



UNIVERSIDAD DE SEVILLA

Departamento: Derecho Financiero y Tributario

REGIMEN JURIDICO DE LAS
NOTIFICACIONES EN EL AMBITO
TRIBUTARIO

Autora: María del Mar Jiménez Navas

Director: Antonio Manuel Cubero Truyo

9 de Septiembre de 2009

CAPÍTULO I

CUESTIONES PRELIMINARES PARA UN ANÁLISIS DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS NOTIFICACIONES

La presente investigación tiene como finalidad efectuar un análisis en torno a las notificaciones tributarias, así como sobre las consecuencias jurídicas que de ellas y que de su práctica pueden derivarse¹. El comienzo del estudio de cualquier instituto jurídico, a nuestro juicio, debe apuntar siempre al entramado histórico que lo ha precedido. No cabe duda del interés que suscitan los hitos jurídicos del pasado en esta materia y así lo ha expresado el TSJ de Madrid en su Sentencia de 3 de abril de 2.001 que aludía a la herencia histórica de las notificaciones en los siguientes términos:

“Un análisis minucioso del tratamiento de la notificación a lo largo del tiempo revelará que, si bien en un principio se tendía a destacar que la misma perseguía la simple puesta en conocimiento de los particulares del concreto contenido de un acto administrativo que afectaba a sus derechos, en un momento posterior se consideró que era necesario dotar de objetividad a los elementos accesorios del acto notificado, llegando a atribuirse un valor formal a la exigencia de que en la notificación de un acto administrativo se hiciera constar, amén del contenido íntegro de éste, otros elementos que permiten avanzar en un concreto fin, cual es la exigencia de garantizar la tutela judicial efectiva y el derecho a la defensa del administrado. Quizás sea este último fin el que ha incidido en que en los modernos Ordenamientos Jurídicos y en la Jurisprudencia de los Tribunales se eleven los mecanismos y las garantías con que las leyes rituarias rodean los actos de comunicación”².

Asumiendo esta posición jurisprudencial, esbozamos los acontecimientos jurídicos más relevantes que acaecieron en esta materia para aprehender el instituto objeto de estudio con perspectiva histórica.

¹ Este tipo de análisis ha sido abordado por Cayón Galiardo, A. “Las notificaciones tributarias”, Informe 12/1.998, Asociación Española de Asesores Fiscales, marzo 1.998.

² Las relaciones de comunicación entre el ciudadano y la Administración suscitan interés más allá de nuestras fronteras. Una interesante perspectiva de las notificaciones en Italia en los años cincuenta puede consultarse en Otaviano, V. *La comunicazione degli atti amministrativi*, Milano, 1.953.

1.1 Evolución histórica de las notificaciones desde una perspectiva jurídico-administrativa

Con anterioridad a 1.885, las notificaciones no fueron objeto de una regulación sistemática. El primer hito del que conviene dejar constancia es el RD de 1 de octubre de 1.845, reglamento que elevaba a rango normativo la forma de proceder de los diferentes Consejos de Administración de la época. El Título II del mencionado Real Decreto contemplaba el procedimiento, abordando los artículos 31 y 32 la cuestión de las notificaciones con carácter especial.

El art. 31 versaba del modo siguiente:

“El actor, al deducir la demanda, y el demandado, al contestarla, declararán la casa habitación que eligieren para que en ella se les hagan las citaciones y notificaciones. Cuando alguna de las partes no eligiere casa, y mientras no la elija las notificaciones que le conciernan, se harán en estrados”.

El precepto muestra la intención del Legislador por notificar al interesado. Esta idea se refrendaba mediante la obligación de designar “casa” a efectos de notificar. Por su parte, el art.32 glosaba los requisitos a seguir para una correcta práctica de las notificaciones en los siguientes términos:

“De toda notificación que hagan los ugieres, extenderán una cédula original; y además una copia para cada una de las partes.

En la casa elegida entregarán la copia a la parte en su persona, si se hallare en ella, y en su defecto al dueño de la casa, individuos de la familia y criados, por el orden que aquí se expresa.

La persona a quien se entregue la copia firmará si pudiere, y si no un testigo a su ruego, la cédula original, que se unirá enseguida al expediente. Las cédulas contendrán literalmente la providencia notificada.

Las notificaciones en que no se guarde la forma prescrita en este artículo, serán nulas³.

El precepto manifiesta la obligación de dejar constancia de la recepción de la notificación por la parte interesada. La práctica se llevaba a cabo en la casa de la parte interesada. De no hallarse, se entregaban a personas que el RD consideraba legitimadas para recibir la notificación. Piénsese que el analfabetismo en la época estaba muy extendido y, por ello, la posibilidad de que la parte interesada no pudiera o no supiera firmar era frecuente. En este sentido, fueron varias las disposiciones que contemplaban dicha circunstancia, entre las que resultaba descollante el Reglamento para el Régimen y Servicios de Correos de 7 de junio de 1.898, cuyo art.85 aludía a esta cuestión en los términos que siguen:

“Si el destinatario de un objeto certificado no pudiera firmar el recibo por imposibilidad física o no saber escribir, lo verificará otra persona a su ruego y en presencia de un testigo, que suscribirá con este carácter el libro de recibos”.

El segundo de los hitos históricos es el RD de 30 de diciembre de 1.846, Reglamento del Consejo Real. El Capítulo II del título II se dedicaba a las diligencias de ugier, concretamente los arts.63 a 75. El primero de los preceptos dejaba constancia de la necesidad de que las diligencias fueran practicadas en los estrados; de no ser posible, debían ser entregadas por ugieres de los mismos estrados. El art.64 contemplaba los requisitos necesarios para validar la práctica de las diligencias y su constancia en la cédula correspondiente venía regulada por el art.65. Por su parte, el art.66 hacía mención al lugar para la práctica de las diligencias.

Los arts.67 a 71 positivaban la práctica de notificaciones personales sin demasiada diferencia con el RD anteriormente comentado. Una novedad de gran trascendencia se contemplaba en los arts.72 y 73. Estos preceptos regulaban por primera vez los cómputos de plazos de las prácticas de las diligencias, disponiendo al respecto la

³ Estos preceptos han sido recogidos por Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual de las notificaciones administrativas*, 2ª edición, Thomson / Civitas, Madrid, 2.004, p.34.

imposibilidad de llevar a cabo la notificación en días festivos y antes de la salida y después de la puesta de sol.⁴

1.1.2 La Ley Azcárate

La falta de formalidades prescritas legalmente provocarán la nulidad de la notificación.

España fue uno de los países pioneros en regular los procedimientos administrativos. Ya con anterioridad a la Ley de Procedimiento Administrativo de 1.958, esta materia había sido regulada por la Ley de Bases de Procedimiento Administrativo de 19 de octubre de 1.889 La “Ley Azcárate nace con la intención de proporcionar un procedimiento administrativo al poder ejecutivo, único poder que carecía del mismo. Esta ley incorporaba a su regulación una exigencia dirigida a los diferentes departamentos Ministeriales para que regularan su reglamento de desarrollo. Esta circunstancia imprimió dispersión en la materia que nos ocupa, puesto que cada departamento confeccionó su reglamento con las matizaciones que creyeron convenientes, por lo que la dispersión normativa sería una de las características ontológicas de esta ley.

En cualquier caso, el texto legal incorporaba un procedimiento para practicar notificaciones. La notificación se erigía en vehículo idóneo para dar traslado de las providencias que pusieran fin a un expediente administrativo. La norma conminaba a que fueran cursadas en un plazo de quince días siguientes a la finalización de la resolución correspondiente. Al mismo tiempo, la notificación debía contener, además del texto íntegro de la providencia, los recursos que contra la misma podían interponerse, así como el órgano de interposición, sin perjuicio de que el interesado pudiera interponer otro recurso que estimase más conveniente. En la cédula de notificación debía hacerse constar la fecha de la notificación, la firma del funcionario que la entregaba y la del interesado o representante de la corporación correspondiente. Finalmente, la Ley Azcárate realizaba una calificación de las notificaciones en personales, por cédula y edictales, tasando los supuestos en que deberían aplicarse y

⁴ El Reglamento contemplaba también la notificación por anuncios dedicada fundamentalmente a trasladar actos a destinatarios desconocidos.

estableciendo un orden de prelación rígido a respetar por la Administración en todo caso⁵.

1.1.3 Las leyes de procedimiento administrativo desde 1.958 hasta nuestros días

Sería la Ley de Procedimiento Administrativo de 1.958 la que de forma unitaria traería sistematicidad a los procedimientos administrativos y por ende a las notificaciones. En este orden de ideas, los profesores FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y del CASTILLO VÁZQUEZ han resumido las novedades que esta ley aportó a las notificaciones, poniendo de relieve que la LPA de 1.958 depuraba aspectos tales como “el caso de la notificación efectuada en el domicilio de un vecino (que la práctica común extendió al portero o conserje de la finca). Fijó un plazo máximo de diez días para llevar a cabo la notificación, a partir de la resolución o acto que debiese ser notificado. Definió los requisitos legales que debía contener una notificación para su validez, previendo, no obstante, la convalidación de las notificaciones defectuosas:

Las notificaciones defectuosas surtirán, sin embargo, efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado o se interponga el recurso pertinente.

Asimismo, surtirán efecto por el transcurso de seis meses las notificaciones practicadas personalmente al interesado que, conteniendo el texto íntegro del acto, hubieran omitido otros requisitos, salvo que se hubiera hecho protesta formal, dentro de este plazo, en solicitud de que la Administración rectifique la deficiencia⁶.

El artículo 80.1 señalaba como preferente (y casi único) lugar de notificación, el domicilio del interesado, salvo que éste indicase otro lugar para las notificaciones, autorizando la utilización de cualquier medio que permitiese dejar constancia de la recepción y fecha en que la misma se produjo. Igualmente, la ley contemplaba la notificación a persona distinta del destinatario, siempre y cuando se hallase en el interior

⁵ Vid. Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual de las Notificaciones...*, op.cit. p.40.

⁶ Fernández Fernández, J. j. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual de las notificaciones...*, op.cit. p.23.

del domicilio del interesado, sin exigir ningún límite de edad, pero debiendo dejar constancia de la relación de parentesco o de la razón de permanencia en el domicilio del destinatario. Ante el desconocimiento de los interesados en el procedimiento, o la ignorancia de su domicilio, la LPA recogía la notificación por medio de anuncios en el tablón de edictos del Ayuntamiento de su último domicilio y en el BO del Estado o de la provincia”⁷.

Actualmente, la norma que regula los procedimientos administrativos es la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común (en adelante LRJPAC), Ley que regula la materia de las notificaciones en los arts. 58 y 59⁸. Ambos preceptos fueron objeto de numerosas enmiendas, las cuales no modificaron sustancialmente el texto elaborado inicialmente por el Gobierno. En este sentido, el art.58.1 fue traspasado al texto definitivo de la ley con la redacción propuesta por la enmienda 377 del Grupo socialista cuya modificación consistió en añadir la coletilla “en los términos del artículo siguiente”. Por su parte, el Grupo Catalán introdujo una enmienda no aceptada que consistía en imprimir carácter obligatorio al mandato de notificación “obligación de notificar”. A nuestro juicio, hubiera sido tal vez acertado incluir este último mandato. Actualmente, el art.58.1 se erige en clave de bóveda de la existencia del deber genérico de notificar, mandato que se infiere mediante la tarea hermenéutica del jurista. Por su parte, el art.58.2 no fue objeto de enmienda alguna y, por ello, pasó al texto definitivo con la redacción inicial dada por el Gobierno.

El art.58.3 como consecuencia de la enmienda del Senado número 56. En este sentido, la enmienda expresaba que no se encontraba razón para dar por válidas notificaciones defectuosas convalidadas tácitamente por el interesado. La razón de tal inconveniente se centraba en motivos de seguridad jurídica⁹. En cambio, el art. 59 no sufrió grandes modificaciones respecto del proyecto del gobierno, a pesar de que fue objeto de numerosas enmiendas. El proyecto del Gobierno acogió las recomendaciones

⁷ Ibid. p.51.

⁸ Vid. Martín Reboyo, L. “Disposiciones administrativas y actos administrativos”, en AAVV, *La Nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, dirigida por Jesús Leguina Villa y Miguel Sánchez Morón, Madrid, Tecnos, 1.993, pp.152 ss.

⁹ Al respecto cfr. Asorey, R. “El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 66, 1.990.

del Dictamen del Consejo de Estado, las cuales proponían que a la hora de regular la posibilidad de recepción de la notificación por cualquier persona que se encontrase en el domicilio del interesado, aquélla hiciese constar su identidad y la razón de permanencia en el mismo.¹⁰ De haberse acogido dicha recomendación, se habrían evitado numerosos problemas prácticos de recepción efectiva de la notificación por el interesado por mermar su seguridad jurídica.

En el Congreso de los Diputados destacan enmiendas presentadas por el Grupo Parlamentario Catalán -enmienda 302- y Grupo Popular -enmienda 476- ambas realizadas sobre el apartado 1 del art. 59. La enmienda 302 contenía una lista de lugares donde se podía proceder a la práctica de las notificaciones con lo cual intentaba evitar la notificación edictal. Por su parte, la enmienda 476 pretendió evitar la realización material de la práctica en horas inhábiles. Por ello, ambas abogaban por la notificación directa a los administrados. Pensamos que estas enmiendas fueron rechazadas básicamente debido a la vulneración que, con su adopción, sufriría el principio de eficacia administrativa constitucionalmente garantizado en el art.103. El diputado del Grupo Mixto, Sr. MARDONES, presentó la enmienda 196, que intentaba evitar la entrega de la notificación a persona que se encontrara en el domicilio del interesado de forma ocasional. Por su parte, el Grupo socialista presentó una enmienda transaccional que añadió el inciso al apartado 2 del art. 59. En este sentido, estableció la posibilidad de especificar un lugar a efectos de notificaciones en los procedimientos iniciados a instancia del interesado y, en su defecto, la posibilidad de notificar en cualquier lugar adecuado a tal fin.

El apartado 3 fue objeto de otras tantas enmiendas entre las que destacan la 102 del Grupo catalán, así como la 197 del Grupo Mixto. La primera de ellas proponía la realización de varios intentos de notificación; la segunda buscaba la omisión del término “representante” sobre la base de entender que no todas las personas que se encuentran en el domicilio del interesado lo son. Por su parte, la enmienda 305 aconsejaba la redacción del apartado del precepto de forma mas detallada con la intención de aportar

¹⁰ Un interesante desarrollo acerca de la notificación del acto administrativo puede consultarse en Hueso de Chércoles, R. “La notificación del acto administrativo y su problemática”, *Crónica Tributaria*, nº 28, 1.979, p.87 ss.

mayores garantías al sistema de notificaciones. Aunque todas las enmiendas tuvieron su reproducción en el Senado, no se admitió ninguna.

En relación al apartado 4 del Art.59, se presentó la enmienda 103 por el Grupo Parlamentario Catalán que aconsejaba dotar de mayores garantías a las notificaciones edictales. Por su parte, el diputado MARDONES del Grupo Mixto con éxito propuso cambiar el término “supletoriedad” por “complementariedad”, puesto que argumentaba que las notificaciones edictales no eran incompatibles con otras formas de notificar.

Finalmente, la enmienda del Grupo catalán número 306 proponía “intentar la notificación postal” en caso de interesado cuyo último domicilio conocido radicara en el extranjero antes de proceder a la notificación edictal. Esta enmienda fue también rechazada.

Por su parte, el Grupo Parlamentario Popular propuso que fueran dos los intentos antes de proceder a la notificación por edictos. Dicha propuesta se reprodujo en el senado mediante la enmienda 410, ambas desestimadas finalmente.

Respecto al art. 59.5, fueron dos las enmiendas presentadas. De un lado, la enmienda 610, del CDS que proponía su incorporación al art. 60 del mismo texto legal -dedicado a la publicación-, propuesta que, aunque tuvo su reproducción en el Senado mediante la enmienda 172, tampoco fue aceptada. De otra suerte fue la enmienda 378 del Grupo Socialista que proponía cambiar el apartado b), sustituyendo “procedimiento selectivo o competitivo” por “proceso selectivo o de concurrencia competitiva”.¹¹

La Ley 4/1.999 de 13 de enero vino a modificar la LRJPAC, afectando en este sentido a los arts. 58 y 59 de la misma¹². La primera modificación se refiere al art. 58.3, que concreta los supuestos de notificación defectuosa. Así especifica que son notificaciones incorrectas las que, aun conteniendo el texto íntegro del acto, adolecen de

¹¹ Las enmiendas expuestas han sido recopiladas en García Calvente, Y. *Las notificaciones en el Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2.002, pp.45-47.

¹² Álvarez Cienfuegos-Suárez, J. M. *Comentarios a la reforma de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Estudio de la Ley 4/1.999 de 13 de enero*, Aranzadi, Elcano, Navarra, 1.999.

cualquier otro defecto. Sin embargo, este tipo de notificaciones puede ser subsanada por el interesado en estos supuestos:

- Si conoce el contenido del acto o resolución que se le notifica.
- Si conoce el alcance de los mismos.

Con esta nueva dicción el Legislador imprime seguridad jurídica a la fórmula de la convalidación de las notificaciones defectuosas, pues los interesados con sus comportamientos, no sólo deben expresar que conocen el contenido del acto, sino también su finalidad y repercusión¹³.

Esta misma Ley incorpora al art. 58 el apartado 4, con el que introduce un mandato de gran importancia. En esta línea considera suficiente a los solos efectos de entender finalizado un procedimiento, un único intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto. Dicha norma adquiere relevancia en derecho tributario al ser recogida por la Ley 58/2.003 de 17 de diciembre General tributaria, concretamente en su art.104.2. Este nuevo apartado tiene como finalidad agilizar los procedimientos administrativos y por ende favorecer la realización del principio de eficacia administrativa.

En otro sentido, la modificación experimentada por el art.59.2 ha consistido en añadir un nuevo párrafo con el siguiente tenor: “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”.

Esta práctica, recogida con anterioridad en el Reglamento del Servicio de Correos de 14 de mayo de 1.964, es regulada actualmente por el Reglamento de los Servicios Postales¹⁴. La norma intenta asegurar la conveniencia de la notificación edictal, que -como veremos- es considerada en el Ordenamiento español como un medio

¹³ Acerca de la seguridad jurídica, vid. Lavilla Alsina, L. *Seguridad jurídica y función del derecho real*, Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1.999.

¹⁴ RD 1829/1.999 de 3 de diciembre.

excepcional de notificación¹⁵. La última de las modificaciones operadas por dicha normativa carece de relevancia.

Por último, debemos hacer mención a otras normas de gran interés en materia de notificaciones administrativas, tales como la Ley 24/1.998, de 13 de julio, de Regulación del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales; el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regula la prestación de los Servicios Postales; y el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, que regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado¹⁶.

Además, en el ámbito internacional destaca el Convenio Europeo de 24 de noviembre de 1977, sobre notificación en el extranjero de documentos en materia administrativa, elaborado en Estrasburgo y ratificado por España el 22 de junio de 1987.

1.2 Las notificaciones desde el punto de vista del derecho tributario

Hasta el año 1.805 –año de publicación de la Novísima Recopilación- no existían datos ciertos acerca de la forma en que la Real Hacienda hacía llegar sus comunicados de recaudación a los contribuyentes. El estudio de la evolución histórica de las notificaciones tributarias ha sido tratado por la profesora GARCÍA CALVENTE, quien afirma que “la Novísima Recopilación de las Leyes de España, aunque no de forma expresa, recogía que los intendentes, contadores de provincia y administradores de rentas afirma que se puede recurrir que tras un plazo de quince días en el que se ponían de manifiesto las notas o listas de las cantidades cargadas a cada vecino, para que puedan reconocerlas, y reclamarlas en caso de agravio, se procede al cobro, lo que se materializaba con la llevanza del libro cobrador, en el que se anotaban las cantidades cobradas para evitar fraudes como cobrar por duplicado o retenerse lo cobrado. Además se proporcionaban recibos del pago a los vecinos”¹⁷.

¹⁵ Al respecto puede consultarse del Moral González, A. “Las notificaciones por correo”, *Impuestos*, nº 13, 1.997, pp.168-185.

¹⁶ Vid. Castaño Suárez, R. “El Real Decreto 263/1.996 de 16 de febrero por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado”, *10 años de encuentro sobre Informática y Derecho*, Aranzadi, Madrid, 1.997.

¹⁷ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.96.

El paso siguiente se produce con el Decreto de 30 de mayo de 1.817 que, siguiendo el mandato de la constitución de 1.812, establece una especie de procedimiento de publicidad en la recaudación de los tributos. A continuación destacan los Decretos de 1.871 y 1.881, redacciones que introdujeron algunas pautas no demasiado prolijas acerca de las comunicaciones tributarias. En relación al último de los decretos apuntados, la profesora GARCÍA CALVENTE ha deducido que “La lógica nos indica que cuando la recaudación se llevase a cabo a través de encabezamientos o repartimientos sería el pueblo en cuestión quien estableciese sus propias reglas. También los arrendadores actuarían como mejor les pareciese, seguramente visitando uno por uno a los deudores, comunicándoles la cantidad a pagar, y exigiéndosela”¹⁸.

Muchos fueron los esfuerzos de los Reyes Católicos por proceder a una adecuada fórmula de recaudación, pero el fuerte enraizamiento social hizo que estas medidas no fueran eficaces. En los siguientes siglos XVI a XVIII imperó de nuevo el arrendamiento de la recaudación, soslayándose el encabezamiento que, como afirma GARCÍA CALVENTE, era una fórmula mucho más adecuada en la recaudación¹⁹.

Por fin, será con el Reglamento provisional de Procedimiento Económico Administrativo (Real Decreto de 31 de diciembre de 1.881) cuando se atiende de forma expresa a la notificación. Este texto, promulgado antes de la aprobación de la Ley de Bases de 1.889 de Procedimiento Administrativo, dedica ocho artículos a regular las notificaciones. En primer lugar, se establece la obligación de notificar; dicha obligación se extiende no sólo a las providencias de finalización de los negocios, sino también a los de trámite. Los requisitos procedimentales para la práctica de las notificaciones eran bastante similares a los que conocemos actualmente. Así, en la notificación, además de la copia de la providencia que correspondiera, debería constar el recurso de alzada, plazo y órgano de interposición, así como el centro donde se iba a tramitar. Si alguno de los requisitos que hemos expuesto no constaba o constaba erróneamente, la notificación era calificada de incorrecta. Sin embargo, existía posibilidad de subsanación mediante el comportamiento del interesado, indicando que conocía el contenido de la misma.

¹⁸ Ibid. p.97.

¹⁹ Ibid. p.96.

El plazo para notificar era de diez días desde el acuerdo del acto al que se daba traslado. El personal que entregaba la notificación debía dejar una copia de la misma y recibir a cambio un recibo firmado por el interesado. De no hallarse el interesado en el domicilio –lugar para la práctica de notificaciones en el reglamento-, se podía notificar al familiar o criado mayor de catorce años que hiciera constar su identidad. Igualmente, de no existir familiares o no hallarse en el domicilio, se procedía a notificar al vecino más cercano.

Finalmente, en caso de rechazo la cédula debía ser firmada por dos testigos. En el supuesto de interesado desconocido la notificación se publicaba en el Boletín Oficial de la Provincia y en la “Gaceta de Madrid”.

La última norma antes de la entrada en vigor de la LGT fue el Estatuto de Recaudación, regulación que sufrió a lo largo de los años diferentes modificaciones.²⁰

El Estatuto de Recaudación contenía a lo largo de su articulado diferentes preceptos encaminados a la regulación de las notificaciones tributarias. Hacía hincapié en la regulación de la notificación en el procedimiento de apremio, la cual podía realizarse de forma personal o por medio de edictos. En lo que atañe a la notificación personal el estatuto prevenía que, una vez entregada, se firmara el duplicado correspondiente. Si el interesado no se encontraba en el domicilio, sería el familiar, criado o vecino más cercano el que se haría cargo de la notificación. Además contemplaba la posibilidad de que el interesado hubiese designado un representante por encontrarse ausente o con domicilio en el extranjero. En este supuesto, la notificación debería ser publicada en el Boletín Oficial del Estado y en el de la Provincia. De la misma manera, el Estatuto de Recaudación regula las notificaciones a interesados desconocidos o forasteros en el art.127. La notificación de la providencia de apremio debía contener el texto íntegro del acto como se expresaba en el art.48 del Estatuto.

²⁰ Vid. al respecto el Decreto de 29 de diciembre de 1.948 del Ministerio de Economía y Hacienda.

1.2 La Ley General Tributaria de 1.963

No creemos conveniente realizar el análisis de las notificaciones tributarias sin que previamente nos aproximemos a la LGT de 1.963, reguladora de la materia hasta la aprobación de la Ley vigente de 17 de diciembre de 2.003.

La LGT contemplaba la materia de las notificaciones tributarias en los arts.105, 124 y 125²¹.

Los preceptos aludidos sólo hacían referencia al acto de liquidación, por lo que dicha cuestión obligaba a consultar regulación específica para el resto de actos tributarios²². El art.105 sufrió una modificación importante por la Ley 66/1.997 de 30 de diciembre, que articuló un sistema de resolución de conflictos originados asiduamente en la práctica. La profesora GARCÍA CALVENTE ha expresado que la ausencia de enmiendas a este precepto se ha debido a la falta de interés que desde siempre ha suscitado el tema de las notificaciones entre la doctrina científica, circunstancia que de alguna manera se plasma en los textos legales²³.

2.CONCEPTO DE NOTIFICACIÓN

2.1. Diferencia entre el acto de notificación y el acto notificado.

Todo acto administrativo necesita ser notificado para producir plenos efectos en la esfera jurídica, erigiéndose la notificación en corolario de la eficacia de los actos administrativos²⁴. El acto que se notifica debe cumplir unos determinados requisitos legales para ser válido, pero estos requisitos de legalidad no otorgan eficacia al acto

²¹ Puede consultarse Arias Abellán, M. D. “Artículo 124 LGT”, en AAVV, *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1.995 de 20 de junio*, Tdez, Barcelona, 1.995, pp..

²² Vid. Ruiz García, J. R. *La Liquidación en el Ordenamiento Tributario*, Civitas, Madrid, 1.987.

²³ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.98.

