (vacaciones, motivos laborales, enfermedad y hospitalización...), o disponga de otro medio más o menos idóneo para intentar -cuando menos- la notificación (por ejemplo, una dirección de correo electrónico, un fax...).

3.2. Requisitos de la práctica de la notificación en las normas administrativas generales y su coordinación con las normas especiales tributarias

3.2.1. Medios de notificación y forma de practicarla

El **art. 59 de la LRJAPPAC**, bajo la rúbrica "*Práctica de la notificación*",⁴⁰ se ocupa del modo de practicar las notificaciones. De las diversas normas que se contienen en el precepto, entendemos que resultan claramente **aplicables en los procedimientos tributarios** las contenidas en los apartados 1 (ésta claramente, no hay norma especial que lo contradiga), apartado 2 (norma relativa a la hora distinta del segundo intento), el apartado 3 (no

⁴⁰ Precepto modificado por la Ley 4/1999 y la Ley 24/2001.

hay norma sobre las notificaciones telemáticas en la nueva LGT) y apartado 4 (la constancia en el expediente del rechazo). El apartado 5 creemos que no resulta aplicable, pues existe norma específica en el art. 112 LGT y del apartado 6 acaso pudiera aplicarse el párrafo a), por lo que las normas generales aplicables en un procedimiento tributario se resumirían en:

*“1. Las notificaciones se **practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante**, así como de la **fecha, la identidad y el contenido** del acto notificado.*

*La acreditación de la notificación efectuada **se incorporará al expediente.***

2. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado (...)

*Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente (...) Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento **que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.***

*3. Para que la notificación se practique utilizando **medios telemáticos** se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica. Cuando, existiendo constancia de la recepción de la notificación en la dirección electrónica, transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el siguiente apartado, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.*

4. (...)

5. (...)

6. La publicación, en los términos del artículo siguiente, sustituirá a la notificación surtiendo sus mismos efectos en los siguientes casos:

a) Cuando el acto tenga por destinatario a una pluralidad indeterminada de personas o cuando la Administración estime que la notificación efectuada a un solo interesado es insuficiente para garantizar la notificación a todos, siendo, en este último caso, adicional a la notificación efectuada. (...)

Dicho lo anterior, no nos resistimos a comentar brevemente algunas de estas normas, que consideramos aplicables al procedimiento tributario.

La notificación, en principio, **debe efectuarse por medio idóneo para tener constancia de la recepción por el interesado**, pues la edictal o por comparecencia, en nuestro caso, es totalmente excepcional, ya que se admite, incluso por la jurisprudencia antes citada del TS, que no es mas que una mera ficción de notificación, dada su nula eficacia práctica.

Son medios idóneos, que la administración viene utilizando:

- a) La notificación por medio de agente tributario (muy utilizada en el procedimiento inspector)
- b) La notificación por correo certificado.
- c) Las notificaciones telemáticas.
- d) Las notificaciones por telegrama o por burofax, que en la práctica no se utilizan. O por fax, si el interesado se da por notificado.⁴¹
- e) Las notificaciones por otros operadores postales privados, en principio, posibles, pero deberían cumplirse los requisitos de las notificaciones por correo y debería quedar plena constancia en el expediente de los requisitos exigidos por la norma tributaria, que vemos difícil que se respeten en este caso.

Llegados a este punto, creemos conveniente examinar –siquiera brevemente– dos medios concretos por que la Administración tributaria puede utilizar para efectuar las notificaciones: uno absolutamente tradicional, el correo certificado y otro, totalmente novedoso, la notificación por medios telemáticos.

3.2.1.a). Notificaciones tributarias por correo certificado:

Si la notificación, como hasta ahora ha sido muy frecuente, se efectúa por el Servicio de Correos y por correo certificado⁴² deberá examinarse en el expediente que se hayan cumplido los requisitos del **Reglamento de Prestación de los Servicios Postales (R.D. 1829/1999, de 3 de diciembre**, para lo sucesivo, Reglamento de Correos), concretamente en sus **arts. 39 a 44**, en relación con los arts. 110 y ss LGT y art. 59 LRJAPPAC.

La observancia de tales normas procedimentales es muy importante, porque el **cumplimiento de estos requisitos hace presumir que el interesado ha recibido la notificación en la fecha consignada**⁴³ en la documentación postal, luego, si no se cumplieran, cabría presumir lo contrario. Tales requisitos pueden sintetizarse de la siguiente forma:

a) *En los supuestos de notificación a personas físicas:*

a') Requisitos generales:

⁴¹ La Resolución del TEAC de 31-5-1995 (JT 1995, 935) niega su validez ya que la carátula de fax no permite demostrar la relación con las actuaciones administrativas y además no incorpora prueba alguna de haber sido conocidas por el contribuyente.

⁴² Artículo 39 RD 1829/1999. “Carácter fehaciente de la notificación.
La entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales realizada por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal tendrá como efecto la constancia fehaciente de su recepción, sin perjuicio de que los demás operadores realicen este tipo de notificaciones en el ámbito no reservado, cuyos efectos se regirán por las normas de derecho privado.”

⁴³ STS 14-03-2003, NFJ015094. FJ 6º

- Debe intentarse en el **lugar correcto** (según los casos, el designado por el interesado, domicilio fiscal, si hubiera designado representante en el domicilio del mismo, etc.)
- Debe intentarse las **dos veces preceptivas, la segunda dentro de los tres días siguientes a la primera**, en caso de haber resultado fallido el primer intento por no poderse nadie hacer cargo de la notificación, lo que exige que el segundo intento se verifique en día distinto al primero, dentro de esa franja de los tres días siguientes.
- Deben constar ambos intentos de notificación en el expediente, y resultar acreditado que el segundo se hizo **en hora distinta** con referencia al primero. Aunque la LGT no lo prevé, dado el carácter más garantista en este aspecto de la LRJAPPAC entendemos que debe aplicarse la misma con carácter supletorio, por exigirlo, además, el RD 1829/1999. Por tanto deberían constar las horas de los intentos de notificación en el expediente.