²⁴ Cfr. el artículo 64 del Código de Proceso Tributario portugués, Decreto-Ley nº 154/91 de 23 de abril, que señala que aquellos actos administrativos de naturaleza tributaria que afecten a los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes sólo producirán efectos cuando le sean debidamente notificados. Cit. por Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica de las notificaciones tributarias. Especial referencia a los efectos del artículo 105 de la LGT”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 49, nº 252, 1.999, p.476.

notificado²⁵. La eficacia se producirá mediante la notificación, esto es, a través de la puesta en conocimiento de los interesados de actos o resoluciones que les afectan.²⁶

Estas ideas preliminares han sido fruto de una gran polémica doctrinal y jurisprudencial, debate que se dirime en una doble vertiente: una primera tendencia considera que existe independencia absoluta entre el acto de notificación y el acto notificado; otros autores, por el contrario, advierten una estrecha relación entre ambos actos. Por tanto, el acto válido al que se da traslado con la notificación sólo adquiere eficacia una vez notificado.

GARCÍA NOVOA ha resumido la polémica existente entre la independencia o no del acto de notificación respecto del acto notificado y la ha trasladado al ámbito tributario en los siguientes términos:

“Estas divergencias en cuanto a la calificación de la notificación de los actos administrativos, son perfectamente trasladables a la notificación de los actos en el orden tributario²⁷. Al igual que en el ordenamiento administrativo general, la notificación es requisito esencial en el seno del procedimiento de gestión tributaria, y referible a todos

²⁵ Cfr. Madrigal García, C. “Eficacia de los actos administrativos”, *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Carperi, Madrid, 1.993.

²⁶ Para ÁLVAREZ BARBEITO, la notificación administrativa puede definirse como “el acto a través del cual la Administración comunica al interesado una resolución o acto administrativo anterior que afecta a sus derechos o intereses”. Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. p.478.

²⁷ El art.16.5 del Decreto-Ley de 31 de diciembre de 1.992, nº 546, por el que se aprobó el Codice del nuevo Constitucioso Tributario italiano, a pesar de señalar que las comunicaciones enviadas por correo se entienden realizadas por el sujeto obligado a ello desde la fecha de su expedición, considera que desde el punto de vista del destinatario de la notificación ha de atenderse a la regla general a tenor de la cual es necesaria su efectiva recepción por parte del administrado. Sólo a partir de esa fecha podrán empezar a computarse los plazos legales establecidos para emprender cualquier actuación procesal.

También se muestra este criterio en los arts.65 y 66 del Código de Proceso Tributario portugués, que señala que aquellas notificaciones que tengan por objeto actos o decisiones susceptibles de alterar la situación tributaria de los contribuyentes, aunque contengan un requerimiento para que éstos asistan o participen en actos o diligencias de esa naturaleza, deben realizarse necesariamente mediante carta certificada con acuse de recibo, entendiéndose que ese acto de comunicación sólo produce efectos desde la fecha en que aquél fue firmado por el destinatario o persona autorizada para recibirlo.

En esta misma línea se ha situado el Libro de los Procesos francés, considerando que las notificaciones no pueden causar efecto y sobre todo respecto a los plazos existentes para oponerse a su contenido, sino el de la fecha en la que aquéllas están efectivamente entregadas al interesado o a persona interesada para recibirla.

Véase Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. pp.479 ss.

los actos que puedan emanarse en un concepto amplio del mismo²⁸. El régimen de notificaciones es, por ello, aplicable tanto a actos dictados en el procedimiento inspector -actas, diligencias...- como en el procedimiento recaudatorio -providencia de apremio, embargos, subastas...-, aunque podamos tomar como arquetipo de los mismos al acto de liquidación²⁹. En todos estos casos, la cuestión se reduce a una disyuntiva con gran trascendencia práctica; las consecuencias que derivan de la falta de notificación en relación con el acto originario dependerán de la calificación que la notificación nos merezca³⁰.

GARCÍA NOVOA diferencia las dos posturas desde el punto de vista de la liquidación tributaria. Podemos por ello considerar la notificación como un acto autónomo e independiente del acto de liquidación ya perfecto. En cambio, también cabría entender que el acto de liquidación es un acto recepticio de la notificación y que, por ello, su eficacia depende de la realización de la misma. Esto es hasta tal punto que los defectos de notificación podrían conllevar la nulidad del acto que se notifica. No debemos soslayar que la normativa actual acoge la tendencia favorable a entender que el acto de notificación es un acto que hace desplegar los efectos de un acto ya perfecto y válido. A este respecto, la LGT de 2.003 en su art.102 -como ya lo hiciera su predecesora en su art.124- ordena que las liquidaciones se notifiquen a los obligados tributarios. De ello deducimos que la liquidación para el Legislador tributario es un acto ya perfecto cuya eficacia depende de su notificación. Este mismo argumento se encuentra en la LRJPAC al interpretar conjuntamente los art.57 y 58. El art.58.1 ordena que se notifique a los interesados los actos y resoluciones que les afectan³¹; por su parte, el art.57 del mismo texto legal advierte que los actos son válidos desde que se dictan, pero pueden tener eficacia demorada -por ejemplo debido a la espera de su notificación-. En esta línea, tanto la normativa tributaria, como la administrativa están pensando en

²⁸ Vid. Rodríguez Márquez, J. “La nueva regulación de la notificación de los actos de gestión tributaria”, *Impuestos*, nº 1, 1.999.

²⁹ ÁLVAREZ BARBEITO sostiene la tesis que proclama la separación nítida entre acto de notificación y acto notificado. Expone que los defectos en el acto de notificación no invalidan el acto a notificar, sino que simplemente demoran su eficacia como así se desprende del art.57 de la LRJPAC. Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. p.478.

³⁰ García Novoa, C. *Las notificaciones tributarias*, Cuadernos de jurisprudencia tributaria, nº 19, editorial Aranzadi, Navarra, 2.001, p.16.

³¹ Vid. Villar Ezcurra, J. L. “El derecho del ciudadano a la notificación de resoluciones administrativas”, en *Libro homenaje al Profesor J. L. Villar Palasí*, editorial Civitas, Madrid, 1.989, pp.1376 y 1380.

la notificación como *conditio iuris* de eficacia de los actos a los que dan traslado. Esta afirmación viene refrendada por la mayoría de la doctrina científica y jurisprudencial, porque, como ha afirmado CASADO OLLERO, “aunque su omisión o nulidad no provoque la del acto notificado, sí que es condición indispensable para su eficacia”³².

Abogamos por una separación nítida entre el acto notificado –el que debe cumplir los requisitos de legalidad para su validez- y el acto de notificación o vehículo de conocimiento de las actuaciones administrativas entre la Administración y los administrados. En esta línea interpretativa, la STS de 20 de mayo de 1.980, se refirió a la notificación como “un acto administrativo de naturaleza procedimental que se da en función del otro -el que se notifica-, del que se independiza y adquiere vida propia, debiendo observarse las formalidades de los arts. 78 a 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo para que proceda tenerse por válidamente realizado”.

Esta nítida separación entre el objeto a notificar y el vehículo de puesta en conocimiento puede provocar que la ineficacia de la notificación no origine la invalidez del acto notificado y viceversa, los vicios de invalidez de los actos administrativos invalidarán el acto a notificar, pero no afectarán a la notificación propiamente dicha. En estos términos se manifiesta, entre otras, la STS de 18 de febrero de 1.966, según la cual la falta de notificación del acto:

“No afecta en modo alguno a la existencia y validez del mismo, ya que tal comunicación es un requisito posterior al nacimiento de aquél a la vida del Derecho, el cual, así como su validez, viene determinado por la concurrencia de los elementos constitutivos del acto que son al propio tiempo presupuestos del mismo, por lo que es inadmisibles tratar de derivar consecuencias perjudiciales para el interesado de la omisión de deber, cual es el de notificar los acuerdos”.

2.1.1 La notificación como especie de comunicación administrativa.

El concepto de comunicación como vehículo para dar a conocer algo a alguien puede ser utilizado por diferentes sujetos. Pueden existir comunicaciones entre

³² Casado Ollero, G. “Notificación de acto de gestión tributaria”, voz incluida en la *Enciclopedia jurídica básica*, vol. III, Civitas, Madrid, 1.995, p.4452.

diferentes órganos de la Administración –comunicaciones internas-; cabe asimismo que éstas se produzcan entre diferentes Administraciones –comunicaciones interadministrativas- y, por último, pueden producirse las mismas entre Administración y administrado, entre Administración Tributaria y obligado tributario³³.

Por otro lado, la comunicación es un género que contiene diferentes especies, tales como la publicación y la notificación³⁴.

La notificación tributaria como forma de dar a conocer actos y resoluciones que afectan a los derechos e intereses de los obligados tributarios se erige desde estas primeras páginas en el objeto de análisis de la presente investigación³⁵.

El art.58 de la LRJPAC advierte que los actos y resoluciones que afecten a los derechos e intereses de los administrados deberán serles notificados³⁶. El precepto contiene un mandato general de notificación que obliga a la Administración a dar a conocer sus decisiones administrativas a los sujetos a los que afectan.

Para poner en conocimiento el acto o resolución de que se trate se debe seguir un procedimiento concreto regulado en la LRJPAC. además del procedimiento, esta ley prescribe que el acto ha de llegar al conocimiento del interesado a través de un medio que permita tener constancia de determinados extremos relevantes para la identificación del mismo³⁷.

³³ Una clasificación similar puede consultarse en González Navarro, F. “Notificaciones, auxilio administrativo y entes locales”, *Documentación administrativa*, nº 133, 1.970, p.15.

³⁴ Para LÓPEZ NIETO y MAYO, también son notificaciones la citación, el emplazamiento y el requerimiento. Cfr. López Nieto y Mayo, F. *El procedimiento administrativo*, Barcelona, 1.960, p.276. La atención de la presente investigación se centrará exclusivamente en estas últimas, sin perjuicio de los comentarios que se viertan acerca de las demás.

³⁵ LÓPEZ MERINO hace una diferenciación entre notificación, comunicación y requerimiento. Así, considera que el requerimiento es un concepto impropio de la comunicación. Advierte que en los requerimientos el vehículo para dar a conocer –comunicación- se confunde con el objeto de la comunicación –requerimiento-. Por otro lado, especifica que el requerimiento exige en todo caso un comportamiento del destinatario, mientras que esto no ocurre siempre en la notificación. Dice así que “la comunicación se dirige al entendimiento; el requerimiento a la voluntad”.

López Merino, F. “El concepto de notificación dentro de una teoría de las comunicaciones en nuestro Derecho”, *Revista de Estudios de la Vida Local*, 1.970, p.38.

³⁶ Para GUASP, “los requerimientos genéricamente considerados son actos de intimación que afectan, no a la ciencia del destinatario, sino a su voluntad”. Cfr. Guasp, *Derecho procesal civil*, 2ª edición, Madrid, 1.962, pp.408-409.

³⁷ GONZÁLEZ NAVARRO considera que “la expresión “comunicación al interesado” es más amplia que la de notificación hasta el punto que pueden distinguirse las siguientes formas de comunicación al interesado: a) Notificación.

Con estos elementos podemos bosquejar un concepto aproximado de notificación³⁸.

Así, el *definiendum* se caracterizaría como acto de trámite por el cual se pone en conocimiento de los interesados actos y resoluciones que afectan a sus derechos e intereses por un procedimiento y un medio adecuado a tal fin. En este sentido, optamos por una definición de tipo finalista o teleológica. Para los profesores FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y DEL CASTILLO VÁZQUEZ “la notificación es una comunicación jurídica e individualizada, cuyos medios de transmisión se hallan delimitados por los requisitos formalmente exigidos por las normas de procedimiento administrativo. La notificación es una técnica especial de comunicación, basada en la entrega al interesado, y sujeta a determinados requisitos formales, que se halla en función, además, de unos determinados efectos jurídicos”³⁹.

SERRANO GUIRADO entiende la notificación como “acto en virtud del cual se informa o se pone en conocimiento de una o varias personas un acto o un hecho determinado”⁴⁰. Como iremos analizando, la doctrina jurisprudencial actual tiende a poner el énfasis de las notificaciones en su finalidad, esto es, dar a conocer el mensaje concreto⁴¹.

b) Publicación sustitutoria, que en nuestra legislación suele designarse con la impropia denominación de notificación por edictos. c) Publicación no sustitutoria, incluyendo en este grupo la publicación de actos con destinatario general e indeterminado, sean o no normativos y también las de actos no normativos con destinatario determinado y conocido, en aquellos casos en que se ordena generalmente para conocimiento de otros posibles interesados, la publicación además de la notificación.

Cfr. González Navarro, F. “Notificaciones, auxilio administrativo...”, op.cit. p.17.

³⁸ Para PAGÈS i GALTÈS, un acto tributario es el hecho humano realizado por una voluntad consciente y exteriorizada que produce efectos jurídicos. Según esta idea, el acto tributario consiste en poner en conocimiento del interesado otro acto tributario, que es el denominado acto de notificación tributaria. Así, acto de notificación es el acto por el que se comunica y da a conocer a las personas particularmente interesadas en un acto tributario el contenido del acto. Pagès i Galtés, J. “Notificación Tributaria. Cuestiones de teoría general”, *Revista de Derecho Financiero*, nº 264, p.313.

³⁹ Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I.C. *Manual de las notificaciones...*, op.cit. p.62.

⁴⁰ Serrano Guirado, E. “La notificación de los actos administrativos en la Jurisprudencia”, *Revista Española de Administración Pública*, nº 1, 1.950, p.131.

⁴¹ GONZÁLEZ SEIJO encuentra tres finalidades claras en las notificaciones tributarias:

“I. Para el acto administrativo sustantivo que se notifica, que adquiere plena eficacia, art.45.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo. II. Para la Administración que dictó el acto: computar los plazos de los correspondientes recursos y en su defecto la fecha de firmeza del acto. III. Para el interesado: conocer el contenido del acto al objeto de contrastarlo con el Ordenamiento Jurídico y en consecuencia, cumplir lo indicado en el mismo o recurrirlo”.

Este *telos* adquiere una significación tan crucial que las notificaciones defectuosas que cumplan su *iter* finalista son subsanadas automáticamente por el comportamiento del interesado que así lo exponga⁴². Por ende, la diferencia clave existente entre comunicación y notificación reside en que la comunicación se ocupa exclusivamente de dar curso al mensaje de que se trate, mientras que la notificación aporta todas las medidas legales necesarias para que esto se lleve a cabo⁴³. GARCÍA CALVENTE ha ofrecido algunas otras diferencias de relieve, tales como la divergencia desde los sujetos activos y pasivos. Por otra parte, LÓPEZ MERINO critica tal diferenciación sobre la base de las notificaciones notariales⁴⁴. Frente a esta tesis, GARCÍA CALVENTE sostiene acertadamente que, aunque nadie duda de la existencia de las notificaciones notariales y de su relevancia, también es cierto que este tipo o clase de notificaciones no coincide en régimen jurídico ni en naturaleza jurídica con las notificaciones procesales y administrativas, por lo que entrar en su comparación carece de sentido⁴⁵.

González Seijo, J. M. "Notificaciones. Su Incidencia en el ámbito tributario", *Gaceta Fiscal*, n° 99, 1.992, p.

⁴² GONZÁLEZ NAVARRO ha definido la notificación como "un acto de dirección procesal por el que una Administración Pública comunica a una persona física o jurídica, nominativamente determinada, el contenido de un acto administrativo que le afecta, en ocasiones imponiéndole una determinada carga procesal que también debe precederle y de cuya recepción por el destinatario o por un tercero legalmente subrogado a estos efectos, debe quedar constancia en el expediente".

Cfr. González Navarro, F. "Notificaciones, auxilio administrativo...", op.cit. p.14.

⁴³ Una amplia bibliografía acerca del concepto de notificación puede consultarse en Otaviano, V. *La comunicazione...*, op.cit. p.23.

⁴⁴ LÓPEZ MERINO afirma que se puede mantener una diferenciación entre comunicación y notificación y basa tal diferencia en la función que realiza cada uno de estos instrumentos: "Así como la comunicación en sentido estricto cumple la misión de dar a conocer una noticia o información, preocupándose para ello tan sólo de dar curso al mensaje; la notificación realiza la función de dar a conocer la noticia o información, adoptando las medidas conducentes a asegurar que llega a la esfera de percepción del destinatario, acreditando la adopción de tales medidas. Trata la notificación, en suma, de procurar que la comunicación se produzca, asegurándolo a través de unas formalidades determinadas y de constituir una prueba válida para el derecho de tal circunstancia, creando además una presunción jurídica de que cumplidas las exigencias legales, la comunicación ha sido recibida y captada por el interesado. Así la comunicación aparece como un tipo característico de comunicación en sentido amplio de esta palabra que contempla con especial interés el momento de la dación o entrega del mensaje, rodeándolo de aquella serie de formalidades a las que nos referimos".

López Merino, F. "El concepto de notificación...", op.cit. p.55. Por otro lado, la comunicación no se limita a dar a conocer el mensaje a los interesados, sino que su destinatario es un sujeto mas amplio, sujeto que puede o no tener un interés o derecho afectado. La notificación, por el contrario, debe ser dirigida a alguno de los sujetos que contempla el art.31 de la LRJPAC, precepto dedicado al concepto de interesado.

⁴⁵ Vid. García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.31.

Estimamos que el nudo gordiano del debate se centra en torno al mensaje al que se da traslado. El art.58.1 LRJPAC ordena notificar actos administrativos y resoluciones. Si el mensaje queda constituido por otro elemento no encuadrable en acto administrativo o resolución, el vehículo idóneo para darle traslado es una comunicación y no una notificación⁴⁶. La jurisprudencia de los tribunales españoles aduce una posición similar, formulando esta argumentación entre otras en la STS de 7 de febrero de 1.996:

“La notificación, como acto de comunicación a los interesados de las resoluciones que afecten a sus derechos e intereses (...) tiene como objeto poner en conocimiento de las personas a quien pueda afectar el contenido de una decisión administrativa”

Algunas voces desechan tal argumentación sobre la base de que determinados elementos que no constituyen ni acto ni resolución son objeto de notificación. En el capítulo correspondiente a los procedimientos tributarios analizaremos todos y cada uno de los actos y resoluciones que en dicha sede van a ser objeto de notificación⁴⁷. Veremos entonces como los reglamentos que disciplinan esta materia con una técnica más que discutible llaman notificación a lo que a todas luces es una mera comunicación. A esta solución llegaremos mediante el contraste de todos los requisitos que deben concurrir en las notificaciones para ser calificadas como tales. Por ello, ante la crítica vertida por parte de la doctrina sobre esta distinción, concluimos que no pueden confundirse los planos de lo conceptualmente correcto con la confección de la regulación actual y de la praxis administrativa⁴⁸.

⁴⁶ De esta misma opinión es GARCÍA CALVENTE. Ibid. p.31-32.

⁴⁷ GONZÁLEZ NAVARRO ha puesto de relieve que es cierto que en ocasiones la doctrina ha contrapuesto la notificación a los emplazamientos, citaciones y requerimientos: “Sin embargo, el régimen jurídico de unos y otros es idéntico, pues, en definitiva, la citación, el requerimiento y el emplazamiento no son sino actos administrativos que imponen obligaciones o simplemente cargas al destinatario y que se comunican a éste mediante la notificación”.

González Navarro, F. “Notificaciones, auxilio administrativo...”, op.cit. p.18.

⁴⁸ López Merino, F. “La notificación en el ordenamiento jurídico español”, *Temas de Administración Local*, 1.987, p.17.

2.1.2 Actos objeto de notificación.

Como hemos reiterado, el art.58.1 LRJPAC contiene un mandato general de notificar actos administrativos y resoluciones. Debemos aclarar desde un principio que las resoluciones son actos administrativos. Quizás la reiteración que se muestra en el precepto se debe a la importancia que el Legislador da a la decisión final de la Administración. En este orden de consideraciones, las resoluciones son actos administrativos que expresan la decisión final del órgano administrativo que corresponde. De otro lado, los actos administrativos en general fueron definidos en su momento por ZANOBINI, definición que ha sido acogida por GARCÍA DENTERRÍA en los siguientes términos⁴⁹:

“Acto administrativo es toda manifestación de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio realizada por una Administración pública en el ejercicio de sus competencias”.

En el correspondiente capítulo de esta investigación analizaremos los diferentes actos que dimanen de los diversos procedimientos con el fin de averiguar si deben ser notificados o comunicados. Si se determinase la necesidad de su notificación, correspondería en este momento analizar la concurrencia de los requisitos legales exigidos al respecto.

Sea como fuere, las resoluciones que pongan fin a un procedimiento tributario deberán ser notificadas convenientemente. Entendemos que los acuerdos de inicio de un procedimiento tributario de oficio serán siempre objeto de comunicación, puesto que no se da traslado de acto administrativo previamente dicho. Nos encontramos ante una decisión administrativa que no va a poder ser frenada por el interesado. Cuestión diferente es que se notifique directamente una propuesta de liquidación. En este caso se trata de un acto administrativo que, precisamente por poseer esta configuración jurídica, deberá ser notificado al interesado. La propuesta de liquidación, si el obligado tributario no manifiesta reparo alguno, se convertirá en la liquidación final. De la importancia de

⁴⁹ García Denterría, E. y Fernández, T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (vol. I), 17ª edición, Civitas, Madrid, 2.000, p.529.

la propuesta se desprende la necesidad de la notificación con todas las garantías legalmente exigidas para ello.

Por lo demás,

-En el procedimiento de recaudación sobresale la obligación de notificar el acto de derivación de responsabilidad y en su caso la correspondiente liquidación. En el procedimiento de apremio destacan la providencia de apremio los embargos y las subastas.

-En el procedimiento de inspección resaltan las notificaciones de las actas y de las liquidaciones derivadas de esas actas. Este procedimiento encierra uno de los ejemplos de notificaciones tácitas existente en el Ordenamiento Jurídico: la notificación de actas de conformidad y actas con acuerdo.

-En el procedimiento de gestión destacan las notificaciones de impuestos periódicos de notificación colectiva que imperan fundamentalmente en la esfera local.

-En el procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas convendrá centrar la atención en los diferentes recursos y su procedimiento, así como en la posibilidad, según la doctrina y jurisprudencia, de notificar o no las llamadas actuaciones entre particulares: nos referimos básicamente a las retenciones. En esta misma sede, la económico-administrativa, se contempla un régimen específico de notificaciones que abordaremos en su momento.

-Por último, dentro de la esfera local destaca también la notificación de los actos de fijación de valores catastrales. El valor catastral se forma mediante un procedimiento específico que contiene a su vez una multiplicidad de actos. El estudio se centrará en dilucidar la corrección de utilizar la notificación, la publicación o en ocasiones una mera comunicación para darles traslado⁵⁰.

⁵⁰ La regulación específica de las notificaciones en materia catastral se encuentra regulada por el RDLEG 1/2.004 de 5 de marzo del Catastro Inmobiliario.

Por último, como ha puesto de relieve parte de la doctrina, no es necesario notificar los actos de trámite no cualificados o aquellas actuaciones que pertenecen al ámbito interno de la Administración Pública, como puede ser una circular⁵¹. Descartamos en el ámbito tributario también la necesidad de notificar las declaraciones de fallido en materia de responsabilidad subsidiaria.

2.2 Distinción entre notificación y publicación.

Tanto la notificación como la publicación pueden encuadrarse dentro de los actos de comunicación⁵². Son vehículos de exteriorización de la voluntad de los Poderes públicos. Una vez prefijado este presupuesto teleológico, ambas figuras presentan una configuración jurídica dispar que creemos conveniente analizar⁵³. En contra de este planteamiento, LÓPEZ MERINO sostiene que la publicación, en tal caso, es un medio de notificar. No se trata de una forma de comunicación que sustituya a la notificación, sino de una técnica o medio de comunicación utilizable para practicarla⁵⁴.

La eficacia de un acto administrativo general que afecta a una pluralidad indeterminada de personas se exterioriza a través de su publicación. La publicación no entraña en modo alguno entrega o desplazamiento material del acto o resolución a comunicar. El acto se da a conocer mediante su inserción en el Boletín Oficial que corresponda y su fijación en el tablón de anuncios al efecto.

LÓPEZ MERINO ha afirmado que la “publicación parece un medio de comunicación que puede utilizarse tanto para la comunicación individualizada, como para la que no lo es; tanto para dar a conocer actos concretos o singulares, como para difundir actos generales o normativos. Si hubiéramos de anotar algún característico de estos medios de comunicación frente a otros, señalaríamos su impersonalidad en el sentido apuntado de que no existe un sujeto que se haga cargo personalmente del

⁵¹ AAVV, *Memento Práctico Administrativo*, 2.003-2.004, *Procedimientos. Recursos*, ediciones Francis Lefebvre, SA, Madrid, 2.003, p.319.

⁵² Vid. Olmedo Galla, A. I. “Notificación y publicación de los actos administrativos tras la Ley 4/1.999 de 13 de enero de modificación de la Ley 30/1.992”, *Actualidad Administrativa*, nº 44, 1.999.

⁵³ Vid. Tarrés Vives, M. “Notificación y publicación de los actos administrativos”, en AAVV, *Administración pública y procedimiento administrativo*, Bosch, Barcelona, 1.994.

⁵⁴ López Merino, F. “El concepto de notificación...”, op.cit. p.40.

mensaje. Por eso su utilización es más propia, aunque no exclusiva, como hemos visto, de las comunicaciones dirigidas a un colectivo, a una colectividad”⁵⁵.

Por el contrario, la eficacia de un acto administrativo concreto que afecta a una o varias personas determinadas o determinables se produce mediante la notificación al interesado del acto o resolución que le atañe. En la notificación se produce desplazamiento material o entrega del acto o resolución en cuestión.

En la LRJPAC se distingue claramente entre notificación y publicación, considerándolas como actos de comunicación con perfiles diferentes. Dentro de la publicación, dicha Ley diferencia entre la publicación sustitutoria y no sustitutoria y, al mismo tiempo, añade a la institución de la notificación otras formas de comunicación complementarias.

2.2.1 Publicación.

Así, en primer lugar, la publicación sustitutoria recogida en el art.59.5 de la Ley 30/1.992 reemplaza a la notificación produciendo los mismos efectos. Se aplica a aquellos actos cuyos destinatarios sean una pluralidad indeterminada de personas o cuando la Administración considere que la notificación efectuada a un solo destinatario es insuficiente para garantizar la notificación a todos, siendo adicional la notificación en este caso y cuando se trate de un procedimiento selectivo de concurrencia competitiva. En este último supuesto, la convocatoria deberá incluir el tablón de anuncios o medio de comunicación donde se llevarán a cabo las correspondientes publicaciones, careciendo de efectos las que se realicen en lugares distintos⁵⁶.

Este tipo de publicaciones deberá contener los mismos requisitos recogidos en el art.58 de la LRJPAC, es decir, los exigidos para una notificación. Estos requisitos son fundamentalmente:

⁵⁵ Ibid. p.41.