Sobre lo que debemos entender por “*en hora distinta*” existe doctrina legal sentada por dos sentencias del TS dictadas ambas en recursos de casación en interés de ley, si bien **absolutamente contradictorias**:

Por un lado, la STS de 28 de octubre de 2004⁴⁴ ha interpretado: “*La expresión en una hora distinta determina la validez de cualquier notificación que guarde una diferencia de al menos sesenta minutos a la hora en que se practicó el primer intento de notificación*”.⁴⁵

De otra parte, la STS de 10 de noviembre de 2004⁴⁶, sienta la siguiente doctrina: “...esta Sala, estima, adecuada la doctrina de la Sala de Instancia, pues de un lado, tratándose cual se

⁴⁴ Rec. 70/2003, NFJ018610. BOE de 27-12-2004 pag. 41828

⁴⁵ La sentencia de instancia había fallado que no resulta razonable ni riguroso reiterar la diligencia a las 12 horas de un día laborable cuando el intento precedente resultó infructuoso otro día laborable a las 11 de la mañana pues resulta evidente que la mayor parte de la población no se encuentra en su domicilio en esas horas por motivos de trabajo, por lo que estimó inválida la notificación edictal. Sin embargo, el TS en interés de ley fija la doctrina legal que antes hemos transcrito, argumentando que “*La tesis de la sentencia de instancia no es aceptable porque, como advierte el Abogado parte del supuesto erróneo de que la ausencia del domicilio durante la mañana se debe a que en ese tiempo se desarrolla la jornada laboral. Habida cuenta de que la jornada laboral se desarrolla también durante la tarde la lógica de la argumentación exigiría que la segunda notificación se practicara en día no laborable, con la consecuencia de que no podría prestarse por el personal encargado del servicio postal universal. La ley no ha pretendido eso; la recepción de la notificación por el interesado en persona no es imprescindible, puede hacerse cargo de ella cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. La ley no pretende con esa segunda notificación que sea el propio interesado quien se hará cargo de ella, sino que, en defecto de aquél, exista alguna persona en el domicilio que pueda recibirla, y considera que existe una mayor probabilidad de que esto ocurra si la notificación se practica en “hora distinta” a aquella en que se intentó la primera. Por ello parece suficiente, tal como sostiene la Generalidad de Cataluña, observar una diferencia de sesenta minutos respecto a la hora en que se practicó el primer intento de notificación. La ausencia en el domicilio del interesado de persona alguna que se haga cargo de la notificación no puede frustrar la actividad administrativa, habida cuenta, por otra parte, que el principio de buena fe en las relaciones administrativas impone a los administrados un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquélla les dirija y que el intento fallido de notificación ha de ir seguido de la introducción en el correspondiente casillero domiciliario del aviso de llegada, en el que se hará constar las dependencias del servicio postal donde el interesado puede recoger la notificación.*” (Fundamento Quinto, el subrayado es nuestro). Esta interpretación nos parece criticable pues peca de literalista y presume la falta de colaboración del ciudadano, a no ser que se interprete en el sentido que proponemos: debe quedar acreditado en el expediente la entrega del aviso de llegada y la conducta negligente del destinatario.

⁴⁶ Cendog 28079130042004100450, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 4ª Recurso 4/2003.

*trata de interpretar una norma que regula el régimen de las notificaciones, su aplicación ha de tratar de posibilitar, que se consiga el fin de la notificación, que esta llegue al interesado, y si un día no estaba en el domicilio en las primeras horas de la mañana se ha posibilitar, **que la segunda notificación sea en franja horaria distinta**, por ejemplo, al final de la mañana, y de otro, porque esa interpretación la exige en parte la norma, cuando dice, dentro de los tres días y en hora distinta, pues, si al Legislador le hubiese dado igual el horario concreto, debía haberse limitado a decir, que la segunda notificación se practicará en el día siguiente o en el otro, y no dice eso, sino que dice, **dentro de los tres días en hora distinta, y hora distinta a los efectos de la notificación, no es 9,30 cuando la anterior se había realizado a las 10, aunque ciertamente las nueve y las diez sean horas distintas según el Diccionario, pues ese horas distintas, se ha de entender a los efectos de la notificación, las que se practican en distintas franjas horarias, como pueden ser, mañana, tarde, primeras horas de la mañana o de la tarde.***

Creemos que las sentencias citadas excluyen la interpretación de que la notificación pueda hacerse en “momento del día” diferentes (una de las acepciones del término hora en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua), que daría validez a una notificación a las 9,30 horas y la siguiente a las 10 horas. También queda descartada la interpretación que se base en la otra acepción de hora: “cada una de las 24 partes en que se divide el día solar”, porque en ese caso sería válida una notificación a las 9,59 y otra a las 10,01, porque pese a que entre esas dos horas solo median 2 minutos, son diferentes los dos primeros dígitos.

Ahora bien, habrá que esperar un tercer pronunciamiento del TS, porque la interpretación una hora que guarde una diferencia de al menos 60 minutos con la del primer intento es abiertamente dispar de la que sostiene que debe hacerse en franja horaria distinta.⁴⁷

- Debe constar **acreditado en el expediente**⁴⁸, en caso de haberse intentado las dos veces preceptivas infructuosamente, las **causas concretas que impidieron la entrega** y que se dejó, normalmente en el segundo intento, **el aviso de llegada con expresión de la hora en que se hizo entrega del mismo** (STS 12 de diciembre de 1997, ya citada).