⁵⁶ Cfr. Díez Moreno, F. “Las notificaciones por anuncios en los Boletines Oficiales. Doctrina Constitucional”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº 14, p.155-163.

-El texto íntegro del acto con indicación de si es o no definitivo en vía administrativa.

-Los recursos que pueden ser ejercidos, así como órgano y plazo para interponerlos.

Para LÓPEZ MERINO, este tipo de publicación sustitutoria es una simple notificación por anuncios o colectiva que en el ámbito tributario se argumenta mediante la aportación de la siguiente normativa:

El artículo 124 de la Ley General Tributaria, en su párrafo 3, dispone que en los tributos de cobro periódico por recibo, tras la primera liquidación debidamente notificada, las sucesivas se podrán notificar colectivamente, o sea, mediante edictos.⁵⁷

Sin embargo, existen autores que encuentran claras diferencias entre la notificación y la publicación sustitutoria, como es el caso de GONZÁLEZ NAVARRO, para quien una circunstancia diferenciadora de la notificación y de la publicación sustitutoria estriba en que no debe quedar constancia de ésta en el expediente, a diferencia de lo que sucede con aquélla⁵⁸.

Por su parte, el art.60, del mismo cuerpo legal se refiere a la publicación no sustitutoria y se aplica a los actos que determinen las normas reguladoras de cada procedimiento o cuando así lo aconsejen razones de interés público apreciadas por el órgano competente⁵⁹. Este tipo de publicaciones debe contener los mismos elementos que las notificaciones y sigue el mismo régimen jurídico que las notificaciones defectuosas para su convalidación⁶⁰.

⁵⁷ López Merino, F. "Notificaciones a través de los alcaldes", *Documentación Administrativa*, nº 122, 1.968.

En el mismo sentido se expresa el Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1.968, al considerar los anuncios de apertura de cobranza en el Boletín Oficial de la Provincia, con indicación del itinerario a seguir por el recaudador, formando parte de esta llamada -notificación colectiva- a la que acabamos de aludir (art.81) y al referirse a supuestos en que la notificación se hará mediante edictos que se publicarán (art.99.7).

⁵⁸ González Navarro, F. *Derecho Administrativo español* (tomo II), Pamplona, 1.988, p.525.

⁵⁹ El Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, regula entre otras la notificación por medio de anuncios.

⁶⁰ Así, el artículo 105.7 LGT dispone que el Gobierno, mediante Real Decreto aprobado a propuesta de los Ministerios de Economía y Hacienda y de la Presidencia, determinará los supuestos en que las notificaciones a que se refiere el párrafo anterior deban efectuarse exclusivamente a través del "Boletín Oficial del Estado".

En el ámbito estrictamente tributario, la publicación no persigue un conocimiento íntegro y singularizado de un acto, sino un conocimiento general de determinada actuación administrativa.⁶¹

2.2.2 Notificación.

En cuanto a las notificaciones, el art.58.1, de la Ley 30/1.992 prevé:

“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”.

En primer lugar, el artículo transcrito va dirigido a la figura concreta del “interesado”, sujeto que queda definido por el art.31 del texto legal que estamos analizando. Dicho precepto considera que son interesados:

-Quienes promuevan un procedimiento administrativo como titulares de derechos e intereses legítimos, individuales o colectivos.

-Los que sin haber iniciado el procedimiento tengan derechos que puedan ser afectados por la resolución que en el mismo se adopte.

-Aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos puedan ser afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

Por todo ello, podemos concluir que la notificación es un instrumento mediante el cual la Administración pone en conocimiento del interesado o su representante (art.59.2 LRJPAC) de manera directa o indirecta, es decir, a través de persona que se halle en el domicilio del interesado y haga constar su identidad (art.59.6 LRJPAC) un acto o resolución que puede afectar a sus derechos o intereses legítimos⁶².

⁶¹ STS de 9 de diciembre de 1.980 (RJ 1980/4991).

⁶² Murria Arnau, J. “Notificaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº 14, 1.975.

No debemos confundir la publicación con las notificaciones por edictos⁶³ y con las notificaciones colectivas⁶⁴.

Los otros dos tipos de notificaciones colectivas serían las notificaciones edictales y las notificaciones colectivas propiamente dichas. La publicación de la notificación mediante edictos en el BOE o Boletín de las Comunidades Autónomas, prevista en el art.112 LGT, se justifica por la imposibilidad de poder practicar notificación personal debido fundamentalmente a la inexistencia de un lugar donde realizar dicha práctica o por la calificación de desconocido del interesado. La notificación colectiva es un medio empleado en tributos periódicos de carácter local y en determinadas tasas. Esta notificación que se publica mediante anuncios debe respetar unos requisitos legales que garanticen su constitucionalidad: identidad sustancial entre la liquidación que se notifica colectivamente y la primera notificada de forma personal.

2.3 Características de las notificaciones

Una vez analizado el tema de la notificación como requisito de eficacia del acto al que da traslado, conviene caracterizar pormenorizadamente dicho acto, atendiendo al tratamiento efectuado por gran parte de la doctrina científica. En este orden de ideas, NÚÑEZ RUIZ ha realizado un análisis de la naturaleza de la notificación, relacionándola con el acto administrativo. Pone de manifiesto que es un acto jurídico y, dentro de dicha categoría, acto administrativo, aunque no acto negocial, sino mero acto administrativo del que cabe señalar:

-Es un acto independiente, aunque derivativo, del acto que notifica.

-Es un acto externo de comunicación, toda vez que pone en relación a un ente público administrativo con otros sujetos de Derecho, sean personas privadas o personas públicas.

-Es un acto con destinatario nominativamente determinado. La indeterminación en el sujeto destinatario es fundamento del instituto de la publicación.

⁶³ Vid. Moresco Suárez, A. "Notificación colectiva de liquidación en los tributos de cobro periódico por recibo", *Gaceta Fiscal*, nº 41, 1.987, pp.105 ss.

⁶⁴ Acerca de las notificaciones colectivas, puede consultarse Turpín Vargas, J. "La notificación especial de las liquidaciones en los tributos de cobro periódico", *Crónica Tributaria*, nº 23, Ministerio de Hacienda / Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.967, p.107.

-Es un acto documental, puesto que ha de realizarse de forma que se acredite con ella la recepción, la fecha y la identidad del acto que notifica, dejando en el expediente la debida constancia. Dicha cuestión se consigue mediante el acuse de recibo en las notificaciones por correo certificado que es el medio habitual de realizarlas.

- Es un acto de trámite.

-Es un acto expreso, aunque reconoce que algún precepto admite la posibilidad de la notificación tácita en Derecho tributario. Así lo permite el art.102 LGT cuando afirma: “Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante”.

El ejemplo típico de notificaciones tácitas se refleja en las notificaciones de actas de conformidad y en las novedosas actas con acuerdo.

-Es un acto reglado.

-Es un acto que se produce de modo oficial.

-Es un acto de ordenación del procedimiento⁶⁵.

Por su parte, la jurisprudencia ha sintetizado las características básicas de las notificaciones en la STSJ de Galicia, de 30 de abril de 2.002 (RJCA 2002/893):

“La notificación administrativa es un acto de comunicación a los interesados, de naturaleza independiente del acto notificado, cuyo fundamento es dar a conocer el acto, el comienzo de la eficacia del mismo, asegurar el traslado íntegro de su contenido y de los recursos que procedan, todo ello relacionado con el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva, como reconocen las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1.974 (Art. 1927) y más reciente de 14 de noviembre de 1.988 (RJ 1988/8658), siendo esencial una interpretación que modere los principios básicos enfrentados, uno, la eficacia de la actuación administrativa, y, otro, el sometimiento pleno a la Ley y Derecho, evitando la indefensión del administrado (artículos 24 y 103 de Constitución)”.

La caracterización de la notificación mediante este conjunto de notas, con las que nos mostramos de acuerdo, nos servirá para realizar un análisis exhaustivo de todos

⁶⁵ Núñez Ruiz, M. J. *La notificación de los actos administrativos en el procedimiento común*, Montecorvo, Madrid, 1.994, p.20.

y cada uno de los actos de comunicación en Derecho tributario. Estos actos en ocasiones son denominados como notificaciones tributarias por el Legislador, cuestión que no casa con las notas que aquí hemos expuesto. Otra nota que añadimos al elenco aportado por NÚÑEZ RUIZ es que la notificación debe dar traslado a un acto administrativo o una resolución como ordena el art.58 LRJPAC, lo que permite eliminar *a priori* determinadas actuaciones del concepto, tales como el inicio de un procedimiento tributario sin propuesta de liquidación o resolución⁶⁶.

En definitiva, lo que queda claramente expuesto es su individualización respecto del acto que notifica o su contenido u objeto. Como se ha indicado dicho contenido puede ser perfectamente válido al cumplimentar todos los requisitos legales exigidos, pero no despliega efectos hasta su notificación, puesto que acto notificado y notificación toman caminos jurídicos diversos en cuanto a su configuración y a su régimen jurídico. Por ello, el acto notificado no producirá efectos hasta su notificación.

2.4 Efectos de las notificaciones.

Habiéndonos mostrado partidarios de la notificación como requisito de eficacia de los actos que contiene, debemos ahora, aunque sea sucintamente, especificar cuáles son dichos efectos. En esta línea, SERRANO GUIRADO distinguió respecto de las notificaciones administrativas los efectos generales (eficacia del acto notificado) y los efectos que se producen en relación con los recursos procedentes contra el acto notificado, en particular sobre el cómputo de los plazos para la interposición de los recursos⁶⁷.

A su vez, GONZÁLEZ PÉREZ ha considerado los efectos normales y los de la notificación defectuosa. Entre los primeros estudia las consecuencias que se producen sobre el acto notificado (cuando la notificación es correcta), a saber, que produce sus propios efectos y obliga a los particulares, por una parte, y que inicia el cómputo de los plazos para recurrirlo, por otra. Si la notificación es defectuosa, no produce sus efectos normales y, por tanto, no corren los plazos, ni queda obligado el particular por el acto

⁶⁶ Acerca de la caracterización de las notificaciones tributarias, vid. Jaén Lara, S. "Las notificaciones en el ordenamiento tributario", *Información Fiscal*, nº 31, 1.999.

⁶⁷ Serrano Guirado, E. "La notificación de los actos administrativos...", op.cit. p.131.

notificado, si bien cabe la subsanación en los términos del artículo 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo⁶⁸.

En definitiva, la doctrina científica hace recaer determinados efectos de las notificaciones, ya sea de las válidamente practicadas, ya de las calificadas como defectuosas. GARCÍA NOVOA ha considerado que la notificación como condición de eficacia supone de un lado que la administración despliega determinados privilegios, como los de ejecutividad y ejecutoriedad. A partir de la notificación la liquidación puede ser ejecutada, excepto que se alegue defecto o falta de notificación, como es posible alegar ante la oposición a la vía de apremio⁶⁹.

De otro lado, a partir de la notificación comienzan a contar los plazos de interposición de los recursos que procedan, como se ha puesto de manifiesto en los que sólo a partir de una correcta notificación es posible computar el plazo fijado para la impugnación, por lo que no se entienden consentidos ni firmes ningún acto que previamente no haya sido notificado al interesado⁷⁰. Por último, afirma que la notificación defectuosa impide también considerar interrumpida la prescripción⁷¹.

2.5 Notificación: ¿un derecho o una garantía de los administrados?

La notificación constituye por ello, una garantía para los administrados y un deber de orden público para la Administración, puesto que facilita la comunicación entre ambas y hace posible que los administrados, una vez conocido el acto a notificar mediante el acto de comunicación, puedan defender sus derechos e intereses adoptando la posición jurídica que estimen oportuna a través de la interposición de los recursos pertinentes. En este sentido, resultan de interés las Sentencias del TS de 7 de marzo de 1.997 (RJ 1997/2023) y 29 de junio de 1.998 (RJ 1998/5040). Para estas resoluciones, “(...) 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, impugnarlo. La

⁶⁸ González Pérez, J. *El procedimiento administrativo*, Abella, Madrid, 1.964, p.430-431.

⁶⁹ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.19.

⁷⁰ Véanse las Sentencias del TS de 20 de diciembre de 1.988 (RJ 1988/10046) y 2 de marzo de 1.992 (RJ 1992/2126).

⁷¹ STSJ de Murcia de 27 de abril de 2.000 (JT 2000/776).

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”.

Para ÁLVAREZ BARBEITO, la notificación constituye un derecho de los administrados: “Por tanto, la notificación constituye para la Administración un auténtico deber, corolario, a nuestro juicio, del derecho que asiste al administrado de ser informado de todos cuantos actos y resoluciones puedan afectarles, así como de los medios con los que éste cuenta para oponerse a aquéllos. Se trata por tanto de evitar la situación de indefensión que acusaría el interesado como consecuencia de la ignorancia o desconocimiento de aquellas manifestaciones administrativas que pueden perjudicar sus intereses”⁷².

Son varios los autores que consideran que la notificación se erige en un derecho a favor de los administrados. El argumento base para llegar a tal conclusión consiste en que la Administración tiene la obligación de notificar, lógicamente impuesta por la Ley. Este sector doctrinal concluye finalmente que tras una obligación hay un derecho que defender y éste es el de los administrados a ser notificados. Entre los partidarios de considerar la notificación como un derecho se encuentra DELGADO GARCÍA, quien ha especificado que los requisitos legales de las notificaciones son un conjunto de garantías de Derecho Público, dando a entender su configuración como un verdadero derecho a ser notificados⁷³.

Debemos posicionarnos a favor de la tesis que considera que la notificación es una garantía de eficacia de otros derechos. Sin la notificación el acto al que se da traslado no es eficaz y en este sentido no afectará al administrado; no será por tanto imprescindible dar cumplimiento a todos y cada uno de los requisitos legales. Sin embargo, los derechos pertenecen a los administrados *ab initio* y deben ser respetados en todo caso. La notificación es un instrumento de conocimiento al servicio de la protección de otros derechos como, por ejemplo, el de tutela judicial efectiva

⁷² Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. p.482.

⁷³ Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Tirant-Loblançh, Valencia, 1.997, p.24.

constitucionalmente garantizado. La notificación es un instrumento formal que garantiza el conocimiento de un acto que sí puede afectar a derechos e intereses. Así, pues, la notificación es una garantía de eficacia de los actos administrativos que puede afectar a derechos de los administrados.

Actualmente, nos encontramos ante la corriente neoliberal administrativa que antepone la eficacia y la celeridad en la gestión a las garantías que deberán defenderse en un procedimiento jurisdiccional. Con anterioridad primaba la corriente de la justicia liberal administrativa que abogaba por lo contrario, es decir, potenciaba la ampliación de las garantías en detrimento de la eficacia y celeridad en la gestión.

A lo largo de la presente investigación intentaremos encontrar un equilibrio entre eficacia administrativa y garantías de los obligados tributarios⁷⁴.

Las garantías de estos últimos suelen venir reflejadas, en materia tributaria, fundamentalmente por el respeto y tutela por parte de la administración del principio de seguridad jurídica y del derecho a la tutela judicial efectiva. Todos estos principios y derechos se encuentran constitucionalmente tutelados, por lo que su protección en estos términos es similar.

En este orden de cuestiones, parte de la doctrina ha resumido los principios básicos en materia de comunicaciones en los que a continuación se detallan:

“-Interpretación y valoración garantista de las normas reguladoras y de su aplicación al caso concreto.

-Sumisión al principio de buena fe en las relaciones con la administración pública⁷⁵.

-Principio *in dubio pro actione*.

⁷⁴ HERNÁNZ MARTÍN alude a dicho equilibrio con la expresión “zona común”. Cfr. Hernánz Martín, A. “Las notificaciones administrativas. Especial referencia a las de naturaleza tributaria”, *Gaceta Fiscal*, nº 200, 2.001, p.134.

⁷⁵ En este sentido, puede consultarse Castresana, E. *Fides, bona fides: un concepto para la creación del Derecho*, Tecnos, Madrid, 1.991.

-Integración de los criterios de formalismo y celeridad del procedimiento administrativo.

-Carácter finalista de la regulación de la materia.

-Principio de integridad.

-Prevalencia de los mecanismos que permiten contacto personal y directo con el destinatario”⁷⁶.

2.6 Fundamento de la notificación.

Las diferentes relaciones jurídicas que se dan entre la Administración y el Administrado hacen necesario un vehículo de comunicación eficaz que ponga en conocimiento de este último todos aquellos actos y resoluciones que la primera dicta y que pueden afectar a su esfera jurídica. Así, la finalidad o fundamento primordial de toda notificación debe ser la puesta en conocimiento del acto o resolución que puede afectar al administrado, conocimiento que hará posible el ejercicio de los recursos pertinentes para defender sus derechos⁷⁷.

Para LÓPEZ MERINO, la notificación se define como:

“especie de comunicación jurídica, expresa e individualizada que al cumplir su finalidad de dar a conocer lo hace con el propósito de asegurarse de ello y de acreditarlo convenientemente, sometiéndose al efecto a un régimen jurídico peculiar”⁷⁸.

⁷⁶ AAVV, *Memento Práctico Administrativo...*, op.cit. p.318.

⁷⁷ PAGÈS I GALTÉS ha puesto de relieve que el acto de notificación sería irrelevante cuando tenga por objeto notificar un acto que no tiene por qué llegar al conocimiento de un administrado. En este sentido, aporta el ejemplo de la notificación a un sujeto de la información acerca de la tramitación de un recurso interpuesto por éste. El sujeto no deberá ser notificado porque el contenido de la notificación carece de interés para el mismo.

Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. p.316.

⁷⁸ López Merino, F. “El concepto de notificación...”, op.cit. p.72.

Merece la pena mencionar las consideraciones recogidas en la STS de 14 de octubre de 1.992:

“La finalidad básica de toda notificación va enderezada a lograr que el contenido del acto llegue realmente a conocimiento de su natural destinatario, en toda su integridad sustancial y formal en una fecha indubitada susceptible de efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para que el interesado pueda actuar válidamente en defensa de su derecho”⁷⁹.

Como señala AMORÓS RICA, la notificación responde al fin de “convertirse en el procedimiento idóneo para asegurar el conocimiento por parte de los interesados y, por lo tanto, rodear de garantías la actuación de la Administración”. De este modo, los medios regulados para la práctica de las notificaciones deben estar en disposición de verificar fehacientemente la identidad del destinatario, así como la fecha de entrega de la notificación, rechazándose todos aquellos medios que no dejen constancia del conocimiento del acto por parte del destinatario -como puede ser el teléfono-⁸⁰.

Volviendo con LÓPEZ MERINO, llegado a este punto concluye lo siguiente:

“La notificación posee la misma función de dar a conocer que toda comunicación, pero que, además, no se conforma, para ello, con un simple dar curso al mensaje, como sucede en la simple comunicación. Aquella presta especial atención al momento en que finaliza el proceso informativo, tal como lo hemos diseñado, tratando de obtener: a) una garantía de consecución de su fin último, existente por tanto en cualquier clase de comunicación, que es el conocimiento o percepción por el destinatario -en ese caso individualizado-, de aquello que se le comunica; b) una prueba

⁷⁹ Como se afirmaba en jurisprudencia ya antigua, ningún acuerdo o resolución puede producir efectos ni causar perjuicio a otro sino a partir de la notificación. STS de 2 de diciembre de 1.955.

La falta de notificación de una resolución (STS de 3 de mayo de 1.955) priva a ésta de eficacia respecto del interesado al que se reservan así todos los medios legales de defensa que proceden contra el acto. En este mismo sentido se pronunciaban las STS de 21 de febrero de 1.934, 26 de febrero de 1.944, 20 de marzo de 1.956 y 22 de mayo de 1.958. Cfr. Los comentarios a estas sentencias en González Pérez, J. “La notificación de los actos administrativos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Derecho Procesal*, 1.959, p.84.

⁸⁰ Amorós Rica, N. “Notificaciones por correo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 148, 1.980, p.1031.

que acredite haberse cumplido dicho proceso en la forma establecida por el ordenamiento jurídico”⁸¹.

Advierte la jurisprudencia en Sentencia de 10 de marzo de 1.992, que: “En materia de notificaciones debe requerirse el cumplimiento de las formalidades legales que aseguran que el destinatario queda enterado del acto administrativo, pudiendo ejercitar los recursos procedentes, pues así lo reclama el derecho a la tutela judicial efectiva que concede el art. 24 de la Constitución”.

Además, es posible relacionar el fundamento de la notificación de los actos administrativos con el fundamento de la publicación de las disposiciones generales. En este sentido se pronuncian GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO, ya que “si una Ley ha de tenerse por no existente en tanto no esté publicada, un acto administrativo no puede producir efectos en tanto no ha sido notificado”⁸². Siguiendo a PI SUÑER, las disposiciones generales deben publicarse en el Boletín Oficial, mientras que las resoluciones de los expedientes deben notificarse a los interesados⁸³.

En definitiva, tanto si se realiza una comparativa entre la publicación de las disposiciones generales con la notificación de los actos administrativos, como en caso contrario, debe concluirse que la finalidad última de la notificación es el conocimiento por parte del administrado del acto a notificar. Fiel reflejo de ello se manifiesta en la visión espiritualista que de los requisitos de las notificaciones hace la jurisprudencia.

3 NORMATIVA APLICABLE.

3.1 La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y las notificaciones tributarias

La LRJPAC regula de un lado el régimen jurídico de las Administraciones públicas y de otro el llamado procedimiento administrativo común. A la luz de esta

⁸¹ López Merino, F. “El concepto de notificación...”, op.cit. p.40.

⁸² González Pérez, J. y González Navarro, R. *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid, 1.993, p.721.

⁸³ Pi Suñer, J. M. “El tablón de edictos”, *Revista Moderna de Administración Local*, nº 462, 1.949, p.241.

normativa surgen varios interrogantes a los que conviene dedicar atención debido a su trascendencia práctica.

La primera de estas cuestiones se centra en la ubicación de las notificaciones dentro de una de las dos materias que regula la ley. La mayoría de la doctrina coincide al concluir que las notificaciones no forman parte del régimen jurídico de las administraciones Públicas, puesto que, aunque son de vital interés por su finalidad y utilidad, no encuadran dentro de la regulación jurídica de las Administraciones. Por el contrario, la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias advierten que las notificaciones son actos de trámite y por ende actos de ordenación de los procedimientos. Por este motivo, su ubicación correcta se encuentra en el procedimiento administrativo común.

El término “común” es otro aspecto que ha suscitado polémica. En este sentido, debemos advertir que “común” hace referencia a la potestad legislativa de poder confeccionar las líneas básicas de ese procedimiento común, directrices que no son obstáculo para un posterior desarrollo por otras leyes o disposiciones⁸⁴.

La disposición adicional quinta de la LRJPAC declara que no es aplicable a los procedimientos tributarios de forma directa, sino subsidiaria. De otro lado, el art.109 de la LGT especifica el carácter subsidiario de la legislación administrativa respecto a la tributaria. Inferimos de todo ello, que la legislación administrativa, concretamente la LRJPAC, se aplicará subsidiariamente en materia de notificaciones tributarias en lo no previsto por ella y en lo que no contradiga sus mandatos⁸⁵.

Un ejemplo preciso de aplicación subsidiaria de la ley 30/1.992 en el ámbito tributario es la regulación referida a la forma de notificar y, más recientemente, el régimen jurídico de las notificaciones defectuosas. Con la LGT de 1.963. Este tema quedaba regulado expresamente por el art.105 del texto legal modificado por la Ley 66/1.997 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. La regulación que el

⁸⁴ Un comentario a esta cuestión puede verse en Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. p.483.

⁸⁵ Las verdaderas especialidades en materia tributaria respecto de la administrativa se encuentran en sede de lugar para la práctica de notificaciones; personas legitimadas para recibir las notificaciones y la notificación por comparecencia.

precepto contenía respecto de esta materia no se ha acogido por la Ley de 2.003, motivo por el cual la aplicación subsidiaria de la LRJPAC se torna imprescindible.

La polémica más enjundiosa ha venido precedida por la cuestión acerca de la aplicación directa de la LRJPAC a los procedimientos tributarios. En este orden de consideraciones, la LPAC de 1.958 excluía de su aplicación directa a los procedimientos de recaudación –disposición final primera- y a los de revisión en la vía económico-administrativa –disposición final novena.

El art. 1.2 LPA otorgaba carácter supletorio a las normas contenidas en el Capítulo 11 del Título 1 y en los Títulos cuarto, (dedicado al procedimiento administrativo) y sexto, excepto el Capítulo primero de este último, respecto de las normas reguladoras de los procedimientos especiales por razón de la materia; y la Disposición Final Primera del párrafo 3 de la LPA facultaba al Gobierno para fijar en el plazo de tres meses los procedimientos especiales por razón de la materia que continuaban vigentes. Haciendo uso de la habilitación, fue aprobado el Decreto de 10 de octubre de 1.958, cuyo art. 1 apartados 9 y 10, consideraba como procedimientos especiales, en los que era de aplicación supletoria la LPA, los de liquidación, inspección, investigación, gestión y recaudación.

Actualmente, la solución a tal discusión proviene de la disposición Adicional Quinta de la LRJPAC que establece expresamente lo que sigue:

“1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y en particular, los Procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente por las disposiciones de esta Ley.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma”.

La disposición transcrita pone de manifiesto la subsidiariedad de la LRJPAC en los procedimientos de carácter tributario. Esta disposición revela de otro lado la relación

existente entre los procedimientos administrativos y tributarios. En este sentido, se ha manifestado la profesora DELGADO GARCÍA cuando afirma que los procedimientos tributarios son una especie de un género más amplio que son los procedimientos administrativos⁸⁶. Los primeros constituyen una especificación de los administrativos: procedimientos especiales por razón de la materia. De estas afirmaciones se colige la subsidiariedad de la regulación administrativa respecto de la tributaria. No es posible, sin embargo, la aplicación directa de la regulación administrativa, porque, en las cuestiones relativas a las notificaciones, existe regulación específica no sólo en la LGT, sino también en todos y cada uno de los reglamentos de desarrollo de ésta. El Derecho tributario posee autonomía respecto a las demás ramas del derecho, autonomía que le confiere potestad para regular las materias que le conciernen con total libertad. Esta afirmación no obstaculiza la supletoriedad del derecho administrativo que además resulta enfatizada por la relación de género-especie existente entre los procedimientos de ambas esferas normativas.

Otra cuestión que debemos dilucidar es el ámbito objetivo de la subsidiariedad. En otras palabras, es preciso que nos preguntemos si la aplicación subsidiaria de la Ley 30/1.992 se proclama sólo respecto de las Leyes –LGT o afecta también a los reglamentos de desarrollo en los procedimientos tributarios. En torno a esta idea, tanto la doctrina, como la jurisprudencia advierten que la expresión “normativa específica” utilizada por la Disposición Adicional quinta de la LRJPAC no sólo se refiere a normas de rango legal, sino también a disposiciones reglamentarias, afectando en este orden a los reglamentos de desarrollo de la LGT referidos a los procedimientos. En esta línea se ha pronunciado la STS de 22 de enero de 1.993 al declarar la nulidad de determinados preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aun cuando dicha doctrina es trasladable al ámbito de la recaudación y de las reclamaciones económico-administrativas. En concreto, el TS en el Fundamento Jurídico V dispone:

“La LGT, de 28 de diciembre de 1963, señaló en su art. 9 un peculiar orden de prelación de fuentes en el terreno fiscal. Así, establece que los tributos se regirán por dicha LGT, por las Leyes propias de cada uno de ellos y por los Reglamentos, en especial, de gestión, recaudación, inspección y de las reclamaciones económico-

⁸⁶ Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. p.32.

administrativas, relegando a la categoría de Derecho «supletorio» las disposiciones generales del Derecho Administrativo (art. 9.2). Significa, por tanto, que una norma de igual rango que la LPA, posterior a ella y de carácter especial, estableció (teniendo, ciertamente, virtualidad para ello) un distinto orden de aplicación de las normas, y, en el campo tributario -porque así lo dice la Ley de 1963- las normas reglamentarias sobre gestión e inspección de los tributos tienen prevalencia sobre las disposiciones de la LPA, a las que se atribuye la función de Derecho supletorio de aquéllas”.

Además, conviene no olvidar que la regulación administrativa es supletoria respecto de la tributaria en lo que afecta a los procedimientos tributarios. En lo que atañe al régimen jurídico de las Administraciones Públicas y a la responsabilidad, se aplica la LRJPAC de forma directa en materia tributaria. La sentencia anteriormente citada especifica con claridad lo expuesto en los siguientes términos:

“A mayor abundamiento es de señalar que la recientemente aprobada Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común rubrica la tesis que antecede cuando establece, en su Disposición Adicional Quinta párrafo 1 que "los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley". Se perpetúa en el tiempo, por tanto, tal supletoriedad de las normas administrativas de carácter general respecto de los procedimientos de la Administración Tributaria. De ahí que tampoco pueda acogerse el reproche que los actores hacen a este apdo. 2 del art. 3. No obstante lo que antecede, la nueva Ley 30/1992 ofrece la particularidad de regular conjuntamente el “Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas» y el «procedimiento Administrativo Común”, lo que significa que la supletoriedad establecida en la Disposición Adicional citada concierne sólo a éste, pero no al Régimen Jurídico de las Administraciones Tributarias”.

La cuestión se centrará en dilucidar cuándo estamos ante materia relativa al procedimiento administrativo común y, por ende, de aplicación supletoria al ámbito tributario; y cuándo ante materia relativa al régimen jurídico de las Administraciones

Públicas y a su responsabilidad y, en consecuencia, aplicable a la materia tributaria de forma directa. La cuestión se torna complicada, puesto que en más ocasiones de las deseadas las dos materias aparecen imbricadas.

La profesora DELGADO GARCÍA ha confeccionado un esquema jurisprudencial que muestra la intención de clarificar las materias pertenecientes a esos grupos. Así, “de un lado, el contenido técnico de las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas incluye, según la doctrina constitucional, las siguientes materias: «personificación de las Administraciones para su constitución, funcionamiento y actuación en cualquiera de sus posibilidades legales» (STC 14/1.986); «régimen general de las potestades administrativas que se le atribuyen» (STC 227/1.988, de 29 de noviembre); «relaciones básicas con otras Administraciones» (STC 227/1.988); «configuración de sus órganos, incluida la normación que prevea, en sus líneas fundamentales, la creación de órganos unipersonales y colegiados, así como el modo de integración de estos últimos y sus atribuciones esenciales» (SSTC 48 y 49/1.988; 227/1.988 y 24/1.989).

De otro, la cuestión del contenido del procedimiento común fue objeto de análisis en la STC 227/1.988, anteriormente citada, donde el TC afirma que "la resolución de esta controversia exige determinar ante todo lo que debe entenderse por «procedimiento administrativo común», a los efectos prevenidos en el citado art. 149.1.18 CE. El adjetivo «común» que la CE utiliza lleva a entender que lo que el precepto constitucional ha querido reservar en exclusiva al Estado es la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del iter procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de Validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento"⁸⁷.

⁸⁷ Ibid. p.32 ss.

3.2 La Ley General Tributaria y las notificaciones tributarias.

El presente estudio de las notificaciones tributarias no sólo se circunscribe a las relativas a las liquidaciones tributarias, sino también aborda las referidas a todos y cada uno de los actos que la Administración debe comunicar al obligado tributario mediante este vehículo. En este orden de consideraciones y sin perjuicio del estudio de los diferentes reglamentos que rigen en esta materia, la LGT de 2.003 dedica varios preceptos de su articulado a las notificaciones tributarias de las liquidaciones. En esta línea, el primer precepto de interés es el art.102 del texto que comentamos, cuyo enunciado es el siguiente:

“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”.

El precepto transcrito hace referencia en primer lugar a la necesidad de que las notificaciones de las liquidaciones sean reguladas por la normativa tributaria, contenida concretamente en la LGT. En segundo lugar, regula los elementos que deben contener las notificaciones de las liquidaciones tributarias. En este sentido, podemos apreciar dos cambios reseñables respecto a la normativa que la precede. Mientras el Legislador de 1.963 hacía referencia al sujeto pasivo, la actual regulación haciéndose eco de la doctrina jurisprudencial y científica vertida en torno a este sintagma ha sustituido la expresión por la de “obligado tributario”, fórmula más acorde al ámbito subjetivo del sistema tributario actual.

Por otro lado, como ya analizaremos en su momento, la expresión “elementos esenciales de la deuda tributaria” ha sido sustituida por la de “elementos esenciales de la cuantía de la deuda tributaria”, circunstancia que no comporta demasiada relevancia a efectos prácticos.

En cambio, el art.109 de la LGT expresa lo siguiente:

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

El precepto se refiere a la relación de subsidiariedad existente entre la legislación administrativa -concretamente respecto de la LRJPAC- y la normativa tributaria reflejada en la LGT. Dos son los aspectos en torno a los cuales rige la normativa administrativa: la forma de practicar las notificaciones y las notificaciones defectuosas. En relación a estas últimas, la legislación tributaria en contra de lo que hacía su precedente inmediata ha obviado la regulación de las notificaciones defectuosas y, en consecuencia, la remisión por mandato del art.109 de la LGT es inmediata.

El art.110 LGT es otro de los preceptos dedicados a la regulación de las notificaciones tributarias. El mismo se dedica a especificar el lugar para la práctica de las notificaciones y, en este sentido, expresa lo que sigue:

“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”.

La novedad más relevante que incorpora este precepto es la concerniente a la designación del domicilio a efectos de notificaciones en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado. Esta regulación legal dota de mayor seguridad jurídica al sistema de garantías que debe rodear a toda práctica de notificaciones, evitando situaciones de indefensión proscritas por el texto constitucional (art.24.1 CE)⁸⁸. Por su parte, el art.111 LGT ha ampliado sustancialmente el ámbito subjetivo de las notificaciones tributarias, concretamente el ámbito de las personas legitimadas para recibir notificaciones, sean o no interesados o destinatarios de las mismas⁸⁹. De este modo, se ha zanjado una polémica doctrinal entorno a la legitimación de los empleados de finca urbana para constituirse en receptores de notificaciones tributarias. En torno a esta cuestión, el precepto expresa las siguientes determinaciones:

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

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

⁸⁸ Un comentario acerca de la superación del domicilio como lugar de notificación puede consultarse en Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria. Comentarios Prácticos a su Articulado*, Tecnos, Madrid, 2.005, p.184.

⁸⁹ Ibid. p.185.

Finalmente, no siempre es posible localizar al interesado de la notificación o a persona que se haga cargo de ella, por lo que en aras del principio de eficacia administrativa se arbitran sistemas para trasladar al interesado la notificación. En estos casos, en materia tributaria el texto notificadorio se comunica mediante la comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la Administración Tributaria a través de un procedimiento concreto recogido en el art.112 LGT:

“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 obligado 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 20 de cada mes o, en su caso, el día inmediato hábil posterior.

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 competente 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”.

Las notificaciones tributarias se encuentran reguladas actualmente en la Sección tercera, del Capítulo segundo, dentro del Título tercero relativo a la aplicación de los tributos; De ello se desprende que todos los actos que deriven de un procedimiento tributario enmarcado en dicha sede podrán aplicar el régimen de notificaciones generales previsto por la LGT; En otras palabras, todos los actos tributarios que encajen en el ámbito de aplicación del art.83 pueden utilizar el régimen de notificaciones previsto en los art.109 a 11 LGT y en general los actos que deriven de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Además serán objeto de notificación las resoluciones y actos que se dicten en el curso del procedimiento sancionador tributario (art. 208.3 LGT); así como, los actos derivados de los procedimientos ordinarios y extraordinarios de revisión en materia tributaria (art. 214.1 LGT). Con la exigencia recogida en el art.214.1 LGT se termina con la clásica exclusión del régimen general de notificaciones de los actos de revisión, cuestión que favorece enormemente la seguridad jurídica en el sentido de evitar la dispersión normativa en una materia tan necesitada de certeza y sistematicidad⁹⁰.

⁹⁰ Rodríguez Bereijo, A. *Seguridad judicial y ordenamiento tributario. El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2.000. De esta misma opinión es Jabalera Rodríguez, A. ”El régimen jurídico de la notificación en la nueva LGT”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 128, 2.006, p.817.

CAPÍTULO II

ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

1. INTRODUCCIÓN.

Como hemos reseñado en el capítulo precedente, la notificación se erige en uno de los instrumentos idóneos para comunicar un determinado mensaje a alguien. Hemos ido perfilando la finalidad primigenia de este medio de comunicación administrativa con la intención de especificar sus rasgos esenciales⁹¹. La notificación entendida como vía de comunicación se convierte en una especie de género más amplio –actos de comunicación- cuya finalidad consiste en dar a conocer un acto administrativo –en nuestro caso, un acto administrativo-tributario- al administrado, con la intención de que éste pueda reaccionar del modo que estime procedente.

En este sentido, los sujetos encargados de ordenar la realización material de la notificación y de entregarla al destinatario son de crucial importancia. Asimismo, es preciso deslindar las figuras de “interesado”, “destinatario” y receptor del documento notificadorio, puesto que todos ellos pueden ser sujetos legitimados para asumir la entrega de la notificación, aunque afectados por un régimen jurídico diferente⁹². Por último, el cumplimiento exhaustivo del régimen jurídico de las notificaciones tributarias bosquejado por la doctrina científica y la jurisprudencia acerca de los elementos subjetivos evitará la calificación de la notificación como defectuosa y favorecerá el respeto del derecho a la tutela judicial efectiva del Artículo 24.1 CE.

2. SUJETOS ACTIVOS DE LAS NOTIFICACIONES.

2.1 Consideraciones preliminares.

Las cuestiones que subyacen al análisis del sujeto activo de la notificación son escasamente complejas. La mayoría de la doctrina y la jurisprudencia, en relación a los elementos subjetivos de las notificaciones han centrado sus esfuerzos en delimitar

⁹¹ Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. pp.22-25.

⁹² Las diferentes monografías consultadas en la presente investigación dedican apartados al tratamiento del sujeto pasivo de la notificación, destacando en este extremo:

Aliaga Agulló, E. *Notificaciones en Derecho Tributario. Análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 1.997, pp.12-27.

Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. pp.103-113.

García Novoa, C. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. pp.34-37 y 51-59.

fundamentalmente los interrogantes que se provocan en la parte pasiva de la relación jurídica de la misma, esto es, destinatarios y receptores. No obstante, creemos que el sujeto activo de la notificación debe ser perfilado en nuestra investigación. A ello dedicaremos las líneas que siguen⁹³.

Es unánime en la doctrina administrativa –a raíz de la interpretación del art.61 LRJPAC⁹⁴ considerar al sujeto activo como el competente para realizar la notificación, ya que éste, o bien ha dictado el acto, o bien es el encargado de la tramitación del expediente⁹⁵. Sin embargo, al analizar jurídicamente el sujeto activo notificador, debemos hacer algunas puntualizaciones:

a) El elemento subjetivo activo de toda notificación puede subdividirse en diferentes sujetos. Por una parte, se distingue el sujeto que emite el acto que se va a notificar o sujeto emisor.

b) Este sujeto emisor puede ordenar directamente la notificación o, puede derivar esta función en un órgano diferente, en cuyo caso nos encontraríamos ante el sujeto transmitente.

c) Por último, el sujeto realizador material de la notificación o agente notificador llevará a cabo materialmente la notificación conforme a la orden recibida del agente emisor o del transmitente o intermediario.

Para GARCÍA NOVOA, la notificación es “una actividad jurídica de comunicación, que integra lo que con carácter general llamamos “actividad formal” de la Administración. La práctica de la misma es una actividad material de la administración”⁹⁶.

Debemos, a este respecto, subrayar la suma importancia de dicha actividad, puesto que, de su correcta realización, derivarán los efectos propios de una notificación

⁹³ A este respecto, PAGÈS I GALTÈS ha expresado que “lo más lógico, es que, en tanto no se disponga lo contrario, el sujeto activo de la notificación, esto es, el sujeto que deba proceder a su curso, coincida con el mismo sujeto que ha dictado el acto objeto de notificación”. Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. p.315.

⁹⁴ Artículo 61. Indicación de notificaciones y publicaciones.

⁹⁵ Sobre el reparto competencial en materia tributaria puede consultarse Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1.999, p.304.

efectiva, a saber, el pago de la deuda tributaria, la defensa de los derechos del contribuyente mediante la interposición de los recursos pertinentes y finalmente, la interrupción del plazo de prescripción⁹⁶.

La realización material o práctica de la notificación puede ejercerse de forma directa o indirecta. La forma directa de práctica de las notificaciones consiste en la utilización por la Administración Tributaria de medios personales propios o funcionarios especializados que, en ocasiones, pueden agruparse en un cuerpo profesional de “agentes notificadores”. DELGADO GARCÍA sostiene que ésta es la forma idónea de notificación al afirmar que “(...) lo normal sería que se notificase a los interesados por medio de personal idóneo y cualificado, correctamente preparado a tal efecto”⁹⁷.

Por otra parte, la forma indirecta de practicar la notificación se refiere a la facultad que tiene la Administración Tributaria de contratar estos servicios a particulares que asumirán entonces una función pública. En este sentido, la Resolución del TEAC de 23 de febrero de 1.993 aporta una línea de opinión favorable en los términos anteriormente indicados cuando expone que “es perfectamente válida la notificación hecha por diligencia de agentes tributarios. Pero como ocurre con buena parte de la actividad material, la práctica de la notificación puede también llevarse a cabo por particulares a los que se asigna el ejercicio de una función pública”⁹⁸. En esta misma línea, la STS de 26 de marzo de 1.997 se posiciona a favor de la notificación por medio de particulares y rechaza afirmaciones tales como “la improcedencia de practicar notificaciones por correo en las ciudades donde existan Delegaciones de Hacienda con notificadores en plantilla”⁹⁹.

⁹⁶ El instituto de la prescripción ha suscitado interés desde siempre. En este sentido, Escribano López, F. “Procedimiento de liquidación. Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de los plazos”, *Crónica Tributaria*, nº 19, 1.976, pp.183-197; Pérez Royo, F. “Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma”, *Crónica Tributaria*, nº 19, 1.976, pp.199-208.

⁹⁷ La resolución transcrita puede ser localizada mediante la siguiente referencia: CT, nº 67, 1.993.

La praxis administrativa confirma que la Administración Tributaria hace uso frecuente de agentes notificadores externos, fundamentalmente los pertenecientes al servicio de correos¹⁰⁰. Esta circunstancia puede deberse, en nuestra opinión, al aumento incesante de obligaciones tributarias que recaen en los diferentes obligados tributarios derivado de la exigencia constitucional del principio de generalidad. Principalmente la figura de la autoliquidación, que implica la cuantificación de la deuda y el ingreso de la misma por parte del contribuyente -que en la mayoría de ocasiones es profano en Derecho tributario- genera gran número de notificaciones. Ante la imposibilidad material de hacer frente a esta situación, la Administración recurre a la contratación externa de personal adecuado, anteponiendo el principio de eficacia de la actuación administrativa a la especialización de los agentes notificadores.

El art.59.1 LRJPAC establece que “las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante; así como fecha, identidad y contenido del acto notificado”. Como se desprende de la dicción de este precepto, el Legislador no opta por unos medios concretos de notificación, sino que establece las finalidades que con esos instrumentos – cualesquiera- deben alcanzarse. La práctica de la notificación por agente, ya sea directo o indirecto, permite, como veremos, tener constancia de la recepción del acto por el interesado o su representante, así como fecha, identidad y contenido del acto notificado¹⁰¹.

2.2 El sujeto activo en la notificación tributaria.

Aludíamos previamente a la escasa inquietud que provoca en la doctrina científica El tema acerca del sujeto activo de la notificación. Entre las monografías que

¹⁰⁰ En este sentido, el TS en Sentencia de 26 de febrero de 1.985 admite la posibilidad de que la Administración pueda acudir a los servicios de un notario para notificar a través de requerimientos.

Por su parte, la Sentencia del TSJ del País Vasco de 1 de abril de 1.996 acepta la posibilidad, por parte de la Administración, de utilizar empresas privadas de mensajería para notificar, aunque establece determinados requisitos, a saber, que la recepción e identificación queden adecuadamente acreditadas.

¹⁰¹ El profesor GARCÍA NOVOA hace derivar de este precepto un principio de indiferencia de medios notificadorios. Encuentra la base de la actual regulación en el art.80.1 de la LPA de 1.958 que implantó la posibilidad de utilizar cualquier medio personal de notificación, frente al sistema previo, sobre todo, al Decreto de 2 de abril de 1.954. Véase García Novoa, C. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. p.35.

abordan esta cuestión, destaca la realizada por la profesora GARCÍA CALVENTE, quien ha afirmado:

“si partimos de la consideración del sujeto activo como el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo, parece claro que sólo podrán serlo los entes titulares de poder financiero según el artículo 133 CE (Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales) y los que según el artículo 5 de la LGT tienen competencia financiera (las demás corporaciones y Entidades de Derecho público)¹⁰². Estos últimos no pueden establecer tributos pero sí exigirlos si una ley les habilita para ello. Y si pueden exigirlos, obviamente pueden notificar los actos que conforman los distintos procedimientos tributarios”¹⁰³

Una vez delimitados los entes territoriales que están facultados para notificar, creemos conveniente especificar qué órganos ostentan esta competencia notificatoria¹⁰⁴.

a) En cuanto al procedimiento inspector, el sujeto activo de la notificación es el órgano de la inspección correspondiente (Inspector Jefe).

b) Por su parte, en materia de liquidaciones tributarias será el órgano autor de la liquidación.

c) En el procedimiento económico-administrativo la cuestión queda regulada en el art.3, del RPREA, a saber, el Ministerio de Economía y Hacienda, el Tribunal Económico-Administrativo Central, los tribunales económico-administrativos regionales y, finalmente, los tribunales económico-administrativos de Ceuta y Melilla.

La cuestión se torna más difícil en el procedimiento de recaudación debido a las modificaciones operadas en su regulación por la ley 31/1.990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.991, que creó la Agencia estatal de Administración Tributaria y que modificó sustancialmente el esquema competencial de la recaudación de los tributos. A partir de la modificación del art.4, del RGR por el RD 484/1.995, el Ministerio de Economía y Hacienda mantiene la gestión del Estado y de

¹⁰² Vid. sobre este tema Pérez de Ayala, J. L. y Pérez de Ayala Becerril, M. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 3ª edición, Edersa, Madrid, 1.999, pp.117-118.

¹⁰³ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.103.

¹⁰⁴ Puede consultarse Albertí Rovira, E. “Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Constitucional*, año 5, nº 14, 1.985, pp.135-180.

sus organismos autónomos, aun cuando se han modificado los órganos encargados de ejecutarlas¹⁰⁵. Actualmente, dicha cuestión se encuentra regulada en el Real Decreto 939/2.005 DE 29 de julio, en concreto en sus arts.3, 4 y 5 en lo que se refiere a la Hacienda Pública estatal; art.7 en lo relativo a las Comunidades autónomas y el art.8 se dedica a esta cuestión respecto de las Entidades locales; En este sentido, podemos exponer estas competencias en el siguiente esquema:

a) En cuanto a los recursos del Sistema Estatal y Aduanero es la AEAT la competente para llevar a cabo la recaudación, tanto en periodo voluntario, como en ejecutivo, excepto en el caso de las tasas.

b) La recaudación de las tasas en periodo voluntario se atribuye al Departamento Ministerial u órgano autónomo al que le sea encomendada su gestión por las normas reguladoras.

c) En lo que se refiere a los demás recursos de Derecho Público, en periodo voluntario, los competente son los órganos del Estado y los organismos autónomos que tengan atribuida la gestión de los correspondientes recursos. Por el contrario, en periodo ejecutivo, dicha función recaudatoria queda asignada a la AEAT. b).

d) Debemos matizar que si se trata de recursos de Derecho Público cuya gestión está atribuida a un ente público vinculado a la Administración General del Estado distinto, serán recaudados según estos criterios:

-En periodo voluntario por los servicios de dicho ente.

-en periodo ejecutivo la competencia reside en la AEAT, siempre que medie el correspondiente convenio.

e) En cuanto a la recaudación en el procedimiento de apremio de precios públicos, se realizará, previa solicitud de los organismos, servicios y órganos de la Administración General del Estado que tenga encomendada su administración por la AEAT.

f) La gestión recaudatoria de los recursos propios de la U.E. y otras entidades supranacionales o internacionales que deban realizarse por el Estado español, se llevarán a cabo, en periodo voluntario, por aquellos órganos de la Administración del Estado, organismos o entes a los que le sea atribuida por sus propias normas reguladoras

¹⁰⁵ La creación efectiva de la AEAT ha tenido lugar por la Orden Ministerial de 25 de septiembre de 1.991, completadas por diversas disposiciones posteriores.

y, en su defecto, por la AEAT. La recaudación en periodo ejecutivo corresponde íntegramente a la AEAT.

g) En el caso de la gestión recaudatoria que deba realizarse en el Estado español a favor de estados extranjeros corresponde a la AEAT.

h) Finalmente, la recaudación de los recursos pertenecientes a las CCAA queda encomendada a las mismas en virtud de lo dispuesto en el art.19, de la Ley 1.980, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

i) Por su parte, la gestión recaudatoria de las Entidades Locales corresponde a ellas, aunque dicha gestión –debido a la inexistencia de poder legislativo- se realizará de acuerdo con lo previsto en la regulación estatal (art.12 de la Ley 39/1.988, Reguladora de las Haciendas Locales)¹⁰⁶.

2.3 El intermediario: notificaciones directas e indirectas.

Ya hemos estudiado como el sujeto activo que crea el acto a notificar tiene dos posibilidades a la hora de ordenar su práctica:

-Puede, de un lado, ordenar la práctica de la notificación directamente, por sí mismo, actuando mediante una notificación directa.

-Puede, de otro lado, hacer que la realización material de la notificación sea ordenada por un órgano diferente u órgano intermediario, dando lugar a notificaciones indirectas¹⁰⁷.

Una cuestión que no debería llevarnos a confusión es la relativa a notificaciones directas e indirectas en relación con la actividad material de notificar. La diferencia existente entre notificaciones directas e indirectas se centra en torno al sujeto que ordena la notificación, como hemos apuntado, será, bien el autor del acto –notificaciones directas-, bien un intermediario o transmitente –notificaciones indirectas. Por otro lado, la Administración, a la hora de proceder a la puesta en conocimiento al sujeto pasivo de “los actos y resoluciones que le afectan”, encargará dicha actividad a su

¹⁰⁶ Las cuestiones competenciales en materia de recaudación se regulan en los arts.3-7 del proyecto de RGR. La dicción de los preceptos a los que aludimos no difieren en líneas generales del art.4 del reglamento vigente.

¹⁰⁷ Esta cuestión es tratada con detenimiento en Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. pp.81-83.

González Navarro, F. “Notificaciones, auxilio...”, op.cit. p.**

López Merino, F. *Las notificaciones...*, op.cit. p.**

propio personal –actividad material directa- o hará uso de personal notificador externo a la propia Administración –actividad material indirecta-.

Resulta conveniente advertir que el instituto de las notificaciones indirectas encontró su apogeo con anterioridad a la LPA de 1.958. En esa época podemos situar los servicios municipales de los entes locales que constituían un sistema de notificación indirecta, puesto que eran realizadas por un órgano intermediario o mediador¹⁰⁸. Así, para proceder a la práctica de este tipo de notificaciones se acudía a los servicios municipales de los entes locales donde tenía su domicilio el interesado que, a su vez, las llevaba a cabo a través de sus agentes. Este efecto se producía tanto en actos emanados de la Administración del Estado como de las entidades locales.

DELGADO GARCÍA ha argumentado como causa de pérdida de vigencia de este tipo de notificaciones, la carga que suponía, para los entes locales, el sufragar el coste de numerosas notificaciones a través de las alcaldías por medio de agentes municipales¹⁰⁹. Prueba de la desaparición de las notificaciones indirectas en el ordenamiento jurídico español fue la regulación que la LPA de 1.958, en su art.78.2110 establecía en favor de un sistema directo de notificación. Esta normativa especificaba que el sujeto notificador debía ser el mismo órgano que dictaba el acto. Siguiendo en este punto a su antecedente jurídico inmediato, la LRJPAC de 1.992 recoge implícitamente, el rechazo a la notificación indirecta, como se desprende del art.61 relativo al órgano competente para dictar la notificación. DELGADO GARCÍA aporta otros referentes normativos para argumentar la imposibilidad actual de acudir a este tipo de notificaciones: por una parte, se refiere a los principios de eficacia, eficiencia y servicio a los ciudadanos, que deben presidir la actuación de la Administración (art.3.1 y 2 LRJPAC de 1.992); por otro lado, el art.38 del mismo texto legal, referido al envío sin dilación de los escritos y comunicaciones que aconsejan la notificación por parte del órgano que dictó el acto, pretende evitar una cadena de intermediarios. Finalmente, la autora añade como background argumentativo de su tesis el art.19.1 LRJPAC en el que

¹⁰⁸ Durante la vigencia de la LPA fue cuestión ampliamente discutida si la Administración Local estaba o no obligada a la notificación de actos o resoluciones de la Administración del Estado. Sobre este tema, GONZÁLEZ NAVARRO consideraba necesaria la concurrencia de voluntariedad por parte de la Administración Local, basándose para ello en los artículos 55d y 57 LRBRL de 1.985. Cfr. González Navarro, F. *Derecho Administrativo español...*, op.cit. p.3150.