Este requisito, derivado de la propia doctrina del Tribunal Supremo es, en nuestra opinión, absolutamente imprescindible y salvará la posible inconstitucionalidad de la doctrina de la diferencia de sesenta minutos, de prevalecer esta interpretación en el futuro, pues hace recaer la responsabilidad de la notificación fallida en la conducta posterior propio contribuyente.

b') Requisitos de la notificación personal al interesado:

- En las notificaciones personales al interesado, o en sus intentos, deberán figurar con corrección las **circunstancias**, el DNI, domicilio⁴⁹ y la firma del interesado.

⁴⁷ Cfr. en parecidos términos. RODRÍGUEZ CARBAJO, JOSE RAMON, *Sentencias contradictorias sobre la forma de practicar las notificaciones administrativas*. Actualidad Administrativa 03, 1ª quincena de febrero 2005.

⁴⁸ Vid STS 17-11-2001. NFJ011655. El TS ha declarado reiteradamente que las notificaciones son actos administrativos que han de constar necesariamente y que sólo a la Administración incumbe acreditarlo sin que pueda hacerse cargar a los interesados con la probanza del hecho negativo de no haberse practicado.

⁴⁹ Vid STS 16-7-2002 NFJ013715, que anula la notificación edictal por defectos insubsanables en el intento de notificación personal: nombre incorrecto del destinatario, ambigüedad de los integrantes subjetivos de la masa hereditaria.

- En el caso de que se haga constar que **el interesado o su representante rehúsan o rechazan la notificación**, debe constar esta circunstancia con la firma de estos, identificación y fecha en la documentación del empleado del operador postal. En este caso, sólo será necesario un intento (art. 43 del Reglamento de correos).

Si **no consta firmada** y, por tanto, aceptada por el interesado o su representante la manifestación de rechazo, es preceptivo siempre un segundo intento (art. 42.4 y 43 del Reglamento).

b') Requisitos de la **notificación a persona distinta** del interesado:

- De no hacerse personalmente al interesado o su representante, puede notificarse **a cualquier otra persona que se halle en el domicilio y pueda recibir la notificación** (familiar, empleado de hogar, dependiente): ha de constar la **identificación completa, DNI y la condición del mismo** en el aviso de recibo, y, según el Reglamento, también en la documentación del operador postal, aunque esto no suele constar en el expediente.⁵⁰ No es necesario que se encuentre autorizado para recogerla por el interesado.

En este sentido, la jurisprudencia ha entendido válida la notificación en la que conste la plena y correcta identificación de la persona que recibió la notificación y su relación de dependencia con la expresión **“criada”**, aunque se aporte certificado de la Seguridad Social que demuestre que nunca ha estado de alta como empleada de hogar.⁵¹

Sin embargo, si no se hace constar en el acuse de recibo o en la documentación del operador postal la **condición del receptor**, no tratándose del interesado y aun constando su identidad y firma, el TS entiende que no se acredita la legalidad de la notificación, debiendo la Administración acreditarla conforme a las reglas de la carga de la prueba.⁵²

También ha considerado la jurisprudencia eficaz la notificación a una persona que la recibió **en calidad de dependiente**, aunque no aparezca identificado, pues así se infiere del domicilio, siempre coincidente y de la **repetición monótona** de la forma de practicar la notificación, que siempre había sido eficaz y nunca se había formulado reparo alguno.⁵³

Puede plantearse la duda de si un **menor de edad** puede recibir la notificación, en estos casos, el art. 32.1 del Reglamento de Correos exige para los envíos postales que la persona que los reciba sea mayor de edad, pero el art. 41.2 del mismo Reglamento nada especifica para las notificaciones, habla de cualquier persona que haga constar su identidad.

⁵⁰ La jurisprudencia reputa indiferente que conste en uno u otro documento y no es exigible que conste en ambos, son requisitos formales que sólo se justifican en el sentido y en la medida que cumplan una finalidad: la constancia de la condición del firmante impuesta legalmente, “pues lo esencial es que conste el parentesco o razón de la permanencia del receptor en el domicilio del destinatario” (STS 29-06-1996 NFJ004754).

⁵¹ STS 7-4-2001 NFJ011994. Según el TS ello solo demuestra que no estaba de alta en Seguridad Social, pero no que el día de la notificación no estuviera en el domicilio una persona que aceptara la diligencia con el funcionario de correos y manifestara como motivo de su presencia que era la “criada”.

⁵² STS 27-1-1992 NFJ001459.

⁵³ STS 22-3-1997, NFJ005886

Ahora bien, el núm. 3 siguiente del precepto reglamentario exige que se haga constar el DNI en la documentación del empleado postal y en el aviso de recibo. Por tanto, cuando menos, el menor de edad debe estar en posesión de documento nacional de identidad o documento que lo sustituya.

b) En la entrega de notificaciones a personas jurídicas y a organismos públicos:

El Reglamento del Servicio exige lo que a continuación se expone, cuya constancia en el expediente y debido cumplimiento deberemos comprobar. En el supuesto de entrega de notificaciones a personas jurídicas y organismos públicos, se observarán las **normas establecidas para la admisión y entrega de notificaciones en los artículos 39 a 43**, a las que antes nos hemos referido al tratar de notificaciones a personas físicas, con las **peculiaridades** establecidas en el artículo 44 del Reglamento. Tales peculiaridades son:

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

Se ha reputado válida la notificación a empleados de una empresa en un lugar donde tenía **instalaciones fabriles y administrativas**, al no constar declarado el domicilio social, dado que puede presumirse que están en condiciones de hacerlo llegar al responsable de la entidad.⁵⁴ Igualmente se ha considerado válida la notificación efectuada personalmente por error al **presidente de la entidad**.⁵⁵ También se admite la notificación efectuada en el **registro general** de una entidad, aunque no conste identificado el empleado que la recogió.⁵⁶

- La entrega de notificaciones a **organismos públicos** se realizará a un empleado de los mismos, haciendo constar en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, su identidad, firma y fecha de la notificación, estampando, asimismo, el sello del organismo público. Asimismo, podrán entregarse en el registro general del organismo público de que se trate, bastando, en este caso, la estampación del correspondiente sello de entrada en los documentos citados en el párrafo anterior.

c) Rechazo de las notificaciones practicadas por correo certificado:

- Estando en el domicilio la **persona que pueda recibir la notificación**, si se negase a aceptarla y a manifestar por escrito dicha circunstancia con su firma, identificación y

⁵⁴ STS 7-10-96 NFJ005746.