¹⁰⁹ Delgado García, A. M. *Las notificaciones...*, op.cit. p.82.

109. **Sobre este precepto, véase González Navarro, F. “Notificaciones, auxilio administrativo y entes locales”, op.cit. y López Merino, F. *Notificaciones...*, op.cit.

se establece que la comunicación entre los órganos administrativos pertenecientes a una misma Administración Pública se efectuarán directamente sin traslados ni reproducciones a través de órganos intermediarios¹¹¹.

Por último, algunos autores, apoyados en consideraciones jurisprudenciales, ¹¹² observan que cabe aún en el derecho español la opción de proceder a la utilización de la notificación indirecta¹¹³. En este sentido, sobresale la opinión de GARCÍA CALVENTE, quien extrae esta hipótesis a partir del art.15 de la LRJPAC en los términos que siguen:

“Algún sector doctrinal, ante el silencio guardado por la Ley respecto del sujeto activo de la notificación, se plantea la posibilidad del posible retorno a la legalidad de las notificaciones indirectas, entendiendo por tales las practicadas a través de un órgano distinto al que dicta el acto o resolución que hay que notificar. Como hemos visto, ello no era posible durante la vigencia de la LPA por la expresa alusión de su artículo 78.2 a la necesidad de que las notificaciones fueran cursadas “directamente” por el órgano que dictó el acto o acuerdo. Ante la actual ausencia de un precepto similar la posibilidad parece factible. Contamos además con la regulación en el artículo 15 de la Ley de la denominada “Encomienda de gestión” figura que se adapta sin lugar a dudas a las características de la notificación indirecta”.

Pero, si bien la notificación a través de órgano distinto al que dictó el acto tiene encaje en esta figura, para que su ejercicio sea acorde con la legalidad vigente habrá que tener en cuenta lo establecido en el citado artículo 15. Los requisitos para la legalidad de su puesta en práctica son por tanto:

¹¹¹ Delgado García, A. M. *Las notificaciones...*, op.cit. p.83.

¹¹² Así en la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1.998 (RJ 1998/1246), el hecho de que la notificación no fuera realizada por el órgano que la dictó sino por otro órgano distinto, fue considerado un defecto de forma que no ha originado indefensión ni priva al acto de requisito alguno. Pero el Tribunal Supremo ha ido aún más lejos, al recordar que, contrariamente a lo que disponía el artículo 78.2 LPA, en la LRJPAC no se señala cuál debe ser el órgano competente para efectuar las notificaciones, ya que tal precepto se limita a establecer que la responsabilidad de la tramitación corresponde a los titulares de las unidades administrativas y al personal al servicio de las Administraciones Públicas que tuviesen a su cargo la resolución o el despacho de los asuntos.

¹¹³ NÚÑEZ RUIZ entiende que tras la LRJPAC sólo podría hablarse de notificaciones indirectas, a través de otros órganos de Administraciones públicas distintas, o de entidades diferentes de la Administración, por vía de la cooperación o del auxilio administrativo, previstos en el art.4 de la Ley citada. Cfr. Núñez Ruiz, M. J. *La notificación...*, op.cit. p.145.

- a) Necesidad de que el recurso a la notificación indirecta tenga su origen en un intento de aumentar la eficacia de la actuación o en la carencia de medios técnicos idóneos.
- b) El órgano o entidad encomendada deberá establecer los límites de la actividad.
- c) En defecto de una norma que regule el recurso a esta fórmula, en el supuesto de órganos pertenecientes a la misma Administración, deberá procederse a acuerdo expreso de los órganos intervinientes.
- d) Si los órganos pertenecen a distintas Administraciones será necesaria la firma de un convenio 114.

2.4 El realizador material de la notificación.

En las líneas precedentes hemos analizado como el sujeto activo que ordena la notificación puede hacerlo por sí mismo o, por el contrario, encargar dicha función a un órgano intermediario. La finalidad primordial de toda notificación es poner en conocimiento de los interesados “los actos o resoluciones que les afectan” para, que, de este modo, realicen las actividades conducentes a la defensa de sus derechos. En este sentido, el sujeto que finalmente hará posible la finalidad de la notificación es el realizador material de la misma. Este sujeto, bien pertenece a la plantilla de la Administración autora del acto, bien es contratado externamente por aquélla.

El realizador material de la notificación sirve de base para la clasificación, ya tradicional en la doctrina, entre notificaciones personales e impersonales. Mientras que estas últimas ponen el mensaje en conocimiento de sus destinatarios por medio de anuncios -edictos-, las primeras realizan dicho cometido por medio de funcionario cualificado –personal perteneciente a la Administración-, funcionario externo a la Administración –personal del servicio de correos- o personal privado.

BECERRA GUILBERT ha analizado las ventajas y desventajas de la notificación personalizada a partir de la opinión vertida por VÁZQUEZ PRADALL. Este último destaca los obstáculos que se advierten en la práctica de notificaciones

¹¹⁴ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.51.

personales: “Entre las desventajas de las notificaciones individuales, destaca el retraso excesivo en la terminación de los procedimientos y no sólo por los errores que la Administración puede cometer, cuanto por las variaciones naturales en el domicilio del administrado; y el retraso en las resoluciones, dado que en la publicación los errores se corrigen con efectos retroactivos, lo que no sucede con la notificación que aún cuando sea corregida sólo surte efectos desde que la corrección se realiza”.

Por su parte, BECERRA GUIBERT señala como ventajas la corrección de errores y la claridad. Estimamos que sería igualmente pertinente añadir el beneficio que comporta en orden a evitar situaciones de indefensión. La notificación es la garantía de que el interesado ha llegado a conocer el expediente y el acto administrativo, concediéndole la posibilidad de reclamar contra la Administración. Para evitar situaciones de indefensión, la jurisprudencia está plagada de sentencias y resoluciones en las que la ausencia de notificación o la notificación inválida que produce indefensión deben volver a practicarse sin posibilidad de subsanación”¹¹⁵.

Una cuestión que ha preocupado a la doctrina y a la jurisprudencia es la atinente a la cualificación que debe tener el realizador material de la notificación. Ya expusimos la argumentación de DELGADO GARCÍA sobre esta idea.¹¹⁶ En esta misma línea, BECERRA GUIBERT atribuye la existencia de numerosas notificaciones defectuosas al hecho de que el personal no cualificado centra su atención en la entrega física de la misma, despreocupándose, en ocasiones, de dar cumplimiento a los requisitos legales que rodean toda notificación practicada correctamente:¹¹⁷ “lo normal sería que la Administración notificase a los interesados los actos administrativos por medio de personal idóneo y correctamente preparado para su función, sin embargo problemas de

¹¹⁵ Becerra Guibert, I. *Las notificaciones administrativas*, editorial Aranzadi, Pamplona, 1.982, p.83.

¹¹⁶ Delgado García, A. M. *Las notificaciones...*, op.cit. p.147.

¹¹⁷ Otra cuestión que subyace al tema de la cualificación de agentes notificadores es la referente a la validez probatoria de los documentos que expiden. No creemos que debamos profundizar más en este aspecto, pues excede del tema de nuestra investigación. Baste con las consideraciones hechas acerca del acuse de recibo y la libreta de cartería del agente de correos. De todas formas, la jurisprudencia indica (Sentencia de 10 de abril de 1.989 del TS) que “el Legislador da por supuesto que el personal que desempeña un servicio público y tiene encomendada la importante misión de notificar actos o resoluciones administrativas, conoce la forma en que ha de actuar... El hecho de que el encargado de actuar la notificación no proceda de forma correcta no puede perjudicar al ciudadano que ninguna intervención tiene en la designación del encargado de la notificación”. Véase el comentario de esta Sentencia en González Seijo, J. M. “Notificaciones...”, op.cit. p.133.

medios económicos y de escasez de funcionariado, hacen que la notificación por correo se haya convertido en la práctica en el más frecuente medio de notificación¹¹⁸”.

De todas formas, la realidad demuestra que en las notificaciones administrativas realizadas en la sede del órgano (igual que en las judiciales en la sede del órgano y en las notariales realizadas personalmente por el notario) el agente notificador deberá ser un agente cualificado. Tal cualificación no se exige en el resto de casos, y, aunque normalmente el agente será un funcionario público, tampoco ésta es regla general. Así, en la notificación a través del Servicio de Correos, el cartero puede ser tanto un funcionario como formar parte del personal laboral de la entidad. El principio también queda desvirtuado por la existencia de contrataciones del “servicio de notificaciones” con empresas privadas, al amparo de la legislación sobre contratos de asistencia¹¹⁹.

La práctica de las notificaciones tributarias por agente notificador en la Hacienda pública ha sido resumida por GARCÍA CALVENTE, quien expone el conjunto de vicisitudes que pueden darse en el procedimiento material de la práctica de las notificaciones¹²⁰. Según esta autora, esta práctica no siempre se ajustará a lo previsto, pudiendo surgir incidencias que se recogerán en una diligencia. Así, considera que cabe destacar las siguientes situaciones:

“1. Rechazo de la notificación o negativa a firmar la tarjeta de acuse de recibo. Ambas circunstancias deberán hacerse constar en la diligencia que suscribirá el mismo Agente junto a dos testigos o un Agente de la Autoridad. De la diligencia se le entregará copia al compareciente y el original, la tarjeta de acuse de recibo y la notificación, al coordinador. En ambos supuestos se entenderá practicada la notificación”

En este supuesto se entiende realizado el trámite de notificaciones a todos los efectos. La notificación no ha cumplido su finalidad porque así lo ha querido y expresado el destinatario de la misma. Aún así, la normativa tributaria aboga por una máxima protección del contribuyente. El art.112.3 LGT permite su personación en el

¹¹⁸ Véase nota anterior.

¹¹⁹ Vid. García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. pp.134-138.

¹²⁰ Ibid. pp.129-130.

procedimiento en cualquier momento y la obligación de notificar la liquidación derivada del mismo, así como el acuerdo de enajenación de bienes.

“2. Destinatario desconocido en el domicilio en el que se intenta la notificación. El Agente firmará una diligencia haciendo constar la situación así como la información que pudiera recabar acerca del domicilio correcto. Original y duplicado se le entregan al coordinador junto con el resto de la documentación. Más tarde se analizará si el fallo es o no imputable a la Administración comprobando la posible existencia de declaraciones de cambio de domicilio, comunicación de lugar distinto al domicilio fiscal a efectos de notificaciones, o nombramiento de representante. De ser así se intentará la notificación en el domicilio correcto.

Si no se comprueba que haya existido un error burocrático, en principio la Administración debería indagar cuál es el domicilio actual, comunicándolo a la Oficina de Censos y procediéndose a una nueva práctica, si bien legalmente basta con proceder a la notificación por comparecencia”.

La autora describe el supuesto de destinatario desconocido y en este sentido pone el énfasis en un aspecto que nos parece interesante. El destinatario será desconocido cuando se realicen, por la Administración Tributaria todas y cada una de las averiguaciones necesarias para llegar a esta conclusión. La notificación por comparecencia es un medio excepcional de notificar que exige el agotamiento de la notificación personal. Actualmente, la LGT en caso de destinatario desconocido sólo exige un intento de notificación, (112.1 LGT).

“3. Contribuyente ausente del domicilio fiscal en el horario laboral del Agente de la Hacienda Pública. Las condiciones del mercado laboral y la diversidad de oficios y horarios hace que en no pocas ocasiones la jornada de trabajo de los contribuyentes no coincida con la habitual en la Administración. Las normas internas de actuación de la AEAT prevén la suscripción de una diligencia que se entregará al coordinador y el nuevo intento de notificación en un horario en el que previsiblemente se pueda localizar al destinatario. Nada prevé la Ley a este respecto lo que sin duda puede suponer indefensión para un gran número de contribuyentes por lo que es de desear que la

práctica administrativa se ajuste a lo programado. Podría llegar a plantearse como solución la posibilidad establecida en el artículo 105.4 LGT de proceder a la notificación en cualquier lugar adecuado a tal fin. Sin embargo, desde nuestro punto de vista esta hipótesis resulta harto improbable, siendo difícil imaginar una Administración dedicada a estas tareas. No olvidemos que la precariedad de muchos contratos laborales, así como la proliferación de empresas de trabajo temporal convertirían la investigación en una tarea bastante complicada”¹²¹.

La ausencia a la que se refiere la autora no puede dar lugar a la notificación por comparecencia. El RSP en su art.42.2 exige la repetición de la práctica de la notificación dentro de los tres días siguientes y en horas asimismo diferentes. La necesidad de celeridad en la gestión no debería implicar menoscabo de garantías para los obligados tributarios.

“4. Contribuyente ausente temporalmente de su domicilio fiscal. También en este caso se acudirá a la diligencia en la que además se hará constar el tiempo estimado de ausencia con base en los datos obtenidos. Transcurrido un período prudencial se realizará un nuevo intento. Nos remitimos en este punto a las reflexiones hechas en el anterior apartado. Es posible imaginar diversas circunstancias totalmente justificadas (ingreso hospitalario, negocio en el que conste claramente la indicación «cerrado por defunción», etc.) que hacen que el poder acudir a la notificación por comparecencia a través de la figura de la notificación «intentada» resulte totalmente injustificable”¹²².

Para finalizar, la práctica de la notificación por el realizador material de la misma genera problemas de interpretación jurídica que han sido tratados, tanto por la

¹²¹ Cuando la autora alude al art.105.4 LGT está refiriéndose a la normativa de 1.963. Actualmente, dicha regulación se encuentra en el art.110 LGT de 2.003.

¹²² El art.81 del Reglamento de 20 de agosto de 1.981 especifica la forma en que las notificaciones deberán ser llevadas a cabo por agente notificador: “la práctica de las diligencias tendrá lugar mediante entrega al interesado o persona designada para oír notificaciones, y en su defecto, su pariente más cercano, persona que con ellos conviva, empleado o dependiente, criado o dependiente de la finca, siempre mayor de 14 años, que fuese hallado en el domicilio, la copia literal autorizada del acto correspondiente, consignando en el duplicado o cédula que se acompañe la firma del agente notificador y de la persona con quien se entienda la diligencia, la fecha y lugar de ésta y la identidad y relación con el interesado o, en su caso, de la persona hallada en el domicilio. Si la persona con quien se entienda la diligencia no pudiera o no quisiera firmar, lo harán dos testigos presenciales, mayores de edad, o uno sólo si éste fuera agente de la autoridad.

De la práctica de las diligencias y de su resultado se dejará constancia en el expediente mediante la oportuna diligencia, o bien mediante la incorporación al mismo del duplicado firmado por el interesado o de la correspondiente cédula de notificación debidamente cumplimentada.

doctrina, como por la jurisprudencia. Los aspectos referentes a la identificación del destinatario, fecha de entrega de la notificación y lugar de práctica de la misma serán tratados en los correspondientes apartados de la presente investigación.

3. LA NOTIFICACIÓN MEDIANTE EL SERVICIO DE CORREOS. ESPECIAL REFERENCIA AL ACUSE DE RECIBO

3.1 Consideraciones generales.

Las notificaciones mediante el servicio de correos constituyen la forma más frecuente de proceder a la realización material de las mismas¹²³. En este sentido, debido a la importancia de dicho medio notificadorio nos resulta conveniente dedicarle un epígrafe concreto de nuestra investigación¹²⁴. Los autores que con mayor profundidad han tratado esta materia, estudian el tema de la notificación por correo en los capítulos dedicados a los medios de comunicación¹²⁵. A nuestro juicio, creemos necesario adelantar esta cuestión y estudiarla dentro del sujeto activo de la notificación, ya que, de esta forma, contribuimos a bosquejar una perspectiva elucidatoria de la figura de la notificación en su conjunto.

Ahondando en esta intención, debemos decir que la utilización frecuente de este modo de notificación por la Administración Pública evita desde luego los altos costes que supondría el mantener un cuerpo especializado de agentes notificadores en la

¹²³ Esta frecuencia en la utilización de este medio de notificación, según AMORÓS RICA, “obedece sustancialmente a resolver el problema que puede plantearse para ciertas oficinas de la Administración Pública, concretamente las Delegaciones de hacienda o los tribunales Económico-Administrativos provinciales, ante el cúmulo de actos administrativos que constantemente están practicando”. Amorós Rica, N. “Derecho y procedimiento tributario: las notificaciones por correo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 148, julio-agosto de 1.980, vol. 30, pp.1017-1034.

Para ALIAGA AGULLÓ, las notificaciones por correo con acuse de recibo siguen siendo básicas en el momento actual. Cfr. Aliaga Agulló, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.59.

¹²⁴ La Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 25 de septiembre de 2.001 ha puesto de relieve la importancia de este medio notificadorio. Aprueba un manual de organismos receptores y un léxico de los documentos transmisibles, por orden del reglamento (CE) número 1.348/2.000 del Consejo que se ocupa de la notificación y el traslado en los Estados miembros de documentos judiciales y extrajudiciales en materia civil o mercantil. Dicha decisión se expresa en los términos que a continuación transcribimos:

“En cuanto a los medios de recepción disponibles en la actualidad, los juzgados cuentan con los medios informáticos y telemáticos, pero este tipo de medios está en una primera fase por lo que, sin perjuicio de aceptar en un futuro estos mecanismos, en la actualidad se aceptará únicamente el correo postal”.

¹²⁵ Por todos, García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. pp.40-72.
García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. pp.130-133.

Administración Tributaria. Prueba de la preponderancia de este método notificadorio es el Reglamento del Servicio de Correos de 14 de mayo de 1.964, que ha sido el instrumento jurídico regulador de tal medio de comunicación hasta su sustitución por el Real-Decreto 1.829/1.999 de 3 de diciembre.

La doctrina científica, aun siendo consciente de las ventajas que la notificación mediante el servicio de correos presenta para las Administraciones, halla desventajas con difíciles soluciones. Algunos autores -como BECERRA GUIBERT- atribuyen la existencia de multitud de notificaciones defectuosas practicadas por este sistema al incumplimiento incesante por parte del funcionariado de correos de los requisitos reglamentarios que se exigen¹²⁶. En esta línea afirma que los funcionarios, en ocasiones, están más interesados en entregar materialmente el documento notificadorio que en cumplir la finalidad principal de toda notificación, cual es la puesta en conocimiento del contenido del acto o resolución al interesado. De ahí, la existencia de numerosas notificaciones defectuosas en las que no se produce la plena identificación del receptor, falta la fecha de entrega o consta una firma ilegible¹²⁷.

De otro lado, la doctrina añade como desventaja de dicha práctica material de la notificación las maniobras elusivas o insolidarias de los destinatarios de las notificaciones -que son mucho más frecuentes cuando se utiliza el servicio de correos para notificar-. Con GARCÍA CALVENTE, debemos afirmar que la solución a este tipo de comportamientos no puede ser otra que la que se desprenda del principio de buena fe, puesto que el reforzamiento de controles por parte de la Administración Tributaria desvirtuaría la base fundamental por la que se acude a este tipo de notificaciones¹²⁸: el Servicio Postal entraña bajo coste económico en comparación con el coste de un cuerpo especializado de agentes tributarios notificadores¹²⁹.

3.2. El reglamento del servicio postal.

Debido a la reciente aprobación del nuevo Reglamento de los Servicios Postales regulado por RD 1.829/1.999 creemos adecuado dedicar un apartado de la investigación

¹²⁶ En esta misma línea, del Moral González, A. "Notificaciones tributarias...", op.cit. pp.8-9.

¹²⁷ Becerra Guibert, I. *Las notificaciones...*, op.cit. p.83.

¹²⁸ En esta misma línea, véase Aliaga Agulló, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.8.

¹²⁹ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.133.

a resaltar las consideraciones más relevantes en materia de notificaciones que encierra este cuerpo normativo. La génesis de la presente disposición se encuentra en el artículo 19.1c) de la Ley 241/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales (en adelante Ley 24/1998), que atribuye al Organismo Autónomo Correos y Telégrafos: el derecho especial a entregar notificaciones de órganos administrativos y judiciales, con constancia fehaciente de su recepción, sin perjuicio de la aplicación, a los distintos supuestos de notificación, de lo dispuesto en la LRJPAC. Tras la entrada en vigor de esta norma, se dicta la Resolución de la Dirección General del Organismo Autónomo Correos y Telégrafos, de 25 de mayo de 1999, por la que se dictan instrucciones para la admisión, tratamiento y entrega de las notificaciones.

Dicha resolución presenta dos finalidades claramente diferenciadas: de un lado, especificar con claridad al funcionario de correos el procedimiento a seguir en la admisión, entrega y tratamiento de las notificaciones; y, de otro, mejorar el servicio prestado a los ciudadanos. El reglamento de los Servicios Postales, RSP, contempla algunos aspectos cuyo comentario puede ser esclarecedor. De una parte, contiene disposiciones generales para todo tipo de envíos, entre los que se encuentran las cartas y, de otra, disposiciones concretas referidas a las notificaciones cuyos remitentes son órganos judiciales y administrativos. El contenido de estas últimas, en lo atinente a su envío, se asemeja generalmente al de una carta. Y decimos esto porque, tras la lectura de los preceptos de dicho reglamento, hemos encontrado algunas diferencias importantes entre los envíos ordinarios y las notificaciones, diferencias que consideramos más favorables a los envíos.

En primer lugar, y con carácter general, el Reglamento hace referencia a las garantías de los usuarios de dichas prestaciones, manifestando la necesidad de salvaguardar por los operadores postales el secreto y la inviolabilidad de las comunicaciones postales como expresa el art.5 del RSP. Por su parte, el art. 6.1 del citado reglamento define lo que debe entenderse por secreto y, a este respecto, establece:

“El secreto de los envíos postales afecta al contenido de los mismos e implica la absoluta prohibición para los operadores postales y para sus empleados

de facilitar dato alguno relativo a la existencia del envío postal, a su clase, a sus circunstancias exteriores, a la identidad del remitente y del destinatario

o a sus direcciones, salvo petición de éstos, sus representantes legales o apoderados o mediante resolución judicial”¹³⁰.

En este orden de consideraciones, de los preceptos anteriores se desprende la intención por parte de los Servicios Postales de garantizar al máximo la privacidad de los envíos desde el punto de vista de las garantías personales de los usuarios. En este sentido adquiere especial interés la protección de los realizados por la Administración Tributaria, que, en la confección de una liquidación de IRPF –por ejemplo-, utiliza una ingente cantidad de datos relacionados con la esfera jurídico-privada del contribuyente y que por ende necesita ser protegida.

Nos parece conveniente detenernos en la dicción del art.8 del reglamento. Este precepto hace mención al propietario del envío postal y en esta línea, especifica lo que sigue:

“Los envíos postales, en tanto no lleguen a poder del destinatario, serán propiedad del remitente, quien podrá, mediante el pago de las tarifas o precios correspondientes, recuperarlos o modificar su dirección, siempre que las operaciones necesarias para localizarlos no perturben la marcha regular de la prestación del servicio postal”.

Las consideraciones que podemos verter sobre este precepto casan mal con las que pueden derivarse del art.111 de la LGT. La cuestión referente al sujeto receptor no destinatario van a ser tratadas en el presente capítulo, pero es conveniente dejar claro en este momento la imposibilidad de aplicación de este precepto en materia tributaria. El art. 111 LGT legitima para recibir notificaciones a toda persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Estando así las cosas, es posible que se realice la entrega efectiva de la notificación pero no al sujeto destinatario, sino a un tercero. La notificación no ha sido entregada –supuesto de hecho del art.8 del RSP-, pero sí se ha

¹³⁰ Para MADRIGAL GARCÍA, la necesidad de que el medio de notificación utilizado permita tener constancia de su recepción por el interesado, de la fecha y de la identidad y contenido del acto notificado impide la utilización de cartas ordinarias, a no ser que el acto favorezca o no perjudique al receptor. Cfr. Madrigal García, C. op.cit. p.240.

producido la entrega válidamente a efectos tributarios, por lo que no puede darse la consecuencia jurídica del precepto en entredicho. En este sentido, como formulan las reglas de jerarquía del ordenamiento jurídico español, postulamos la preponderancia de la LGT sobre el Reglamento y aconsejamos, de *lege ferenda*, la modificación del art. 8.

En cuanto a la práctica de notificaciones de órganos administrativos que es el caso -que nos interesa-, el reglamento dedica la Sección segunda, del Título segundo, concretamente arts. 39 a 46. En primer lugar, dicha regulación proclama el principio de fehaciencia en la entrega. De este modo, la entrega de notificaciones por órganos administrativos y judiciales realizada por el operador al que se ha encomendado el servicio postal, tendrá como efecto la constancia fehaciente de su recepción (art. 39). El siguiente precepto se ocupa de la admisión de notificaciones por órganos administrativos y judiciales, y, a este respecto, establece que la admisión por el operador requiere que en el envío conste la palabra notificación. Debajo de ella y con grafía de tamaño más pequeño deberá indicarse el acto al que se refiere, especificando si se trata de una citación o requerimiento, la indicación expediente, nº... o cualquier otra expresión que identifique el acto a notificar (art. 40). En los preceptos subsiguientes del reglamento se recogen disposiciones generales en materia de entrega. Estas cuestiones serán abordadas en los apartados correspondientes de la presente investigación. Sin embargo, debemos destacar en este momento que el art. 41.1 RSP se remite a la LRJPAC en lo que se refiere al plazo y a la forma de notificar. Este precepto en su apartado 2. como ya hace la LGT permite la recepción de la notificación por cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. La identificación de la persona interesada o del tercero receptor se cifra en datos muy específicos: DNI o documento equivalente y firma. Estos datos que se deben consignar tanto en la documentación del operador del servicio postal como en el acuse de recibo en su caso. No obstante, es obligación del operador de correos hacer constar tanto en los documentos de la entrega, como en el aviso de recibo que acompaña a la notificación en su caso, todas aquellas circunstancias que de alguna forma han entorpecido la entrega efectiva de la notificación, tales como rechazo, primer intento, segundo intento...

este precepto encuentra su homólogo en el art. 32 del mismo texto normativo y es de la comparación entre ambos donde surgen las diferencias a las que nos referíamos con anterioridad. El art. 32 del RSP se ocupa de la entrega de los envíos postales con

carácter general. En este sentido, especifica que éstos “podrán ser entregados al destinatario o persona autorizada, en el domicilio del mismo, en casilleros domiciliarios, en apartados postales, en oficina, así como en cualquier otro lugar que se determine en el presente Reglamento o por Orden del Ministerio de Fomento”.

“Se entenderán autorizados por el destinatario para recibir los envíos postales, de no constar expresa prohibición, las personas mayores de edad presentes en su domicilio que sean familiares suyos o mantengan con él una relación de dependencia o convivencia”.

El destinatario o la persona autorizada que se haga cargo del envío postal tendrá que identificar su personalidad, ante el empleado del operador postal que efectúe la entrega, mediante la exhibición de su documento nacional de identidad, pasaporte, permiso de conducción o tarjeta de residencia, salvo notorio conocimiento del mismo.

El precepto se ocupa de los sujetos que pueden recibir la entrega y además del destinatario se refiere a persona autorizada. El autorizado, además de encontrarse en el domicilio del destinatario, debe hacer constar su identidad y un vínculo familiar, de dependencia o convivencia con el destinatario. Esta cualificación no es exigida por la LGT de 2003 ni por su precedente; tampoco se contempla en la LRJPAC, ni en el RSP en materia de notificaciones de órganos administrativos. La referencia a un vínculo entre el destinatario y el receptor material procede de la LPA de 1.958. En este mismo orden de consideraciones, como veremos, el reglamento cualifica a la persona autorizada mediante el requisito objetivo de la edad: la persona que reciba la entrega y no sea el destinatario debe haber superado la mayoría de edad. Por ello, se rechaza el umbral de los catorce años para recibir notificaciones.

El mismo precepto indica que si el destinatario no pudiera o no supiera firmar lo hará en su lugar un testigo perfectamente identificado y a estos efectos, el propio reglamento no considera testigo al agente del servicio postal. Por ello, la firma constituye otro elemento de identificación personal del receptor que se exige para dar por válidamente efectuado un envío postal.

De la comparación entre ambos preceptos subyace la existencia de un cúmulo de garantías más reforzado en los envíos postales ordinarios (cartas) que en las notificaciones administrativas. Creemos que la importancia de las segundas es sustancialmente superior en cuanto a sus efectos sobre la esfera jurídico-patrimonial, que un envío de una carta postal. A este respecto, sería oportuno aumentar las exigencias de cualificación de la persona receptora de la notificación, puesto que de este modo cabría solventar problemas de seguridad jurídica y de indefensión del contribuyente.

En el supuesto de que las notificaciones procedan de Dependencias del Ministerio de Hacienda, la resolución de la Dirección General del Organismo Autónomo de Correos y Telégrafos a la que hacíamos referencia en líneas precedentes, en orden a la consecución de una mayor efectividad de las notificaciones realizadas por vía postal, crea la figura del Responsable de Notificaciones en cada una de las unidades de reparto. Con el mismo fin insta al establecimiento de un nuevo modelo de aviso de recibo para las notificaciones cuyas características externas faciliten su segregación a efectos de control y su cumplimentación mediante sistemas informáticos, y de condiciones marco a las que se ajusten los contratos específicos con los clientes de Notificaciones.

Tanto la LRJPAC como la LGT admiten cualquier medio de notificación siempre que éste permita la correcta identificación de la persona receptora, fecha de entrega y contenido del acto. En este sentido, la notificación por carta certificada constituye el instrumento de notificación mediante servicio de correos que mejor cumple los requisitos exigidos por la ley para su correcta práctica, puesto que el acuse de recibo se erige en medio preponderante que prueba la misma.

3.3 El acuse de recibo.

La legislación precedente a la actual LGT, en cuanto a los medios de notificación, se basaba en un principio de indiferencia de medio, esto es, la notificación era realizada de forma que permitía tener constancia de la recepción del acto por su destinatario y la identificación de éste. Tras la promulgación de la Ley 58/2.003 se sigue manteniendo la flexibilidad en el medio notificadorio, siempre y cuando quede fiel

constancia de los extremos anteriormente citados¹³¹. El acuse de recibo se erige en documento idóneo de prueba para dejar constancia de los datos requeridos que validan las notificaciones¹³².

En este sentido, el art.271 del Reglamento del servicio de correos permitía la posibilidad de que las notificaciones circulen sin acuse de recibo¹³³. Por ello, se debería consignar, en todo caso, la firma del receptor en la libreta de entrega y además, si el acuse de recibo existiera se reflejaría en el mismo¹³⁴. La jurisprudencia ha reconocido en numerosas ocasiones que, mediante el acuse de recibo, se acredita que el destinatario ha tenido conocimiento del acto administrativo, lo que en suma es un elemento determinante de la validez y eficacia de la notificación¹³⁵. En esta misma línea, el TC ha invalidado numerosas notificaciones en base a la errónea identificación de la persona receptora en el acuse de recibo. Así, afirma que “Este Tribunal, habiendo examinado procedimientos de los distintos órdenes jurisdiccionales, ha basado en la insuficiente identificación del receptor del acuse de recibo, la invalidez de citaciones o notificaciones efectuadas por vía postal”.

Puesta de manifiesto la importancia probatoria del acuse de recibo, es conveniente disipar las dudas entorno a una polémica acerca de esta cuestión. En este sentido, debemos abogar, o bien por la absoluta preponderancia del acuse de recibo

¹³¹ Véase en esta línea García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.40.

¹³² La exigencia del acuse de recibo se corrobora por el texto de las disposiciones reguladoras de esta materia a lo largo del tiempo: Decreto de 2 de abril de 1.954, que regulaba la notificación por correo certificado con acuse de recibo; Orden de 28 de octubre de 1.958, por la que se dictaron normas sobre aplicación por el Servicio de correos de los arts.66 y 80 LPA de 1.958; Orden e instrucción de 22 de octubre de 1.958, a partir de las que se dictaron normas complementarias a las anteriormente citadas; y sobre todo el Reglamento de los Servicios de Correos aprobado por el Decreto 1653/1964 de 14 de mayo, que fue modificado por el Decreto 2655/1985 de 27 de diciembre.

¹³³ Sin embargo, la jurisprudencia ha afirmado que el acuse de recibo actúa como una diligencia de notificaciones que determina en un procedimiento el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley para acreditar que el acto ha resultado efectivamente notificado. En concreto, puede consultarse la STSJ de Madrid de 29 de septiembre de 1.995 (JT 1.995, 1141).

¹³⁴ Actualmente, el correo certificado con acuse de recibo se encuentra regulado por el art.14.1b, que se expresa en los términos siguientes:

“Son servicios de envío certificado los que, previo pago de una cantidad predeterminada a tanto alzado, establecen una garantía fija contra los riesgos de pérdida, sustracción o deterioro, y que facilitan al remitente, en su caso a petición de éste, una prueba del depósito del envío postal o de su entrega al destinatario”.

¹³⁵ Al respecto puede consultarse, entre otras, la STS de 14 de noviembre de 1.989 (RJ 1989/8302) que afirmaba que el certificado ordinario no ofrecía demasiadas garantías del acto que se notificaba ni de las circunstancias que acaecían en su práctica. En conclusión, no deja constancia ni identificación de lo que el receptor ha recibido del agente de correos.

como medio probatorio o, bien, por el contrario, por la posibilidad de complementarlo con otros documentos¹³⁶.

Si aceptamos la primera de las posturas, la incorrección de la identificación de la persona receptora de la notificación en el acuse de recibo no podrá ser subsanada por ningún otro medio de prueba¹³⁷. Si, por el contrario, nos posicionáramos en torno a la segunda de las corrientes, el acuse de recibo, podría ser reforzado por otros documentos que ayuden a clarificar su posible error en caso de adolecer de algún defecto, como es la libreta de cartería.

Existen pronunciamientos jurisprudenciales en ambas direcciones. Por un lado, apoyan la primera de las corrientes expuestas las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 5 de Julio y 11 de Octubre de 1.995 (JT 1995, 988 y 1218) al señalar que la cartulina rosa de aviso de recibo constituye "... el documento postal en el que se ha de hacer constar la condición del receptor de la notificación efectuada por correo certificado". La Sentencia de 22 de enero de 1.997 (JT 1997,19) del mismo Tribunal dispone la suficiencia de la prueba del acuse de recibo cuando afirma que "sin que sea necesario acudir al libro de cartería". A favor de la segunda posibilidad, el TS ha establecido que las circunstancias relativas a la identificación del receptor de la notificación, pueden figurar, indistintamente, en la libreta de entrega o en el acuse de recibo¹³⁸.

De la jurisprudencia citada cabe deducir la preponderancia absoluta del acuse de recibo como medio de prueba. En este sentido, si la identificación de la persona receptora de la notificación por ejemplo es errónea o no consta en el acuse, la notificación deberá calificarse de nula. Así, la nulidad de una notificación en función de los datos que constan en el acuse de recibo debe ser provocada por la inexistencia o

¹³⁶ HERNÁNZ MARTÍN ha expresado al respecto que "los mentados requisitos formales deberán constar en los documentos propios del servicio de correos. En cuanto a la discusión sobre si dichas exigencias formales deben constar en la libreta de cartería o en el acuse de recibo, considero que lo decisivo es que no se produzca indefensión al interesado y que la acreditación de las exigencias formales se acompañe al expediente administrativo, ya sea mediante la incorporación del acuse de recibo, en el que figuren los correspondientes requisitos, o a través del correspondiente certificado del servicio de correos". Hernández Martín, A. "Las notificaciones administrativas...", op.cit. p.142.

¹³⁷ Vid. Hinojosa Martínez, E. "La regulación de la prueba en la Ley de enjuiciamiento Civil y su incidencia sobre el proceso contencioso-administrativo", *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 48, 2.002, pp.179-238.

¹³⁸ Véase STS de 27 de enero de 1.992 (RJ 1992, 542).

incorrección de datos esenciales en toda práctica de notificaciones¹³⁹. Esta circunstancia no implica que el acuse de recibo pueda ser desvirtuado por otros documentos¹⁴⁰. El TC afirma que la Administración podrá acreditar la notificación “con base en las reglas de la lógica y de la experiencia, si además consta una evidente ausencia de actividad probatoria por parte de los interesados”.

De lo anteriormente expuesto, cabe concluir que el acuse de recibo muestra una capacidad probatoria preponderante respecto de los demás medios de prueba¹⁴¹. Sin embargo, dicha capacidad no constituye una presunción *iuris et de iure* de validez, sino que, por el contrario, puede ser desvirtuada por quien afirma la incorrección de la notificación¹⁴², siempre que argumente la misma en la existencia de otros documentos que afirmen lo contrario¹⁴³.

4. EL SUJETO PASIVO DE LA NOTIFICACIÓN.

4.1 Consideraciones preliminares.

El conocimiento por parte de los interesados de los actos y resoluciones que les afectan constituye el fin esencial de toda notificación (art. 58 LRJPAC)¹⁴⁴. Del correcto cumplimiento por parte del destinatario del contenido de la notificación se derivarán las consecuencias lógicas de las mismas: cumplimiento de la deuda tributaria o, en su caso, interposición de los recursos que procedan. De este modo, tras la realización de la

¹³⁹ Puede consultarse sobre el tema la Sentencia de la AN de 10 de octubre de 1.986 (GF 40/1987), que da preponderancia a la validez del acuse de recibo y afirma que carecen de ella los avisos de entrega de envíos postales que los carteros depositan en los buzones.

¹⁴⁰ La STSJ de Asturias de 25 de julio de 1.997 (JT 1997, 1329) califica de incorrectas notificaciones de unos apremios al no identificar en el acuse de recibo a la persona que lo firma ni el concepto en el que la recibe.

¹⁴¹ El TEAC en resoluciones de 3 de marzo de 1.993 (JT 1993, 595) y 23 de octubre de 1.996 (JT 1996, 1551) consideró defectuosas desde el punto de vista del inicio del cómputo de plazos numerosas notificaciones en las cuales no constaba en el acuse de recibo ni el nombre de la persona a la que se le hizo entrega y la firmó ni el número del DNI que pudiera proporcionar su identidad.

¹⁴² La STS de 11 de febrero de 1.998, ar.1.375 ha afirmado que en materia de notificaciones tributarias también rige el principio de presunción de inocencia. Por ello, si el interesado impugna la notificación por contener ésta algún defecto, será la Administración la que soporte ahora la carga de probar lo contrario.

¹⁴³ Las referencias jurisprudenciales utilizadas en el presente epígrafe han sido recopiladas por García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. pp.40-42.

¹⁴⁴ El precepto se expresa en los términos siguientes:

“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”.

práctica de la notificación a su destinatario y, si ésta no adolece de otro vicio que acarree su calificación de defectuosa, el acto de notificación es eficaz y por tanto el acto notificado podrá ser ejecutado, desplegando todas las consecuencias jurídicas que procedan. En este sentido, el sujeto pasivo de la notificación se constituye en eje central de su práctica y por ello debemos deslindar las diferentes figuras que, legítimamente, están facultadas para recibirlas¹⁴⁵.

Profundizando en esta intención, tres son las figuras que debemos definir claramente: interesado, destinatario y receptor de la notificación¹⁴⁶. Esta pluralidad de sujetos pasivos suelen coincidir en la práctica, pero esto no resulta siempre así. El esfuerzo por delimitar las figuras antes mencionadas no es baladí, puesto que dependiendo del sujeto pasivo de la notificación ante el que nos encontremos, acudiremos a la aplicación de un régimen jurídico u otro.¹⁴⁷

Cabe definir al destinatario de la notificación como aquella persona física o jurídica a la que va dirigida la notificación. El hecho de que la notificación se dirija a una persona determinada no implica necesariamente que dicho sujeto tenga algún interés legítimo que se pueda ver alterado por el contenido de la notificación. En muchas ocasiones, bien por cuestión de efectividad –caso de la representación voluntaria de personas físicas-, bien por imposición legal –caso de representación legal de personas jurídicas y de personas físicas incapacitadas-, interesado y destinatario no coinciden¹⁴⁸. En este caso, el interesado en el contenido de la notificación será el sujeto

¹⁴⁵ Puede consultarse en este sentido Delgado García, A. M. *Las notificaciones...*, op.cit. pp.86-98; García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. pp.104-120; García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. pp.51-72.

¹⁴⁶ Vid. Cortés Domínguez, M. “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de Administración Pública*, nº 48, 1.985, pp.9-106.

¹⁴⁷ Por ejemplo, la regulación jurídica de la notificación rechazada sólo se aplica si el rechazo es provocado por el propio interesado o su representante.

¹⁴⁸ El Art.31 LRJPAC contiene un concepto de interesado:

“Se consideran interesados en el procedimiento administrativo quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.

Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.

Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales, serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.

Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derechohabiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento”.

representado, mientras que el destinatario puede ser tanto el interesado, como su representante.

El principio de eficacia de la actuación de la Administración Pública (art. 103 CE) ha obligado al Legislador a rodear la práctica de las notificaciones de un sistema de garantías que protejan la efectividad de la entrega de las mismas al destinatario¹⁴⁹.

La jurisprudencia ha afirmado que es válida la notificación hecha a los representantes incluso aunque hayan perdido dicho carácter, si tal circunstancia no fue oportunamente puesta en conocimiento de la Administración.

Dicha entrega, referida exclusivamente a la persona del interesado o su representante, no siempre es eficaz, puesto que, como argumenta parte de la doctrina, los repartos de notificaciones –así en el servicio de correos - se suelen hacer en horario coincidente con la jornada laboral, con la posible ausencia del interesado o destinatario¹⁵⁰. De otro lado, han sido frecuentes las maniobras elusivas de la recepción de la notificación por parte de los administrados para, de este modo, dejar en suspenso los efectos del acto a notificar e intentar producir su prescripción. Tanto el Legislador administrativo, como el tributario se han adaptado a los dictados imperantes en la realidad social y, por ello, el Ordenamiento Jurídico español permite que cualquier persona que se encuentre en el domicilio del interesado y haga constar su identidad pueda hacerse cargo de la recepción de la notificación (art.111.1 LGT)¹⁵¹.

4.2 El interesado en la notificación.

El art.58.1 de la LRJPAC establece que el interesado es aquella persona a la que se deben notificar los actos y resoluciones que le afectan. Es el art.31 del mismo cuerpo

¹⁴⁹ Así lo reconoce el TS en Sentencia de 21 de noviembre de 1.983. Citada en González Seijo, J. M. “Las notificaciones...”, op.cit. p.132.

¹⁵⁰ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.128.

¹⁵¹ Art.111.1 LGT:

“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”.

legal el que nos ofrece una definición de lo que debe entenderse por interesado. En este sentido, serán interesados, por una parte, quienes promuevan un procedimiento administrativo como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos; por otra parte, tendrán la condición de interesados aquellos sujetos que, aun no habiendo promovido procedimiento alguno, sean titulares de derechos que podrían verse afectados por la resolución final. También cabe incluir dentro de esta definición aquellos sujetos que, antes de haber recaído resolución definitiva en el procedimiento, se personen con el fin de proteger intereses legítimos individuales o colectivos que puedan, de algún modo, verse afectados. Finalmente, cabe añadir que, si son varios los interesados que suscriben una solicitud, documento o escrito (art. 33 del mismo cuerpo legal), las notificaciones deberán efectuarse al interesado o al representante que expresamente se haya señalado y, en su defecto, a aquella persona que figure en primer término. Esta última situación sólo es posible en los procedimientos iniciados a instancia de parte.

Debemos, ahora, centrar nuestros esfuerzos en delimitar la figura del interesado en el ámbito tributario. El art.102 de la actual LGT especifica que las liquidaciones tributarias deberán notificarse a los obligados tributarios, estableciendo el contenido concreto que la notificación de la liquidación debe recoger. La mención del obligado tributario como sujeto interesado en la recepción de la notificación se contempla por primera vez, respecto de las notificaciones, en este cuerpo legal, ya que, con la antigua LGT de 1.963, el art. 124.1 hablaba sólo de los sujetos pasivos.

Soslayando la evolución jurídico-conceptual que ha seguido el término de “obligados tributarios”, la actual LGT, tras enumerar el elenco de figuras subjetivas que engloba el concepto, en su art. 35¹⁵², regula pormenorizadamente cada una de estas figuras¹⁵³:

¹⁵² Art.35 LGT. Obligados tributarios.

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.

-El art.36 enumera los sujetos pasivos del tributo incluyendo, como no podía ser de otra forma, al contribuyente y al sustituto.

-Los obligados a realizar pagos a cuenta encuentran su definición en el art. 37. Por su parte, los obligados en las relaciones entre particulares donde se incluye al retenedor y al obligado a realizar la repercusión¹⁵⁴.

-El art. 39 se refiere a los sucesores de personas físicas, mientras que el art. 40 especifica los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad jurídica propia.

-Por último, los art 41 a 43 se ocupan de regular los responsables solidario y subsidiario.

Todas estas figuras pueden ser sujetos destinatarios de una notificación tributaria, pero bajo circunstancias y condiciones legales diversas que procedemos a analizar.

h) Los obligados a soportar la retención.

i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.

j) Los sucesores.

k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.

6. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

¹⁵³ Sobre la evolución sufrida por el concepto “obligados tributarios”, véase Delgado García, A. M. *Las notificaciones...*, op.cit. p.89.

¹⁵⁴ Vid. Elizalde y Aymerich, R. “Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración”, *Hacienda Pública Española*, nº 63, 1.983, pp.133 ss.

4.2.1 El sujeto pasivo.

Una premisa de análisis que debemos considerar es la que subyace de la distinción entre sujeto pasivo de la notificación y sujeto pasivo stricto sensu en el ámbito tributario. En este sentido, el sujeto pasivo tributario será aquel que realiza el hecho imponible, bien sea como contribuyente, bien sea como sustituto del contribuyente (art. 36 LGT). Es conveniente no confundir esta situación con el sujeto pasivo de toda notificación, puesto que éste puede ser el interesado, su representante o, por último, cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. En este apartado analizaremos la figura del sujeto pasivo realizador del hecho imponible de un tributo al que deberán dirigirse todas las notificaciones referidas a procedimientos relacionados con el mismo.

La jurisprudencia del TS ha considerado al contribuyente como destinatario central de toda notificación –principalmente la referida a la liquidación tributaria- y, en esta línea, ha resuelto que no existe notificación válida si consta objetivamente que el destinatario ya no es contribuyente¹⁵⁵ ya que “... en todo supuesto de falta de notificación expresa a los sujetos pasivos contribuyentes, la Sala, en principio, tiene presente que la doctrina general es que la omisión de la notificación vicia esencialmente, como criterio general, el procedimiento”. Pero, existiendo un sujeto pasivo, éste será el destinatario “normal”, independientemente de que su nacionalidad no sea española¹⁵⁶ o de que exista un avalista¹⁵⁷

Una situación legal que afecta al hecho imponible de un tributo es la constituida por la técnica de la exención. Mediante este mecanismo el Legislador frena los efectos normales que se desprenden de la realización de todo hecho imponible, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria de pago. El establecimiento de toda exención subjetiva no conlleva la práctica de un procedimiento tributario, sino que se aplica por el mero cumplimiento de los requisitos establecidos legalmente para su concesión. Por ello, con GARCÍA CALVENTE, debemos afirmar que no es necesaria la notificación

¹⁵⁵ Sentencia del TS de 8 de marzo de 1.997 (RJ 1997, 5889).

¹⁵⁶ Véase la Sentencia de 26 de marzo de 1.997 (RJ 1997, 2076).

¹⁵⁷ Sentencia del TSJ de Cataluña de 17 de diciembre de 1.998. Cfr. *Gaceta Fiscal*, nº 76, 1.999.

en estos casos, ya que, al no existir procedimiento de concesión de exenciones, no sería preciso comunicar nada al sujeto pasivo¹⁵⁸.

Cuestión diferente se plantea ante la derogación o pérdida de vigencia de este tipo de exenciones. Esta situación ha suscitado no pocos pronunciamientos por parte de la jurisprudencia y de la doctrina científica. Se argumenta la posibilidad de considerar la exención como un derecho adquirido de los administrados y por ello, tutelado por unas determinadas garantías. Aun cuando el análisis de estas cuestiones excede el tema de nuestra investigación, una fórmula para paliar, por ejemplo, los efectos negativos de una derogación de exenciones con efectos retroactivos, podría ser la notificación de esta circunstancia a los administrados. De este modo, el conocimiento previo del contenido de tal decisión por los contribuyentes frenaría la incidencia de esta actuación legislativa sobre la esfera de confianza legítima de los mismos¹⁵⁹.

El concepto de sujeto pasivo del tributo engloba, además de la figura del contribuyente, la de sustituto. Respecto de este último, podemos sostener que el sustituto es un sujeto pasivo que está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria de la que es titular el contribuyente por imposición de la Ley y en lugar de aquél. De este modo, se produciría una especie de subrogación personal del sustituto en la persona del contribuyente, subrogación que debe entenderse sólo respecto de aquellas obligaciones en las que se produce la sustitución. Siguiendo con el razonamiento, resulta lógico afirmar que una vez dada esta circunstancia, las notificaciones relacionadas con las obligaciones asumidas por el sustituto deban ser notificadas a éste. La Sentencia del TS de 30 de abril de 1.997 (RJ 1997/3474), basando su argumentación en la relación subrogatoria expuesta, aclara que en el caso de coexistencia de obligados tributarios la notificación hecha al sustituto y no al contribuyente interrumpe la prescripción respecto del primero, pero no afecta a la obligación del contribuyente al que es necesario notificar también la liquidación.

Por su parte, PAGÈS Y GALTÉS mantiene que la notificación sólo ha de dirigirse al sustituto, sin necesidad de que sea dirigida también al contribuyente “habida cuenta de que éste ha desaparecido del campo de los obligados frente a la Hacienda

¹⁵⁸ García Calvente, I. *Las notificaciones...*, op.cit. p.105.

¹⁵⁹ En relación al principio de seguridad jurídica y exenciones se pronunció la STC 6/1983.

Pública”. Por su parte, BALLONA de PEROGORDO y SOLER ROCH han expresado que el sustituto asume lo mismo que el contribuyente, pero aquél no desplaza o anhula a éste como deudor¹⁶⁰.

Por último, ALIAGA AGULLÓ ha considerado que cuando medie la figura del sustituto la notificación de la liquidación tributaria deberá notificarse, no sólo al sustituto, sino también al contribuyente.¹⁶¹

Dependiendo de la posición a la que nos adhiramos estaremos fomentando la eficacia de un principio constitucional u otro. Si consideramos la necesidad de notificar la liquidación tanto al contribuyente como al sustituto del contribuyente, el principio favorecido será el de seguridad jurídica y el de generalidad¹⁶²; si por el contrario, abogamos por la notificación sólo al sustituto, el principio favorecido será en este supuesto, el de eficacia en la gestión administrativa que por otra parte, es el principio que da vida jurídica a la figura del sustituto¹⁶³.

4.2.2 Entidades colectivas desprovistas de personalidad jurídica.

De este tema se ocupa el art. 35.4 de la LGT¹⁶⁴. Los sujetos que se engloban bajo este epígrafe suelen ser concretados en las comunidades de bienes y en las herencias yacentes y demás entidades sin personalidad jurídica, pero que, sin embargo, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición¹⁶⁵. La notificación será eficaz cuando su práctica se entienda con el

¹⁶⁰ Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M. T. *Derecho Financiero* (tomo I), Librería Compás, Alicante, 1.989, p.90.

¹⁶¹ Aliaga Agulló, E. *Las notificaciones...*, op.cit. p.14. Vid también la STS de 11 de mayo de 1.996 (ar.4303).

¹⁶² PAGÈS I GALTÉS ha expuesto que la doctrina que aboga por la duplicidad de notificación, tanto al sustituto como al contribuyente, se basa en el art.112 del Reglamento de Haciendas Locales e Instrucción de Contabilidad aprobado por el Decreto de 4 de agosto de 1.952.

Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. p.344.

¹⁶³ A favor de la notificación de la liquidación sólo al sustituto, Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. p.341.

¹⁶⁴ Art.35.4 LGT:

“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

¹⁶⁵ El TS en Sentencia de 30 de abril de 1.997 (RJ 1997/3474) ha afirmado que las comunidades de bienes son susceptibles de ser realizadoras del hecho imponible de modo unitario, así como de quedar vinculadas conjuntamente al cumplimiento de las prestaciones tributarias propias de su condición de

representante o con quien aparentemente ejerza la gestión y dirección, y, en su defecto, con cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad¹⁶⁶.