⁵⁵ STS 28-7-200 NFJ010043, que incluso aprecia fraude procedimental en la actuación del mismo al recurrir la notificación pues sabía perfectamente a quién iba dirigida, utilizando el error cometido a su conveniencia, no como una auténtica defensa, sino de obstrucción a la actuación de la Administración tributaria.

⁵⁶ Vid. STS 11-12-2001, NFJ11793

fecha en la documentación del empleado del operador postal, se entenderá que no quiere hacerse cargo de la misma. Debe constar este extremo en la expresada documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se intentó la misma.

- Habrá de **repetirse el intento** por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes, dejando constancia de ello en la citada documentación.
- En el caso anterior, si practicado el segundo intento, éste resultase infructuoso por la misma causa consignada en el párrafo anterior, o bien por el conocimiento sobrevenido de alguna de las previstas en el artículo 43 del Reglamento del Servicio (notificación ahora es rechazada por el interesado o su representante, la dirección es incorrecta, el destinatario resulta ser desconocido, el destinatario ha fallecido, o cualquier causa análoga que haga improcedente el segundo intento), deberá dejarse **constancia de dicho extremo en la oportuna documentación del empleado del operador postal** y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se realizó el segundo intento, si tuvo lugar. Ello, porque a partir de este momento, dicha notificación tendrá el mismo tratamiento que las que hubieren sido rehusadas o rechazadas.

3.2.1.b) Notificaciones telemáticas

El art. 105 LGT de 1963, en su apartado 8, introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, regulaba la notificación utilizando medios telemáticos.⁵⁷ Tal forma de notificar fue objeto de reglamentación por el RD 209/2003.

Esta norma se suprime en la actual LGT, pero la razón de ello debe encontrarse en la **remisión general** a las normas administrativas que si la contienen, ya que el apartado 3 del art. 59 de la LRJAPPAC, introducido en su actual redacción por el número 2 del artículo 68 de la misma Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, regula el procedimiento en idénticos términos que el anterior art. 105 LGT, modificado por la misma norma:

“3. Para que la notificación se practique utilizando medios telemáticos se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica. Cuando, existiendo constancia de la recepción de la notificación en la dirección electrónica, transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notifica-

⁵⁷ “8. Para que la notificación se practique utilizando medios telemáticos se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica. Cuando, existiendo constancia de la recepción de la notificación en la dirección electrónica, transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el apartado 5 de este artículo, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.”

ción ha sido rechazada con los efectos previstos en el siguiente apartado, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso”.

Pues bien, aunque sea brevemente, nos ocuparemos aquí de las características que debe reunir este modo de proceder de la Administración, de otro lado, **absolutamente voluntario** en cuanto a su elección como medio para recibir notificaciones por los obligados tributarios.

En desarrollo de la previsión legal, se creó el Servicio de Notificaciones Telemáticas Seguras, que se configura como un servicio que ofrece el Ministerio de las Administraciones Públicas, en colaboración con Correos, para la gestión de notificaciones telemáticas de todas las administraciones públicas (no solo de la tributaria).

Para ello, el obligado tributario, que esté interesado, deberá obtener por medios telemáticos una Dirección Electrónica Única.⁵⁸ Se trata de una dirección electrónica asignada a cualquier persona física o jurídica que lo solicite, y que será única para la recepción de todas las notificaciones que por vía telemática pueda practicar la Administración General del Estado y sus organismos públicos. A esta dirección se le asociará un buzón en el que el que su titular podrá gestionar las notificaciones recibidas, para aceptarlas y leerlas o rechazarlas.

En esta Dirección Electrónica Única, su titular únicamente recibirá las notificaciones correspondientes a aquellos procedimientos administrativos a los que se haya suscrito previamente. Por tanto, puede suscribirse sólo para unos procedimientos tributarios, pero no para otros y, además, ello en tanto sean habilitados por la Administración Tributaria.

La Dirección Electrónica Única tendrá una vigencia indefinida, excepto en los supuestos de revocación por parte del titular; el fallecimiento de la persona física o extinción de la personalidad jurídica en el caso de empresas, o porque así lo establezca una resolución administrativa o judicial. No obstante, se podrá inhabilitar esta dirección por el transcurso de tres años sin que se utilice para la práctica de notificaciones.

Desde el momento en el que una notificación se pone a su disposición en el buzón, el interesado **dispone de 10 días naturales para su lectura**. Si no procediera a su lectura en ese plazo, ésta se **consideraría rechazada** y no podrá acceder a su contenido, generándose un acuse automático de rechazo de dicha notificación.

Según se nos ha informado, la puesta a disposición de la notificación se comunicará mediante un mensaje de correo electrónico y, próximamente, también a través de mensaje al teléfono móvil. Ello supondrá, en la práctica que si, recibido ese mensaje previo, el interesado no accede a su buzón en el plazo de 10 días para tener conocimiento del acto administrativo que se le pretende notificar, la notificación se entenderá rechazada con los efectos del art. 111.2 LGT, esto es, se hará así constar en el expediente y se tendrá por efectuada a todos los efectos.

⁵⁸ En la página web http://notificaciones.administracion.es/portalcidudadano/acceso_servicio.asp puede verse el procedimiento para hacerlo.

3.2.2. Acreditación del rechazo de la notificación en el expediente

Señalábamos anteriormente que la constancia del rechazo en el expediente no se contiene en la redacción del actual art. 111.2 LGT, no obstante como la exigencia de la acreditación, si bien no el modo de efectuarla, se contiene en las normas administrativas generales. En este sentido, señala el art. 59 LRJAPPAC:

“1. (...)

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

4. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, **se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación** y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento.”

Esta es, sin duda una cuestión que puede resultar conflictiva en la práctica. No hay duda de que en el expediente, deberá quedar suficientemente acreditado, con las debidas garantías, que fue realmente el interesado o su representante quienes personalmente rechazaron la notificación, lo que implica la identificación plena de cualquiera de ellos. Lo que no señala la citada norma administrativa es la forma en que deben hacerse constar las circunstancias del rechazo de la notificación. Estamos de acuerdo con DELGADO GARCIA, en que, para evitar ulteriores problemas de prueba, debe exigirse un mínimo de seguridad jurídica, detallándose suficientemente el intento de forma precisa y pudiéndose acreditar por la presencia de testigos, que avalen con su identificación y firma el rechazo del interesado. Estos testigos deben ser hábiles y tener capacidad civil para serlo ⁵⁹.

En este sentido, compartimos la opinión de GARCIA NOVOA⁶⁰ de que para que el rechazo quede acreditado deben constar documentalmente los pormenores del intento de notificación, incluida la identificación de las personas intervinientes. En este sentido, cita el autor la STS de 21 de mayo de 1.987 (RJ 1997, 3774) que dio por practicada la notificación en la que el rechazo de la misma quedó acreditado por la firma de dos testigos, cuyo DNI consta en la diligencia de notificación y que además se ratificaron en la testifical practicada en la primera instancia.

Y es que, como bien pone de relieve el citado autor; si no se acreditan los pormenores de la actuación a través de la cual se ha pretendido notificar; *“no podemos hablar de un intento de notificación al que se pueda ligar la consecuencia de que tal notificación se tenga por efectuada”*.⁶¹ En este sentido, la STSJ País Vasco de 15 de febrero de 1999⁶² entendió que no cabe tener por acreditado el rechazo de la notificación por la mera *“virtualidad anónima del “rehusado” postal, puramente abstracto e inverificable”*.

⁵⁹ Cfr. DELGADO GARCIA, pag. 189, que incluso cita los antecedentes legales de la norma (la Ley de Bases de Procedimiento Administrativo de 1.889, el Reglamento de Obras Públicas de 1890 y otras normas) avalarían la necesidad de que el agente notificador requiriera la presencia de dos testigos.

⁶⁰ Op.Cit. pag. 124.

⁶¹ Idem. Ibidem.

⁶² JT 1999, 718

4. La notificación “por depósito” en las reclamaciones económico administrativas

La nueva LGT contiene una norma específica para las notificaciones en el procedimiento económico-administrativo en el **núm. 3 del art. 234**:

“Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquéllos en el domicilio señalado o, en su defecto, en la secretaría del tribunal correspondiente, mediante entrega o depósito de la copia íntegra de su texto.”

Por su parte, el art. 214.1 de la misma Ley, incardinado dentro del Título V que regula la “Revisión en vía administrativa” y, dentro de este título, en el Capítulo I dedicado a las “Normas comunes” de los procedimientos de revisión, ordena que:

“1. En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de (...) las normas sobre (...) notificaciones establecidas en las secciones 2.ª y 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.

2. Lo dispuesto en los apartados anteriores se aplicará teniendo en consideración las especialidades reguladas en el capítulo IV de este título.”

Con este panorama, parece que el régimen general de notificaciones previsto en los arts. 109 a 112 LGT se aplicaría a todos los procedimientos de revisión, incluidas las reclamaciones económico-administrativas, teniendo en cuenta las especialidades de estas, ya que se encuentran reguladas precisamente en el citado capítulo IV del título V de la LGT. Las especialidades, como hemos visto, se refieren al lugar de la notificación, y se reducen a la primacía del domicilio señalado a efectos de notificaciones, y la posibilidad de efectuarla en la propia secretaría del tribunal, mediante entrega “o depósito”. Nada aclara la Ley de que deba entenderse por depósito, ni declara inaplicables para las reclamaciones el resto de las normas administrativas y tributarias generales sobre la materia.

Pues bien, ha sido la nueva reglamentación de las reclamaciones, contenida en el **Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa**, la que se ha encargado de aclarar lo que entiende, por lo menos el autor del reglamento, por notificar mediante “depósito”. La norma se contiene en el **art. 50** del texto reglamentario, que regula el “Domicilio para notificaciones”, concretamente en su apartado 5. Reproducimos textualmente la nueva norma:

“1. Cuando en el expediente de la reclamación figurasen varios domicilios para la práctica de notificaciones designados por el interesado, se tomará en consideración el último señalado a estos efectos.

2. Cuando en el expediente de la reclamación no figure ningún domicilio señalado expresamente a efectos de notificaciones, estas podrán practicarse en el domicilio fiscal del interesado si el tribunal tuviese constancia de él.

3. Cuando **no sea posible conocer ningún domicilio** según lo dispuesto en los dos apartados anteriores, **la notificación deberá practicarse directamente mediante depósito en la secretaría**, según lo establecido en los párrafos segundo y tercero del apartado 5.

4. La notificación podrá practicarse mediante correo certificado o por un funcionario del tribunal que extenderá una diligencia de constancia de hechos para su incorporación al expediente y dejará una copia de aquella en el domicilio donde se realice la actuación.

5. Cuando **no sea posible efectuar la notificación al interesado por causas no imputables al tribunal e intentada la notificación al menos dos veces, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación sin resultado y se efectuará la notificación en la secretaría del tribunal. En este supuesto, el interesado podrá recoger en la secretaría del tribunal una copia del acto en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en el que se efectuó el último intento, previa firma del recibí. En dicho momento, se le tendrá por notificado. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido.**

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, una copia del acto será depositada formalmente en la secretaría del tribunal. Se considerará como fecha de notificación del acto la fecha en que se produzca dicho depósito, de lo que se dejará constancia en el expediente.