Una de las cuestiones más polémicas que se ha citado respecto de los entes sin personalidad jurídica ha sido la referente a la prelación subjetiva que debe seguirse en la práctica de la notificación¹⁶⁷. En nuestra opinión, en este caso debería aplicarse el tenor de la Ley que afirma que si existe un representante legalmente designado y que acredite fehacientemente su mandato, debe ser éste el receptor de la misma. En su defecto, deberá hacerse cargo de la notificación aquella persona que aparentemente ejerza la gestión y dirección de la entidad y, por último, si esto no fuera posible, se considerarán legítimos receptores del acto administrativo de notificación cualesquiera de los miembros o partícipes de la entidad sin personalidad jurídica propia (art. 45.3 LGT)¹⁶⁸. Resulta un precepto similar a la regulación antecedente del art. 43.4 de la LGT de 1.963, que erigía en figura clave de la recepción de notificaciones al representante legal¹⁶⁹.

contribuyente. Así, para la Sentencia basta la comunicación hecha a uno sólo de los integrantes de la comunidad.

¹⁶⁶ En este sentido, el TS en Sentencia de 20 de marzo de 1.996 (RJ 1996/2214) estimó que, una vez practicada la notificación al representante de la comunidad de bienes, se entendía asimismo realizada la notificación a todos y cada uno de los comuneros. Afirmar lo contrario implicaba vulneración del principio de buena fe.

¹⁶⁷ La STS de 2 de julio de 1.987 (RJ 1987/5496) pone de manifiesto la indefensión que se provoca a los administrados cuando no son notificados de los actos y resoluciones que les afectan. En esta línea, afirma que “el condominio no permite elegir arbitraria u objetivamente a cualquiera de los copropietarios y omitir a los demás, pues ello determinaría la absoluta indefensión de éstos”.

¹⁶⁸ Nos parece muy interesante el razonamiento acogido por la STSJ de Valencia de 9 de diciembre de 1.993 que afirma: “Lo cierto es que quien solicitó la licencia de obras y quien presentó el proyecto de obras fue la comunidad de propietarios del inmueble de la calle... haciéndolo en su nombre y representación quien entonces era el presidente de la comunidad. Por ello, resultará obvio que el sujeto pasivo del tributo liquidado no puede ser otro que la comunidad solicitante, siendo de todo punto improcedente considerar como obligado tributario al actor a título personal y al margen de la comunidad de propietarios, así como resultará impertinente la falta de notificación de la liquidación pero el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras a quien necesariamente debía ser notificado: la comunidad solicitante, a través de su legítimo representante”.

¹⁶⁹ La profesora ALIAGA AGULLÓ ha manifestado su opinión contraria a la resolución del TEAC según la cual la notificación dirigida a cualquiera de los integrantes de una comunidad de bienes se entiende como notificación a toda la comunidad en virtud de la solidaridad que impone el artículo 39 LGT. Esta autora expresa que “el orden de llamamiento preestablecido en el representante es un límite que la Administración Tributaria necesariamente ha de respetar para actuar válidamente con la comunidad de bienes en el marco de los procedimientos tributarios y, en particular, en el cumplimiento de su actividad notificadora”. Aliaga Agulló, E. *Las notificaciones...*, op.cit. p.24.

Este mandato es asimismo coherente con la regulación en materia de sociedades civiles y colectivas¹⁷⁰.

4.2.3 Sucesores de la deuda tributaria.

Como regla general, puede afirmarse que a la muerte del causante se transmitirán a sus herederos o legatarios las obligaciones tributarias que queden pendientes, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil para la adquisición de la herencia¹⁷¹. Además de la literalidad del art. 10.4 RGR, se deduce que los sucesores *mortis causa* de los obligados al pago de las deudas tributarias se subrogarán en la posición del obligado a quienes sucedan. Del conjunto de la normativa existente al respecto, podemos deducir que las notificaciones se entenderán con aquellos sujetos que ostenten la condición de sucesor en las obligaciones tributarias del causante¹⁷².

Ahondando en esta cuestión, la actual LGT en su art.39 se dedica a la sucesión en la deuda. El primer apartado del precepto no merece atención en la presente investigación, puesto que, como afirma el profesor PÉREZ ROYO, es una reproducción de la legislación civil¹⁷³. Por el contrario, debemos hacer un alto en el camino y enfatizar en el apartado 2 del art. 39LGT que, de un lado, exige la notificación de la liquidación a todos los sucesores que figuren en el expediente y, de otro, dilucida lo que sucede en caso de existencia de deudas devengadas y no liquidadas¹⁷⁴. La cuestión que se plantea al analizar dicho precepto es con quién deben entenderse las actuaciones

¹⁷⁰ En esta línea, ALIAGA AGULLÓ afirma que la consideración de cualquier comunero como representante es un mecanismo subsidiario y, por tanto, si existe un representante o un gestor aparente son estos últimos los que deberán recibir las notificaciones de las liquidaciones que correspondan. Ibid. p.23.

¹⁷¹ Véanse a este respecto González Sánchez, M. *La sucesión de la deuda tributaria*, Aranzadi, 1.993; Rodríguez Bereijo, A. "La sucesión en las obligaciones tributarias", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 57, 1.965.

¹⁷² El TS en su Sentencia de 27 de enero de 1.998 (RJ 1998/1014) no ha garantizado convenientemente, a nuestro juicio, el principio de seguridad jurídica, puesto que ha estimado suficiente la notificación edictal practicada con los herederos del interesado fallecido que en el momento de lo actuado no han sido determinados. Por otro lado, son escasas las diligencias exigidas en cuanto a los requisitos de identificación de dichos herederos.

¹⁷³ Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 14ª edición, Thomson / Civitas, Madrid, 2.004, p.174.

¹⁷⁴ La jurisprudencia ha puesto de relieve que la recepción reiterada de notificaciones del causante acompañada de algún acto relevante, como la firma de actas de conformidad en el procedimiento inspector, puede suponer la aceptación tácita de la herencia por parte de la persona que recibe. STSJ de la Rioja de 31 de julio de 1.997.

tendientes a la liquidación de la deuda y, por ende, a quién debe dirigirse la notificación¹⁷⁵.

En primer lugar, debemos tener muy presente que si se siguen las normas del Código Civil, la transmisión de la deuda ya se ha producido. La liquidación, como afirma la doctrina más renombrada, es un acto de declaración y no de constitución¹⁷⁶.

En segundo lugar, si la herencia ha sido aceptada, las actuaciones se seguirán con cualesquiera de los sucesores, debiendo notificarse la liquidación correspondiente a todos ellos.

En tercer lugar, si la herencia no ha sido aceptada, las actuaciones de liquidación se entenderán con el representante de la herencia yacente. Esta misma solución procederá si se continúa en esta situación en el momento de producirse la liquidación. En este supuesto la liquidación se notificará al representante de la herencia yacente en nombre de ésta y, en su caso, se satisfará con los bienes integrantes de la misma (art. 39.3 LGT). Por otra parte, como vimos en el epígrafe anterior, la herencia yacente es uno de los sujetos considerados como entidades desprovistas de personalidad jurídica. Esto implica que en caso de no haberse designado un representante o cuando éste no acredite fehacientemente su mandato se seguirán las reglas del art.45.3 LGT que servirán, en definitiva, para saber a quién debe dirigirse la notificación de la liquidación.

Finalmente, cabe anticipar que uno de los efectos de la notificación practicada correctamente es la interrupción de la prescripción, efecto que tiene importancia en materia de sucesores como se desprende de la STSJ de Asturias, de 23 de enero de 1999 (JT 1999/41). A tenor de esta sentencia, se producía la interrupción de la prescripción de una deuda tributaria notificada al hijo del contribuyente, que coincidía con éste en nombre y domicilio, debido a su carácter de sucesor *mortis causa* de la deuda. La citada sentencia se expresaba en los siguientes términos:

¹⁷⁵ Nos parece interesante la regulación que sobre este tema realiza el primer inciso del artículo 38 del RPSP:

“Los envíos postales dirigidos a personas fallecidas serán entregados a sus herederos o a aquellos que tengan la administración de la herencia, justificada su cualidad de tales, salvo los que tengan la naturaleza de carta, en cuyo caso quedarán depositados en la oficina de destino. Desde esta oficina, si es posible, se enviará consulta al remitente para que éste autorice su entrega a los herederos u opte por su recuperación“.

¹⁷⁶ Pérez Royo, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. p.175.

“(…) En primer lugar, que los sucesores «*mortis causa*» de los obligados al pago de la deuda tributaria, efecto legal que no discute el demandante en la condición de hijo del obligado, se subrogarán en la posición de quien sucedan según la situación de la deuda en el momento del fallecimiento, lo que imposibilita la retroacción del procedimiento como pretende el recurrente oponiendo motivos de impugnación diferentes de los previstos en la vía de apremio de conformidad con el artículo 99 del Reglamento General de Recaudación, y en segundo lugar, que la actuación del demandante recibiendo las notificaciones en lugar del destinatario y como sucesor del mismo debido al parentesco, la coincidencia en el nombre y apellidos y residencia común en el mismo domicilio y conociendo por ende el contenido de los actos dictados en los expedientes de gestión y recaudación respectivamente, sin comunicar el fallecimiento del deudor, resulta incompatible con la naturaleza del instituto de la prescripción desde la doble perspectiva del acreedor y deudor, por lo que para el cómputo del plazo la fecha inicial no puede ser la declaración formal de responsabilidad del sucesor del deudor a partir de la notificación de la liquidación por las tasas asistenciales, pues con anterioridad ya había asumido implícitamente la posición de aquél al no constar que repudiare la herencia o lo hiciera a beneficio de inventario, sino que recibió las notificaciones de los actos dirigidos a cobrar la deuda en el período voluntario y en el procedimiento de apremio”¹⁷⁷.

Con este pronunciamiento la jurisprudencia adopta lo dispuesto en el art. 39.1 LGT, referido a la subrogación del sucesor en la persona del causante desde que la herencia es aceptada en orden a las deudas tributarias. En este sentido, muestra la sentencia la innecesariedad de comunicar el fallecimiento del causante para que se produzca tal subrogación. La prescripción fue interrumpida mediante la recepción de las distintas liquidaciones –tanto en periodo voluntario, como en apremio- por el sucesor, que, en ningún caso, repudió la herencia. Por ello, la prescripción se considera interrumpida, no desde la declaración formal de responsabilidad –que se retrasa en el tiempo en relación a la liquidación respecto de la cual se responsabiliza al sucesor-, sino desde los diferentes requerimientos por parte de la Administración Tributaria. De ahí que se rechace por el Tribunal la retroacción del procedimiento que solicita el

¹⁷⁷ En esta misma línea puede consultarse la STC 149/2002 de 15 de julio.

demandante. Una vez más la jurisprudencia, aunque en esta ocasión de forma implícita, ratifica la virtualidad de la notificación como requisito de eficacia de los actos administrativos: la prescripción se interrumpe desde que el sucesor del causante “tiene conocimiento” de los actos de liquidación dirigidos contra el primero. Desde ese momento el acto de liquidación recobra o adquiere validez.

Otra sentencia relevante en esta sede es la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 30 de marzo de 1.995 (CT 1995/265). Esta resolución afirma que las notificaciones de deudas tributarias efectuadas a personas fallecidas no tiene efecto respecto de los sucesores *mortis causa* por mucho que éstos estén obligados al pago mediante la subrogación ya comentada. Por este motivo el Tribunal argumenta que no es correcta la imposición de los recargos de apremio. La sentencia se pronuncia con la siguiente dicción¹⁷⁸:

"(...) Si el sujeto pasivo de los tributos exigidos era doña Regina D. Y, a la que no se pudo notificar las providencias de apremio por haber fallecido, hechos reconocidos para ambas partes, siendo cierto que sus sucesores *mortis causa* están obligados al pago de las deudas tributarias (art. 14 RGR), lo cierto es que la sucesión no se produce de forma automática sino a través de la correspondiente notificación en período voluntario de las deudas existentes, puesto que el procedimiento de recaudación en vía de apremio exige el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario sin haber hecho pago de la deuda tributaria (128 LGT) y difícilmente puede impagar quien no tiene la oportunidad de hacerlo. Por ello, no habiéndose notificado en forma las providencias de apremio al deudor tributario ni constando acreditado que las liquidaciones exigidas por la demandada se hubieran notificado en período voluntario a sus sucesores, procederá declarar la improcedencia de la vía de apremio en aplicación de los artículos 13 7. d) LGT y 95. d) RGR, debiendo estimar el presente recurso contencioso-administrativo"¹⁷⁹.

¹⁷⁸ En este mismo sentido se ha pronunciado el TC en numerosas ocasiones, destacando las STC 77/2001 de 26 de marzo (RTC 71/2001), 185/2001 de 17 de septiembre (RTC 2001/185).

¹⁷⁹ La STSJ de Cataluña de 6 de abril de 2.001 ha concluido que "aun cuando la administración dirigiera la paralela al domicilio del difunto -único domicilio que le constaba, pues el modelo de declaración no permite consignar otro domicilio distinto- no debió dar por válida esa notificación infructuosa y debió indagar sobre el domicilio de los herederos".

Los términos en los que se pronuncia la sentencia transcrita implican la intención del Tribunal de cumplir de una forma rigurosa los requisitos para dar por válida una notificación. Uno de estos requisitos exige que el destinatario -en este caso los sucesores- tenga conocimiento de los actos y resoluciones que le afectan. Esta notificación efectuada a persona fallecida nunca llegará a conocimiento de los sucesores y, sin embargo, ha podido considerarse perfectamente válida. La ficticia validez en estos casos se deberá a una falta de diligencia por parte de la Administración que, en vez de asegurarse de la existencia de la persona a la que dirige sus notificaciones, la considera ausente y la cita por comparecencia. Transcurrido el plazo para comparecer sin que ello ocurra, la Administración dará por notificada a la persona del destinatario siguiendo el procedimiento que corresponda. Estas situaciones, sobre todo en la esfera local, aparecen con más frecuencia de lo deseado, poniendo de manifiesto una excesiva atención al principio de eficacia administrativa, en detrimento del principio de seguridad jurídica¹⁸⁰.

4.2.4 Procedimiento de recaudación frente a los sucesores de personas físicas.

La LGT ha asumido la normativa reglamentaria referida al procedimiento frente a los sucesores en el art. 177. En este sentido, las deudas se transmitirán a los sucesores y con ellos se entenderán todas las actuaciones. Si la deuda se encontraba en fase de recaudación, bastará con ordenar el pago. En nuestra opinión, la notificación dirigida a los sucesores, además

de contener la orden de pago, debe asimismo reproducir la liquidación que se giró contra el causante en su día con todos los requisitos que exige la LGT para la notificación de las liquidaciones. Como hemos abordado en la herencia yacente, las actuaciones tributarias se llevarán con la administración de la herencia que se constituirá en sujeto pasivo de las notificaciones y comunicaciones que realice la Administración

¹⁸⁰ Se requiere asimismo diligencia por parte de los sujetos obligados o de los sujetos potencialmente obligados. En este sentido la STS de 1 de febrero de 2.003 (RJ 2003/988) ha afirmado:

"(...) tampoco existía obligación municipal de notificación de las liquidaciones a los herederos de cónyuge fallecido después de la transmisión generadora de aquéllas, si no se había comunicado esta circunstancia al ayuntamiento de la imposición, ni éste podría, sin ese previo y justificado conocimiento, averiguar quienes eran tales herederos y, menos aún, cuál la participación de cada uno en la herencia e incluso los posibles cambios o concreciones de titularidad que las operaciones subsiguientes a la de la acción de aquélla hubieran podido ocurrir. En el Impuesto de que aquí se trata, los sujetos pasivos son los transmitentes -artículo 107 LHL-. Por consiguiente, el Ayuntamiento cumple con girar la liquidación a quienes, al efectuarse la transmisión, aparezcan como tales o, en caso de transmisión de bienes sujetos con carácter ganancial, como aquí ocurre, con girarla a uno sólo de los cónyuges transmitentes".

Tributaria. Si durante este lapso de tiempo, el heredero hace uso de su derecho a deliberar, se paralizará el procedimiento hasta que la deliberación concluya.

Cabe distinguir dos supuestos:

-El heredero acepta la herencia: el procedimiento que corresponda, en este caso de recaudación, se sigue también frente a él.

-tras la deliberación no se ha producido la aceptación de la herencia: el procedimiento continuará con el resto de herederos; y si éstos no existieran o no hubiesen aceptado la herencia, el procedimiento seguirá con el administrador de la misma.

De lo expuesto hasta el momento podemos inferir claramente la necesidad de notificar bien al administrador –no hay aceptación de la herencia- o bien a todos los herederos –la herencia ha sido aceptada por todos, o bien a algunos herederos –no todos los herederos han aceptado la herencia tras ejercer el derecho a deliberar.

4.2.5 Notificación a los sucesores de personas jurídicas.

Por su parte, el art. 40 de la LGT se refiere a la sucesión en las deudas de las personas jurídicas. Su apartado uno hace referencia a la sucesión de las deudas de entidades jurídicas, precepto que pasamos a esquematizar escuetamente:

-Entidades disueltas y liquidadas: las cuestiones referentes a las obligaciones tributarias se entenderán con todos y cada uno de los miembros de la entidad.

-Entidades disueltas y no liquidadas: las actuaciones se entenderán con todos y cada uno de sus miembros. Y todo ello porque las deudas se transmiten en todo caso y los miembros de las sociedades quedan obligados solidariamente. La cuestión de la solidaridad está íntimamente relacionada con el tema de la responsabilidad y, por ello, en este punto nos remitimos al apartado siguiente. El aspecto preponderante en este epígrafe es la posibilidad de ser receptores legítimos de notificaciones tributarias, en este supuesto, de deudas de entidades disueltas, de todos y cada uno de sus miembros.

4.2.6 Procedimiento de recaudación frente a personas jurídicas.

En lo atinente al procedimiento de recaudación contra entidades disueltas y liquidadas, el procedimiento de recaudación continuará con los socios, partícipes y cotitulares. La Administración Tributaria -continúa diciendo el precepto- podrá dirigirse contra cualesquiera de los socios, cotitulares o destinatarios de los bienes (en el caso de las fundaciones) o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, requiriéndoles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes. De nuevo surge el tema de la responsabilidad solidaria y la notificación tributaria, cuestión que inmediatamente analizamos.

4.2.7. Responsables solidarios y subsidiarios

La mayoría de la doctrina ha definido al responsable como aquella persona que se coloca junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero que no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor¹⁸¹. El esquema jurídico referido a la responsabilidad subsidiaria exige la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. Una vez cumplimentados estos extremos, se producirá una doble notificación a la persona que ostenta la posición de responsable subsidiario: de un lado, se debe notificar el acto derivativo de la responsabilidad; de otro, se debe notificar también la liquidación correspondiente¹⁸². Es a partir de este momento cuando comienzan a contar los plazos para poder, en su caso, impugnar, tanto el acto derivativo de la responsabilidad, como la liquidación notificada.

En cuanto al deudor solidario, el esquema conceptual varía sustancialmente, puesto que no será necesario un acto derivativo de responsabilidad, sino que basta con que el deudor principal no haya hecho efectivo el pago que conlleva la liquidación en periodo voluntario para que se active inmediatamente la responsabilidad solidaria. En este sentido, la notificación es sólo una, la referida a la liquidación correspondiente. Así, en estos casos de responsabilidad habrá que notificar a todos los cotitulares del hecho imponible -STS de 11 de mayo de 1.996 (RJ 1996/4303)-. No obstante, la doctrina jurisprudencial en casos aislados ha entendido suficiente la notificación sólo a un

¹⁸¹ Pérez Royo, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. p.166.

¹⁸² Vid. Delgado Pacheco, A. "Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (I)", *Crónica Tributaria*, nº 4, 1.987.

responsable. Así la Sentencia del TS de 25 de mayo de 1.966 (RJ 1966/2862) considera que es válida la notificación efectuada exclusivamente al primer firmante de un escrito colectivo.

Ahondando en las cuestiones atinentes a la responsabilidad solidaria, la jurisprudencia viene manteniendo la necesidad de notificar a todos, aunque es preciso atender las matizaciones de la Sentencia del TSJ de Madrid de 1 de febrero de 1.996 (JT 1996/138), que señala que si bien en el supuesto de responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar en caso de tributación conjunta en el IRPF es suficiente que la resolución se ponga en conocimiento de uno de los cónyuges puede ser también necesaria la notificación respecto de cualquier otro miembro de la unidad familiar cuando la resolución le afecte de tal forma que su intervención le pueda ocasionar efectiva indefensión¹⁸³.

Especial mención merece el art.35.6 apartado tercero LGT que establece que cuando la Administración conozca la identidad de un solo titular, con éste se deberán practicar y notificar las liquidaciones. Esta premisa se dará salvo que el titular conocido solicite la división de la obligación –liquidación-. El precepto matiza que para que la división proceda, el titular solicitante–que no la Administración Tributaria- deberá facilitar la identificación personal, el domicilio y la participación en la deuda del resto de los obligados tributarios. Esta regulación no constituye una novedad en materia tributaria, como ha indicado la Sentencia del TS de 27 de mayo de 1.996 (RJ 1996/433 1) con relación al Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) y su regulación en las ordenanzas fiscales.

La doctrina mas reciente ha encontrado diversas líneas interpretativas a este precepto. Esta cuestión es insoslayable en la presente investigación, ya que, de la figura que alumbremos en el mandato, dependerá la determinación del “sujeto pasivo de la notificación de la liquidación correspondiente”.

¹⁸³ ALIAGA AGULLÓ advierte sobre la necesidad de notificar la liquidación a todos los miembros de la unidad familiar sujetos pasivos siempre que opten por la declaración conjunta. Cfr. Aliaga Agulló, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.13.

Algunos autores estiman que el precepto se refiere a los responsables solidarios, aunque sólo cuando éstos tienen limitada su responsabilidad. Es el supuesto que analizábamos con anterioridad referente a los sucesores de personas jurídicas en las que se limita la responsabilidad de los socios a la cuota de liquidación –sociedades de responsabilidad limitada-. Por ello, en este caso, como se deja entrever del art. 40 LGT¹⁸⁴ la notificación de la liquidación se dirigirá a todos los socios o partícipes, y añadimos, a través de una interpretación conjunta con el art. 35.6 LGT¹⁸⁵ apartado tercero, que a todos los que se conozca su identidad personal, domicilio y porcentaje de participación en el dominio o derecho transmitido.

En cambio, otra tendencia aduce que la LGT con este precepto ha pretendido regular un supuesto de mancomunidad en el que el desconocimiento de los deudores permita que se pueda tornar en solidaridad.

¹⁸⁴ Art.40 LGT:

“1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.

3. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

4. En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda”.

¹⁸⁵ Art.35.6 LGT:

“La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido”.

Finalmente, una tercera línea doctrinal conviene en afirmar que el Legislador describe un supuesto de varias obligaciones derivadas de un mismo hecho que van a ser satisfechas todas ellas por un único deudor, el identificado¹⁸⁶.

A nuestro juicio, el precepto contiene un mandato de responsabilidad solidaria. La Administración podrá dirigirse contra todos o contra uno de los obligados por la totalidad de la deuda tributaria. La división de la deuda sólo se producirá en caso de que se den los requisitos exigidos: aportación por el titular identificado de los datos legalmente exigidos. De este hecho deducimos que la obligación es sólo una e indivisa. La normativa permite la división o fragmentación de la deuda, pero esto no implica en ningún caso mancomunidad, puesto que, de no satisfacerse la deuda en periodo voluntario, se intentará su satisfacción contra todos los deudores en periodo ejecutivo. Un argumento más a favor de la solidaridad viene constituido por lo dispuesto en el art. 35.6 in fine LGT, que especifica –a nuestro juicio respecto del párrafo anterior siguiendo una interpretación sistemática de la norma- que de concurrir varios deudores solidarios la liquidación se deberá notificar a todos los titulares; y sólo cuando no se conozca a todos operará la posibilidad de notificar al conocido.

Para finalizar, de acuerdo con la posición adoptada hasta el momento, la notificación dirigida al deudor identificado y al resto de los deudores solidarios en su caso deberá ser completa, íntegra, sin perjuicio de la indicación del porcentaje que cada uno asume respecto de la misma. La decisión legislativa adoptada ante la situación producida por la existencia de varios deudores titulares ante una misma obligación tributaria se acoge a los perfiles básicos de la responsabilidad solidaria. En cambio, la determinación acerca de la división adoptada por el art. 35.6 apartado tercero se aleja de las directrices marcadas por el sistema de garantías de los obligados tributarios. En este orden de consideraciones podemos subrayar:

I. La Administración Tributaria posee en la actualidad una red interadministrativa de carácter informático que le permite tener constancia en poco tiempo y con menos esfuerzo de datos como la identidad de los obligados tributarios y su domicilio.

¹⁸⁶ Estas tendencias doctrinales han sido consultadas en AAVV, *Comentario Sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2.004, p.433.

II. El titular con el cual se entienden las actuaciones posee una acción civil de regreso contra el resto de los obligados tributarios.

No parece acertada la decisión de sobrecargar a los obligados tributarios con un mayor esfuerzo del que actualmente realizan. En ocasiones, el conjunto de obligaciones formales y materiales que éstos cumplimentan requiere soportar una presión fiscal indirecta desmesurada. Si la intención tanto de la Administración como del Legislador tributario es mantener y garantizar unas relaciones fluidas y eficaces con los administrados no parece adecuado dejar en manos del titular deudor una cuestión que, como acabamos de exponer, es de fácil resolución por la Administración. Estas cláusulas legales responden a una desmesurada intención de proteger el principio de eficacia administrativa (art. 103 CE) en detrimento creemos de otros principios como se ejemplifica a través del principio de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE). Los Tribunales españoles han afirmado al respecto que la responsabilidad solidaria no permite a la Administración actuar arbitrariamente contra cualquiera ya que los principios de la Teoría General del Derecho exigen proceder de forma justificada ¹⁸⁷.

Quizás sea la interpretación derivada del art. 46.6 in fine LGT la que pueda arrojar un poco de luz en la cuestión acerca de la notificación de la liquidación a los responsables solidarios¹⁸⁸. Dicho precepto especifica la obligación de notificar la liquidación tributaria derivada de las actuaciones administrativas a todos y cada uno de los deudores solidarios. En este sentido se ha expresado la Sentencia del TS de 22 de septiembre de 2.002 que se ha posicionado en los siguientes términos:

“Es menester distinguir dos fases distintas, la primera es la de constitución de la obligación tributaria, para la cual sí existen varios sujetos pasivos por realización del mismo hecho imponible, es decir, existe *eadeni causa obligandi*, todos y cada uno de ellos individualmente deben ser incluidos en la liquidación y, por supuesto, notificados de la misma, única manera de ser declarados y constituirse formalmente como sujetos

¹⁸⁷ STSJ de Murcia de 7 de febrero de 1.996.