Al interesado que se persone posteriormente se le entregará dicha copia, sin firma de recibí. Dicha entrega no tendrá ningún valor a los efectos de notificaciones o de reapertura de plazos y no será preciso dejar constancia de ella en el expediente.”

Los imperativos términos del precepto no dejan lugar a dudas, en aquellos casos en los que, o bien no sea conocido el domicilio del interesado, o bien intentada dos veces la notificación no fuera posible la misma por causa no imputable al tribunal, o una sola vez si resulta desconocido, de todo lo cual se debe dejar constancia en el expediente, se procederá necesariamente a la notificación por depósito, que no consiste en otra cosa que abrir el plazo de un mes contado desde el día siguiente al del último intento, para que el interesado comparezca en la secretaría del tribunal para ser notificado. Si transcurre ese plazo sin que el interesado comparezca, quedará depositada una copia del acto en la secretaría y lo más grave, se le tendrá por notificado con la fecha de este depósito, dejándose constancia en el expediente.

Si el interesado comparece posteriormente, se le hará entrega de la copia depositada pero sin efectos de notificación, sin siquiera recabarle la firma y sin dejar constancia en el expediente de esta entrega, lo que resulta una prevención un tanto absurda, pero sin duda muestra la intención del autor del Reglamento de dejar bien claro que tal entrega no es una notificación y, por tanto, nunca supondrá la reapertura de plazos, que pudieran haber precluido o no, según la demora en la personación del interesado. Lo aclaramos con un ejemplo:

Supongamos que el interesado comparece en secretaría del TEAR el 3 de enero para interesarse por una reclamación que lleva allí, como suele ser desgraciadamente habitual, varios meses sin tener la menor noticia de ella. En la secretaría, se le comunica que se

intentó por dos veces la notificación personal en su domicilio, que es correcto, del trámite de puesta de manifiesto para alegaciones y proposición de prueba, siendo el último intento de fecha 30 de noviembre, por lo que se le informa que se procedió al depósito en la secretaria, conforme marca el reglamento, con dicha fecha, por lo que el acto se entendió notificado el 30 de diciembre. Se le entrega una copia del acuerdo del tribunal. Dado que dicho trámite tiene un plazo de un mes para ser evacuado, el mismo no habría prepulido y el interesado habría llegado a tiempo de poder cumplimentarlo y ejercitar su derecho de defensa.

Pero no todos los supuestos van a tener un final feliz como éste del ejemplo. Pensemos en las consecuencias que tendría que transcurriera el plazo para formular el recurso contencioso-administrativo contra el fallo del tribunal, sobre todo si este fuera desfavorable.

A nuestro modo de ver, la solución que ofrece el Reglamento y esta recién creada nueva forma de notificar “por depósito”, que ya ni siquiera merece el calificativo de ficción de notificación, sino que debe tacharse directamente de **omisión o dispensa reglamentaria de notificación**, nos parece absolutamente desproporcionada, pensamos que puede ser contraria al art. 24 de la Constitución Española y, además, reviste visos de ilegalidad, por contravenir tanto a las normas administrativas generales, como las tributarias generales que regulan la práctica de la notificación.

Entendemos que la expresión “*mediante (...) depósito*” del art. 234.4 LGT no puede convertirse lisa y llanamente en la derogación para las reclamaciones económico-administrativas de toda la regulación de la notificación por comparecencia que se contiene en el art. 112 LGT, pues en modo alguno se establece esto⁶³. Depósito es, según el Diccionario de la RAE “*la acción y efecto de depositar*” y este verbo, entre sus muchas acepciones, tiene las de “*Colocar algo en un sitio determinado y por tiempo indefinido*”, la Secretaría del tribunal es donde se custodian y están colocadas por tiempo indefinido todas sus resoluciones, por lo que custodiar en los mismos autos la copia no entregada nada añade ni siquiera como posible acto de comunicación meramente formal (cual sería la edictal prevista “*in extremis*” en el art. 164 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que se practica fijando la resolución en el tablón de anuncios del Tribunal).

Desde nuestro punto de vista, el Reglamento se ha excedido en lo que es su misión, dando cobertura a una dispensa de notificación con los efectos de la notificación y, por tanto, contraria a la garantía constitucional de la tutela judicial efectiva.⁶⁴

⁶³ Así lo cree, en cambio SANCHEZ PEDROCHE, JOSE ANDRES, *El nuevo reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa*. Revista Estudios Financieros núms. 269-270, pag 125. CEF.

⁶⁴ EL Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas anterior; aprobado por RD 391/1996, de 1 de marzo, regulaba para supuestos de imposibilidad de notificación personal la notificación por anuncio, en su art. 86, de forma mucho más respetuosa con el derecho a la defensa. El anuncio se debía publicar por 10 días en el tablón de la secretaria del Tribunal, en el BOE o en el BOP, según los casos. E incluso, en determinados supuestos, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en dichos boletines. Vid. Arts 78 a 86.

5. Convalidación de notificaciones defectuosas. Posibles reacciones contra los actos de notificación inexistentes o defectuosos

a) Notificación DEFECTUOSA de liquidaciones y resoluciones tributarias

Realizado el examen previo de los controles de legalidad que hemos propuesto, y llegados a la conclusión de que la notificación de una resolución o de una liquidación no reúne los requisitos establecidos en la normativa aplicable, por lo que, en suma, es defectuosa, podrían procesalmente adoptarse dos posturas alternativas:

1) *Presentar un escrito de protesta formal*

Supone confeccionar un escrito en el que solicitaremos estrictamente que se subsanen los defectos de la notificación defectuosa, detallando los mismos y solicitando que se notifique el acto en legal forma.

No obstante, debe advertirse:

- a) Bajo ningún concepto en ese escrito conviene hacer alusión alguna a cualquier extremo que implique, o del que se deduzca fácilmente, que tenemos conocimiento del contenido del acto objeto de notificación, ni realizaremos actuación alguna que permita suponer que conocemos el acto.

Como dice GONZALEZ PEREZ⁶⁵ los escritos de protesta “*deben limitarse a admitir que tenemos noticia de que existe un acto administrativo que nos puede afectar; pero sin la menor referencia al posible “objeto” o “contenido”*”.

La razón de lo anterior, se encuentra en lo que dispone el art. 58.3 LRJAPPAC: “*Las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto objeto de la notificación, o interpongan el recurso procedente*”. Dicha norma es, en este sentido, bastante menos garantista que el art. 79.4 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo.

Dada la remisión general a las normas de las notificaciones de la LRJAPPAC, ante la ausencia de norma específica en la LGT, es la norma aplicable.

- b) Bajo el régimen de la LGT de 1963 (aplicable hasta 30 de junio de 2.004), si la notificación hubiera sido hecha personalmente al interesado e incluyera el texto íntegro del acto, **existía un plazo expreso de seis meses para hacer protesta formal, pues en otro caso surtían efecto aun siendo defectuosas (convalidación)**, de acuerdo con lo establecido en el art. 125.2 LGT de 1963, en consonancia con el art. 79.4 de la antigua LPA. Por prudencia, no era, bajo su régimen, aconsejable dejar pasar esos seis meses sin hacer la protesta y solicitar la rectificación.

No hay norma similar en la LRJAPPAC, ni tampoco en la nueva LGT, lo que es coherente con la remisión general a las actuales normas generales administrativas que se efectúa en

⁶⁵ GONZALEZ PEREZ, JESÚS. “Manual de Práctica forense Administrativa”. Pág. 107, Civitas 1.993.

la misma. Con ello se asumen por la nueva LGT las críticas de la doctrina contra ese plus de eficacia de los actos tributarios, en detrimento del principio de seguridad jurídica ⁶⁶, habida cuenta –además– de que la jurisprudencia había sido muy estricta a la hora de entender subsanados los defectos de las notificaciones defectuosas por el mero transcurso del tiempo.

Por tanto, tras la entrada en vigor de la actual LGT, las **notificaciones defectuosas** solo surtirán efecto en los siguientes casos:

- a. Cuando el interesado realice cualquier acto que implique que conoce su contenido (por ejemplo, pague la liquidación voluntariamente).
- b. Cuando interponga el recurso procedente (no cualquier recurso).

Nada impide, sin embargo, presentar un escrito de protesta formal, con el que quedaría interrumpido el plazo para interponer el recurso admisible. Ello no quiere decir que el interesado tenga que esperar indefinidamente la nueva notificación, si no llega, esperado un tempo prudencial se podría:

- Formular escrito de queja (insistiremos en que se ha incumplido el art.58 LRJAPPAC).
- Interponer el recurso que consideremos pertinente.

Aunque pudiera resultar beneficioso esperar indefinidamente, puede acarrear que otros interesados aleguen el principio de buena fe y el de seguridad jurídica ante una cuestión resuelta y admitida por ellos.

2) Formular el recurso que se considere admisible

Si el defecto no es de tal envergadura que impida la interposición del recurso pertinente (si lo sería por ejemplo si la notificación no contiene el texto íntegro del acto), puede evitarse el anterior incidente, que necesariamente alargará la tramitación del procedimiento de revisión y, por economía procesal, interponer el recurso que se considere oportuno, en el plazo que la Ley prevea, de ser posible. En materia tributaria, generalmente interpondremos un recurso de reposición o una reclamación económico administrativa.

En los casos en los que no fuera posible interponer el recurso en plazo, habrá que hacer especial mención en el escrito de interposición de que el plazo no ha comenzado a correr; al tratarse de una notificación defectuosa, y que, pese a ello, se interpone el recurso que estimamos procedente.

Por otra parte, si el interpuesto no fuera el recurso pertinente, debería darse al recurso el carácter del que proceda y su correspondiente tramitación (en base al art. 110.2 LRJAPPAC). Esto no estaría de más pedirlo, en caso de duda, por ejemplo, por otrosí en el recurso.

⁶⁶ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER, en obra colectiva "Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria". Ediciones Estudios Financieros, Madrid 2004.

En cualquier caso, según reiterada jurisprudencia la interposición de un recurso, que no fuere el procedente, no convalida la notificación, ni puede perjudicar al interesado, por lo que no se corre ningún riesgo.⁶⁷

Para terminar, también conviene advertir que, aún en el supuesto de que no encontremos defectos en la notificación, es prudente verificar si los recursos que se indican como admisibles, son los que realmente proceden, para evitar dilaciones innecesarias. En algunas ocasiones, en nuestra práctica profesional hemos detectado que el pie de recurso era erróneo (por ejemplo, la secretaría del Tribunal Económico Administrativo Regional notificó una resolución con expresión de que, contra la misma cabe recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, cuando no es admisible por la cuantía y lo procedente es interponer directamente recurso contencioso administrativo).

En estos casos, si no existen dudas respecto del recurso a interponer, lo lógico es interponer el pertinente, aunque, como cautela, puede hacerse la advertencia del art. 110.2 LRJAPPAC (v.gr., por otrosí).

En otro caso, lo aconsejable es interponer el que dice la notificación, exponiendo en el escrito (por otrosí o en los fundamentos jurídico procesales, cuando se trate de la competencia y del procedimiento) que se hace por seguir el texto de la notificación, pero que si se estima que puede proceder otro (sobre lo que existen dudas), debe darse al escrito la tramitación que proceda (art. 110.2 LRJAPPAC) y remitirse al órgano competente (art. 20 LRJAPPAC) si fuese distinto al expresado en el recurso.

b) Notificación INEXISTENTE de liquidaciones y resoluciones tributarias

Pero puede ocurrir también que la notificación nunca haya tenido lugar. El contribuyente, por ejemplo, diligente empresario que presenta su alta en la Tasa municipal de recogida de basuras del Ayuntamiento X, nunca recibe notificación de la primera liquidación. Al cabo del tiempo, pregunta en las oficinas municipales y le informan que existe una liquidación practicada, de la que consta notificación según el sistema informático municipal.

En supuestos similares, podrá presentarse un **escrito solicitando que se notifique la liquidación con todos los requisitos legales**, fundamentándolo únicamente en ello. Deben tenerse las mismas precauciones al formularlo que las que deben inspirar la redacción del escrito de protesta formal antes aludido, y ello por las mismas razones.

Si se trata de una resolución que no es favorable al interesado, podrá **interponer el recurso que se considere admisible**. Vale, en este extremo, cuanto se ha expuesto sobre las notificaciones defectuosas.

⁶⁷ La STS 11-11-1976, RA 5873 considera que en los casos de vía errónea existe nulidad de actuaciones. Las STS 20-6-1991, RA 4893, y STS 19-1-1988, RA 88, niegan la posibilidad de que el error de la notificación perjudique al interesado y le impidan la tutela judicial efectiva a que tiene derecho.

a) Notificación inexistente o defectuosa de trámites esenciales de los procedimientos tributarios

Las reacciones que hemos expuesto hasta aquí se refieren a la notificación de los actos que ultiman un procedimiento tributario, sea de gestión, de recaudación o de revisión. Pero la ausencia de notificación o la notificación defectuosa puede afectar actos que, aún siendo de trámite, se configuren como esenciales de un procedimiento, hasta el punto de que, faltando éstos o faltando el conocimiento formal de estos mediando válida notificación, el procedimiento puede resultar irreconocible, o se vulneren derechos susceptibles de amparo constitucional, como el de tutela judicial efectiva y defensa. Las dimensiones de este trabajo nos impiden examinar la incidencia de los defectos en la notificación en los trámites de los diversos procedimientos tributarios, pero a título de ejemplo y sin ánimo exhaustivo alguno citaremos:

- Notificación del requerimiento inicial o la propuesta de liquidación en el procedimiento de verificación de datos (art. 132 LGT).
- Notificación de la comunicación de valoración en los procedimientos de comprobación de valores o de las actuaciones que precisen de la colaboración de los interesados (art. 134. 1 y 2 LGT).
- Notificación de inicio de actuaciones gestoras de comprobación limitada (art. 137.2 LGT).
- Notificación de la propuesta de liquidación y trámite de alegaciones en el procedimiento de comprobación limitada (art. 139.3 LGT).
- Notificación de inicio de actuaciones inspectoras (art. 147.2 LGT).
- Notificación de la providencia de apremio (art. 167 LGT).
- Notificación de acuerdo de incoación de procedimiento sancionador (art. 209.1) y notificación de la propuesta de resolución y trámite de alegaciones (art. 210.4 LGT).

La omisión de algunos de la notificación en estos trámites, que se argumentará, normalmente, en el **correspondiente recurso administrativo** o, en su caso, **procedimiento especial de revisión**, puede motivar la anulación de la resolución que lo ultime, e incluso la nulidad radical y absoluta de lo actuado (se ha apreciado la nulidad en la iniciación de actuaciones inspectoras sin conocimiento del interesado⁶⁸, por prescindir absolutamente del procedimiento legalmente establecido; por omisión del trámite de audiencia en procedimientos sancionadores, la indefensión genera también nulidad absoluta⁶⁹).

Por tanto, como no cabe duda de la relevancia del conocimiento por los obligados tributarios de su derecho a usar de los trámites aludidos, en orden a entender salvaguardado su derecho de defensa, entendemos que la observancia de los mecanismos y las garantías previstas en las leyes para los actos de comunicación es, también aquí, de vital impor-

⁶⁸ STS 2-7-1997, RA 5665.

⁶⁹ STSJ Baleares 16-11-1999 R/JCA 4554.

tancia, por lo que insistimos en la necesidad de verificar su cumplimiento y de denunciar –en caso contrario– su omisión, conforme hemos tratado de esbozar a lo largo de esta exposición.

6.A modo de conclusion: reflexion final

Sabido es que las formas de por sí no tienen valor jurídico. Los requisitos formales deben examinarse y observarse desde el punto de vista de que incorporen o garanticen derechos materiales, de manera que, si no se han observado, pueda concluirse –sin dudas– que se ha causado indefensión al obligado tributario; en el caso del procedimiento establecido para las notificaciones, por cuanto que este no ha llegado a tener conocimiento del contenido del acto que le afecta, ni de las vías de recurso que contra el mismo le asistían. Notificar, según el Diccionario de la RAE es *“hacer saber una resolución de la autoridad con las formalidades preceptuadas para el caso”*, aquí las formas sí importan, si no se respetan esas formalidades debe presumirse que no se produjo esa participación de conocimiento.

La notificación, pues, no condiciona la validez del acto administrativo, pero sí su eficacia respecto del obligado tributario, de ahí que sea muy importante verificar si los ritos procesales se han cumplido en esa participación de conocimiento que supone para el mismo, de tal manera que se presume que si se han respetado los requisitos el conocimiento del acto ha podido tener lugar.

Desde este punto de vista, la nueva LGT no altera demasiado el panorama procedimental anterior: Incorpora novedades que ya eran doctrina jurisprudencial (posibilidad de notificar a empleados) o da protagonismo, a nuestro juicio a veces desmesurado, al domicilio fiscal (procedimientos iniciados a instancia del interesado) Sin embargo, echamos en falta una regulación más detallada y acorde al sentido común del segundo intento de notificación, sobre todo en períodos de ausencia circunstancial o vacaciones. Y nos parece sumamente criticable la excepción a la obligación de notificar, que constituye la notificación por “depósito” en las reclamaciones económico administrativas, a la que la parca y técnicamente insuficiente regulación legal ha dado pie. ■