¹⁸⁸ Art.46.6 LGT:

“Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación”.

pasivos. La segunda fase es la de exigencia del cumplimiento de la obligación, a cuyo efecto la Administración tributaria, siguiendo en esta materia las normas comunes del Derecho civil, puede dirigirse a cualquiera de ellos”.

La LGT guarda silencio acerca de una cuestión de interés. No resuelve el problema de falta de liquidación a alguno de los deudores solidarios. En este orden de consideraciones y con parte de la doctrina más reciente, debemos advertir las siguientes consideraciones¹⁸⁹:

-Por el hecho de falta de notificación a alguno de los deudores solidarios, no se debería paralizar el procedimiento ni anular las actuaciones ya realizadas. Esta consecuencia se genera debido al respeto al principio de eficacia administrativa y economía procesal.

-Por otro lado, el procedimiento no podrá seguirse con el no notificado, y esto por respeto al sistema de garantías que rodea al obligado tributario, entre las que cabe destacar en este momento el principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva.

Otra cuestión que no podemos soslayar es la que atañe al instituto de la prescripción. La actual LGT deja claro que la prescripción se entenderá interrumpida por cualquier actuación de la Administración tributaria conducente a la regularización de la situación del obligado tributario y conocimiento formal de éste (art. 68.1 LGT). La norma de 1.963 suscitaba un conflicto legal en torno a la interrupción de la prescripción: el precepto encargado de esta regulación sólo hacía mención a los sujetos pasivos y, por ello, dejaba fuera de su ámbito de aplicación otras figuras jurídico-subjetivas, como sucedía con los responsables. Por su parte, el art. 62.2 RGR establece el alcance de la interrupción de la prescripción, afirmando que, interrumpido el plazo para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago. Este mismo precepto contiene una excepción a esta regla general en los casos de mancomunidad, en los que la

¹⁸⁹ AAVV, *Comentario Sistemático...*, op.cit. p.234.

reclamación sólo se dirige a uno de los deudores. En este supuesto la interrupción no surte efecto a los demás deudores¹⁹⁰.

La expresión “obligados al pago” utilizada en el art. 62.2 RGR nos permitía interpretar, a la luz de la anterior LGT, que la notificación válidamente realizada a un responsable interrumpirá la prescripción para todo el conjunto de obligados al pago, es decir, para el resto de responsables y el deudor principal. Únicamente cabe como excepción a esta regla general que cuando los obligados al pago lo estén a través de una obligación mancomunada, la notificación hecha a uno de los responsables sólo frenará los efectos de la prescripción para éste, dejando correr el plazo para el resto¹⁹¹.

Por último, debemos advertir de la necesidad de que el responsable asuma los intereses y los recargos del art. 27 LGT, cuestión que podemos justificar con estos argumentos:

-No sería lógico que en ocasiones los responsables pudieran asumir sanciones y no otras obligaciones accesorias –como los recargos–.

-Si la LGT hubiese querido identificar “totalidad de deuda tributaria” con “cuota de la deuda”, no habría diferenciado entre periodos voluntario y ejecutivo del deudor principal¹⁹².

-Por los argumentos que acabamos de expresar, a nuestro juicio, la notificación al responsable deberá contener, además de los requisitos exigidos por la LGT, los intereses y recargos aplicables a los responsables.

En el marco del procedimiento de derivación de responsabilidad debemos adelantar cierto asombro en lo que atañe a las notificaciones tributarias. En este sentido, debemos leer exhaustivamente el tenor del art. 174 LGT. Este precepto consigna un

¹⁹⁰ Sobre la interrupción de la prescripción en la nueva LGT, vid. AAVV, *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, vol. coordinado por A. Mantero Sáenz, CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2.006, p.77.

¹⁹¹ Estas cuestiones han sido tratadas por la profesora GARCÍA CALVENTE, si bien en relación a la LGT de 1.963. Cfr. García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.108.

¹⁹² AAVV, *Comentario sistemático...*, op.cit. p.344.

derecho de audiencia al interesado y un trámite de alegaciones. Nos preguntamos en qué datos basará el responsable su defensa, en tanto en cuanto, el procedimiento de derivación de responsabilidad que se contiene en el mismo no hace alusión a ninguna notificación. Este procedimiento no va a ser notificado en su inicio y, por ello, la defensa del responsable manifestada a través de los derechos de audiencia y alegaciones será en todo caso ineficaz. La notificación que en el inicio de este procedimiento debería ser preceptiva podría contener el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad, liquidación de la que trae causa dicha responsabilidad y recargos, intereses y sanciones que se imputan.

La declaración de responsabilidad debe ser notificada al responsable, como afirma el art. 174.4 LGT, que atribuye a dicha notificación el siguiente contenido:

“El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables, El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y el detalle de las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable”.

El acto de declaración de responsabilidad es requerido por el Legislador para proceder a la recaudación del tributo. Derivado de la concurrencia de ambos trámites puede surgir duplicidad de notificaciones. En el procedimiento de recaudación para exigir la responsabilidad solidaria,(art.175 LGT) si el acto de declaración de responsabilidad se ha producido en la fase de recaudación, en la misma notificación emitida por el órgano recaudador se comunicará la declaración y la orden de pago; por el contrario, si la declaración se produce en un momento anterior, existirán dos notificaciones: la primera de ellas comunicará la declaración de responsabilidad y la segunda la orden de pago. En este último supuesto, la primera de las notificaciones será

emitida por los órganos de gestión o inspección, mientras que la segunda se emitirá por los órganos de recaudación¹⁹³.

Si la responsabilidad es subsidiaria, se producirá la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios en su caso, por lo que debe esperarse hasta el periodo ejecutivo. Tras la declaración de responsabilidad se abrirá un periodo voluntario de pago y otro ejecutivo si fuere necesario. En estos supuestos la única notificación será la emitida por los órganos de recaudación, la cual contendrá tanto la declaración de responsabilidad como la orden de pago, (art.176 LGT)¹⁹⁴.

4.3 El representante.

En principio, podemos afirmar que si la representación cumple los requisitos exigidos por los arts. 45 y 46 de la LGT se considerará válidamente realizada la notificación entregada al representante¹⁹⁵. De la literalidad de los artículos mencionados

¹⁹³ Art.175 LGT:

“1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo”.

¹⁹⁴ Art.176 LGT:

“Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”.

¹⁹⁵ Art.45 LGT:

“1. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.

2. Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.

3. Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.

Art.46 LGT:

se desprende que en derecho tributario impera la distinción clásica entre representación legal y voluntaria¹⁹⁶.

La primera de estas figuras suele suplir la capacidad de obrar de aquellos que carecen de ella, al mismo tiempo que es la forma frecuente de actuación de las personas jurídicas¹⁹⁷.

La representación voluntaria no suple la falta de capacidad de obrar del sujeto, puesto que el representado en estos casos no carece de ella, sino que acude a este sistema como método eficaz de gestión de sus relaciones con la Administración Tributaria¹⁹⁸.

“1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos.

3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

5. Para la realización de actuaciones distintas de las mencionadas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca.

6. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.

7. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente”.

¹⁹⁶ Un estudio de la representación en Derecho Tributario puede verse en Álvarez Martínez, J. *La representación en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1.995.

¹⁹⁷ LACRUZ define la representación en estos términos: “Una persona representa a otra cuando actúa facultada por ella o por la ley, como si fuera ella, en nombre de ella y por consiguiente recayendo en ella las consecuencias de los actos jurídicos realizados en esas condiciones”. Lacruz Berdejo, J. L. *Elementos de Derecho Civil* (tomo I, vol. 2º), Dickinson, Madrid, 2.004, p.221.

¹⁹⁸ Para ALVAREZ MARTÍNEZ, una definición de representación podría ser lasiguiente: “Instituto jurídico en virtud del cual una persona, representante, gestiona asuntos ajenos actuando en interés de otra, representado, estando autorizada a tal fin por el propio representado o en su caso por la ley, de forma que los efectos jurídicos de su actuación se producen en la esfera jurídica de éste”. Álvarez Martínez, J. *La representación...*, op.cit. p.22.

4.3.1 Representación voluntaria.

Los procedimientos administrativos y tributarios no precisan la asistencia de los interesados por especialistas en derecho. Lo cierto es que la práctica corrobora que los contribuyentes hacen una utilización profusa de representantes voluntarios que a su vez suelen ser los asesores fiscales¹⁹⁹.

El frecuente recurso a la representación voluntaria en el ámbito tributario, a nuestro juicio, puede deberse a la generalización de la figura de la autoliquidación, que obliga al contribuyente a cuantificar la deuda tributaria para posteriormente ingresar su cuantía en el tesoro. Las exigencias derivadas de la autoliquidación, unidas al aumento de obligaciones tributarias para con la Administración, han provocado que los administrados confíen sus relaciones jurídico-fiscales a un tercero -el representante que, además de la representación propiamente dicha, ejerce funciones de liquidación y en general de gestión tributaria-²⁰⁰.

Las funciones que se encomiendan al representante quedarán acreditadas mediante “poder”. Dicha acreditación a través de “poder bastante” no se exige en todas y cada una de las actividades que el representante pueda llevar a cabo a favor de su representado, sino que sólo será necesario en aquellos casos regulados por la Ley. A este extremo se refiere el art. 46.2 LGT cuando regula:

“Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente”.

¹⁹⁹ Sobre el tema de la representación puede consultarse Fernández Martos y Bermúdez Cañete, E. *Manual práctico sobre la capacidad y representación de todas las personas jurídicas*, Dickinson, Madrid, 1.993.

²⁰⁰ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS ha expresado con acierto que la notificación infructuosa con el representante deberá intentarse con el interesado. Cfr. Zabala Rodríguez-Fornos, A. “Apuntes sobre el nuevo régimen de notificaciones tributarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 99, 1.999, p.79.

A este respecto, el documento donde se especifican las facultades del representante voluntario cobra especial relevancia, ya que éste se erige en figura legítima para recibir notificaciones. No obstante, dicha legitimidad vendrá dada por la corrección jurídica del mandato o poder. Son innumerables las notificaciones que han sido calificadas de defectuosas debido a un documento acreditativo de la representación incorrecto o insuficiente. Debemos clarificar ahora y con base en el art. 46.3 LGT - precepto que especifica la ausencia del poder para actos de trámite- que, aunque la notificación sea un acto de esta especie, si el mismo está inmerso en un procedimiento para el que el poder es requerido y éste adolece de algún defecto, la notificación derivada de las actuaciones del mismo será por ello ineficaz²⁰¹.

El TS en Sentencia de 18 de octubre de 1.995 declaró inválida la notificación de las actas de la inspección al sujeto pasivo a través de su representante. La justificación de la invalidación de las notificaciones encontraba su base en la existencia de un documento de apoderamiento en el que faltaban elementos tan esenciales como el concepto para el que se faculta a actuar al representante y el lugar y fecha del otorgamiento.

Una cuestión controvertida en la doctrina es la referida a la acreditación del poder de representación. Se suscita la duda acerca de si basta acreditar el poder una sola vez para todo el procedimiento, o, si por el contrario, es necesario hacerlo valer para cada una de las actuaciones llevadas a cabo por el representante. En este sentido, GARCÍA NOVOA ha sostenido que “debe optarse por entender que, acreditada la notificación para recurrir, las sucesivas actuaciones podrán entablarse con el representante, así como las notificaciones de los distintos actos que surjan a lo largo del procedimiento, siguiendo la regla general de que, otorgada fehacientemente la representación respecto a la actuación inicial de un determinado procedimiento, la

²⁰¹ La STS de 21 de mayo de 1.994 (RJ 1994/3532) y la STS de 7 de mayo de 1.994 (RJ 1994/3492) asientan doctrina en el sentido de no considerar como actos de mero trámite todas las actuaciones para las que no se exige la acreditación de la representación con poder bastante, confeccionando una especie de actos para los que no se exige la obligación de acreditación fehaciente, pero que al no considerarse de mero trámite requieren la existencia de garantías específicas en lo que se refiere a la prueba de la representación. Estos actos que no se consideran de mero trámite, aun siéndolo aparentemente, son aquellos que imponen una actuación personalísima del sujeto pasivo y “cuyas consecuencias pueden resultar irreparables para los afectados, sobre todo si son sujetos pasivos tributarios”.

Administración podrá seguir las demás actuaciones con el representante, si no constase manifestación en contrario. Así lo reconoce la Sentencia del TSJ de Galicia de 29 de octubre de 1.993 (JT 1993/1281), en la que se señala que no hay inconveniente en admitir que, cuando se ha apoderado al representante para facilitar datos requeridos por la inspección o firmar actas, nada impide que se le dirija la notificación”²⁰². Y sigue exponiendo que “Sin embargo, la situación es distinta cuando la representación que se ha otorgado previamente no afecta sólo a la notificación de la resolución del procedimiento para el cual tal representación se ha concedido, sino a la recepción de la notificación de otro acto previo, resolutorio de un procedimiento distinto. Sería, por ejemplo, el caso en que el destinatario de un acto de liquidación concediese representación para la interposición de un recurso contra el mismo, de modo previo a la recepción de su notificación; notificación que será presupuesto previo para la interposición o desistimiento del recurso. En este caso, es evidente que la liquidación sólo se notificará al representante si éste acredita tal representación; de lo contrario la Administración está obligada a notificar al interesado. Y aquí la necesidad de acreditar la representación es indudable. Ya que la notificación, en tanto destinada a poner en conocimiento el contenido del acto y permitir su cumplimiento o la reclamación contra el mismo, no puede ser catalogada como acto de mero trámite. No funcionará respecto a la notificación la presunción de representación contemplada en el artículo 43.2 ²⁰³«in fine» de la LGT”²⁰⁴.

Por último, la jurisprudencia ha puesto de relieve que la dilación del conocimiento de la notificación por parte del representado por causa de finalización de la relación de apoderamiento que unía a aquél con el representante -con posterioridad a la notificación-, no afecta a la validez y eficacia de la comunicación practicada con el apoderado, al no ser imputable la demora a la Administración Pública²⁰⁵.

4.3.2 Representación legal.

La LRJPAC guarda silencio acerca de las notificaciones a personas jurídicas. Ha sido ésta una cuestión resuelta por la jurisprudencia del TS. En este sentido, será el

²⁰² García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.57.

²⁰³ El precepto citado se refiere a la LGT de 1.963.

²⁰⁴ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.57.

²⁰⁵ Cfr. la STS de 23 de febrero de 1.983.

representante legal de lammmmmmmmmm persona jurídica el encargado de recibir válidamente las notificaciones. Es asimismo la jurisprudencia la que ha ido elaborando una doctrina bastante flexible, admitiendo en ocasiones, por ejemplo, la notificación postal entregada en el domicilio social a la persona que se encontraba en él y que fue calificada como “dependiente” por el cartero y con la aceptación de tal cualidad mediante la firma estampada debajo de su nombre ²⁰⁶.

Una quiebra a este principio general es la que nos aporta MADRIGAL GARCÍA, al exponer que “si la persona jurídica ha comparecido en las actuaciones de las que se derivan los actos o resoluciones que han de ser notificados, la notificación se dirigirá a la persona física que haya comparecido ante la Administración asumiendo su representación”²⁰⁷. Actuando de esta forma se respetará el principio de seguridad jurídica en su vertiente de confianza legítima de los contribuyentes o administrados en general, puesto que las actuaciones de la persona física que ha comparecido crean una apariencia de derecho a ser notificada de las fases del procedimiento abierto contra la persona jurídica.

En ocasiones, las notificaciones a personas jurídicas encuentran una pluralidad de posibles sujetos receptores. Así ocurre en las sociedades mercantiles en quiebra, en las que debe dirigirse las notificaciones a los síndicos, según las SSTS de 7 de febrero de 1.902 y 5 de febrero de 1.903. Y, si se trata de un supuesto de suspensión se notificará a los interventores.

Existen supuestos de representación legal de una persona jurídica en los que es necesario realizar una doble notificación y casos en los que debido a la imposibilidad de nombrar representante se producirá una multiplicidad de actos de notificación. En este sentido, MADRIGAL GARCÍA, con base en la STS de 11 de junio de 1.991, opina que “en el supuesto de que en una persona física concorra la cualidad de interesado por sí y además sea el representante de una persona jurídica y el procedimiento se haya iniciado de oficio, es necesario que se practique una doble notificación. La falta de notificación a

²⁰⁶ Como muestra de la flexibilidad expuesta, podemos aportar la Sentencia del TSJ de Murcia de 3 de marzo de 1.999 (JT 1999/708) que admite la notificación ante cualquier persona que se encuentre en el domicilio de una sociedad, una vez determinada la ausencia del representante legal, siempre y cuando se le identifique; igualmente, la Sentencia del TS de 29 de junio de 1.998 (RJ 1998/5040) niega que la notificación en la sede social de la empresa suponga cumplir de alguna manera con la legalidad, cuando no se identifica a quien se ha hecho cargo de la misma.

Vid. en esta misma línea la STS de 23 de marzo de 1.987 (RJ 1987/2076).

²⁰⁷ Madrigal García, C. “Eficacia de los actos administrativos...”, op.cit. p.233.

cualquiera de ellos-la persona física o la jurídica-traería como consecuencia que el recurso interpuesto por la persona no notificada contra el acto notificado a la otra, no pueda ser calificado de extemporáneo aunque se hubiese rebasado el plazo legal para su interposición”²⁰⁸. Y continúa: “lo mismo sucederá en el caso de las denominadas sociedades mercantiles irregulares, que al no estar inscritas en el Registro Mercantil, no gozan de personalidad jurídica, y por tanto, carecen de representante legal, lo que obliga a que la notificación, en los procedimientos iniciados de oficio, se tenga que dirigir a cada uno de los miembros de tales sociedades que sean conocidos o deban ser conocidos por la Administración”²⁰⁹.

5. EL RECEPTOR DE LA NOTIFICACIÓN

5.1 Regulación legal.

Como hemos expresado a lo largo de la exposición, son varios los sujetos que conforman la parte pasiva de la relación jurídica que nace con toda notificación. En el presente epígrafe estudiaremos la posibilidad legal existente en nuestro Ordenamiento Jurídico consistente en la recepción de la notificación por persona distinta del interesado o su representante.

La ampliación de la legitimidad pasiva para recibir notificaciones ha sido abordada por la Ley 58/2003, en su art. 111. En nuestra opinión, este tratamiento legal responde en primer lugar, a la necesidad de proteger el principio de eficacia de la Administración Pública (art. 103 CE), evitando maniobras elusivas de la recepción de la notificación por parte de sus destinatarios que retrasen de este modo la ejecución del acto a notificar²¹⁰. En segundo lugar, se zanján determinadas polémicas

²⁰⁸ Por lo demás, también se ha admitido como válida la notificación de un acto relativo a una sociedad desaparecida como consecuencia de un proceso de fusión en el domicilio de la sociedad resultante de la fusión -STS de 17 de junio de 1.997 (RJ 1997/5351)-. Y en el caso de una sociedad irregular, también la STS de 12 de julio de 1.991 (RJ 1991/5995) estima correcta una notificación a un socio, pues en este caso “(...) resulta evidente que la notificación se practicó a quien tenía la condición de interesado”.

²⁰⁹ Madrigal García, C. “Eficacia de los actos administrativos...”, op.cit. p.233. Citado por Delgado García, A. M. *Las notificaciones...*, op.cit. p.109.

²¹⁰ En esta misma línea, véase García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.64.

jurisprudenciales acerca de la idoneidad del portero o empleado de finca urbana para hacerse cargo del documento notificadorio²¹¹. El precepto versa como sigue:

”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”²¹².

La primera consecuencia que se puede extraer de la regulación contenida en el precepto transcrito es la mencionada ampliación sustancial de los sujetos legitimados para recibir la notificación. La alusión a los empleados y porteros constituye una novedad de la actual LGT que se colige de su comparación con el art.105.4 de la ley de 1.963. En la regulación ya derogada sólo podía hacerse cargo de la notificación cualquier persona que se hallase en el domicilio e hiciera constar su identidad.

De todas formas, convenimos con JABALERA RODRÍGUEZ en que la ampliación es excesiva desde el punto de vista de la seguridad jurídica. La autora expresa que el precepto amplía sustancialmente las personas legitimadas para recibir notificaciones, calificando tal regulación de “amplio, ya que se incluye a cualquier persona que mantenga un vínculo laboral, debemos presumir que estable en cierta medida –y no meramente temporal, puntual o accidental- con la comunidad de propietarios, como puedan ser el servicio de limpieza de la comunidad o de mantenimiento de zonas comunes (piscina, garaje, jardines, ascensores, etc). No puede

²¹¹ LÓPEZ MERINO ha expresado que “el Derecho estará próximo a la realidad cuando establezca que la recepción se produce con la lectura y entrega de la copia del mensaje al propio destinatario personalmente. Pero se alejará de ella para asegurar unos efectos cuando diga que la recepción del mensaje por una persona mayor de edad que habite en el domicilio del destinatario equivale a la del mismo interesado. Más se alejará cuando vaya ampliando la esfera de perceptibilidad, entendiendo sucesivamente que es válida la recepción de un vecino, la publicación de edictos en el tablero del Ayuntamiento o la publicación en el Boletín Oficial de la Provincia. Ficción y presunción son instrumentos jurídicos indispensables”.

López Merino, F. “El concepto de notificación...”, op.cit. pp.48-49.

²¹² La jurisprudencia ha especificado que la posibilidad de entrega de notificaciones a terceros receptores es fruto del principio de celeridad. Entre otras, pueden consultarse las SSTs de 27 de enero de 1.992 y 23 de septiembre de 1.994 (RJ 1994/6881).

compararse la relación o vínculo de proximidad que se mantiene con el portero del edificio (entre cuyas obligaciones laborales se encuentra normalmente recibir la correspondencia destinada a los propietarios e inquilinos del inmueble), y que constituye precisamente el motivo por el que se le ha legitimado jurisprudencialmente (y ahora también por la norma tributaria) para hacerse cargo de la notificación, con la relación que se mantiene con estos otros sujetos vinculados laboralmente a la comunidad de propietarios. En estos casos, es menos razonable presumir que la notificación llegará finalmente a su destinatario²¹³.

Por otra parte, el único requisito exigido por la Ley para que cualquier persona que se encuentre en el domicilio del interesado o su representante pueda recibir la notificación es que éste haga constar su identidad. Esta premisa se advierte también como requisito exclusivo en el art. 59 de la LRJPAC, en contra de lo que hacía a este respecto la LPA de 1.958, que en su art. 80.2 requería, además de la aportación de los datos personales del depositario del documento notificadorio, un vínculo de parentesco y la razón de permanencia en el domicilio del interesado.

Otra novedad que se ha producido con la nueva LGT ha sido la referida al lugar en el que se puede encontrar el sujeto receptor no destinatario. Con anterioridad a la promulgación de dicho texto legal, tanto en la normativa tributaria, como en la administrativa el sujeto al que se le entregaba la notificación debía encontrarse en el domicilio del interesado para que la recepción fuese eficaz. Actualmente, la entrega al no destinatario puede realizarse bien en el domicilio del interesado o su representante, bien en el lugar que ambos hayan elegido como idóneo para la práctica de la notificación. Es más, en nuestra opinión, cabe interpretar por la sintaxis del art. 111.1 LGT que, incluso la recepción de la notificación por el portero o empleado de los destinatarios no obliga a que éstos se encuentren en el domicilio de los mismos. Basta con que se hallen en alguna de las dependencias del inmueble para cuyos inquilinos trabajan.

De lo expuesto hasta el momento surgen determinadas cuestiones interpretativas de gran importancia. Por un lado, la innecesariedad en la normativa actual de un vínculo

²¹³ Jabalera Rodríguez, A. “La notificación...”, op.cit. p.833.

de parentesco o de la justificación de la razón de permanencia en el domicilio puede ralentizar la finalidad de toda notificación, esto es, la puesta en conocimiento del interesado de los actos y resoluciones que le afectan. Por otra parte, las opciones contempladas en el precepto que analizamos se deben a la intención, por parte del legislador tributario, de salvaguardar el principio de eficacia de las Administraciones públicas, con lo que se podría provocar una pugna, en palabras de GARCÍA CALVENTE, entre eficacia y derechos de los administrados.

La alternativa de entrega en el domicilio del interesado o en el lugar señalado a tal fin podría hacer surgir situaciones de inseguridad jurídica. Esta circunstancia, unida a la falta de precepto sobre la capacidad para recibir notificaciones y al cúmulo de presunciones que tienen que coincidir para que la misma llegue al conocimiento efectivo de su real destinatario, nos obliga a tratar estas cuestiones pormenorizadamente en las líneas que siguen.

5.2 Efectos de la notificación entregada a terceros no destinatarios.

El régimen contemplado en el art. 111.1 LGT es flexibilizado al utilizar la expresión “podrán hacerse cargo”. De esta forma, el agente notificador se verá obligado ante la negativa de la persona que se encuentre en el domicilio o en el lugar señalado al efecto, a reiterar la práctica de la notificación hasta dar con el interesado. Dicha negativa conllevaría una ralentización de las tareas de realización material de las notificaciones en detrimento de la eficacia administrativa.

La expresión recogida mediante el sintagma “cualquier persona” pone de relieve que, actualmente, el agente notificador podrá entregar la notificación a la primera persona que encuentre en los lugares contemplados legalmente. Como ha quedado de manifiesto ni la normativa tributaria, ni la administrativa exigen que ésta mantenga algún vínculo con el interesado, y ni siquiera que justifique su razón de permanencia en el domicilio del mismo. En base a dicha previsión pueden darse situaciones paradójicas de difícil comprensión. Por ejemplo, que se pueda hacer cargo del documento notificadorio un operario que se halle en el domicilio aunque en el inmueble se encuentren personas que guarden un vínculo de parentesco con el interesado. La expresión cualquier persona facilita la práctica de la notificación por el agente

notificador, quien no tiene que realizar un interrogatorio acerca de determinados extremos ya apuntados y que realizará efectivamente su labor mediante la entrega física de la notificación al receptor y a través de la comprobación de los datos de identificación personal del mismo en el acuse de recibo. En este sentido, resulta palpable la protección de la eficacia administrativa, aunque no quede tan clara la tutela de las garantías de los administrados.

A raíz de lo expuesto hasta ahora, siguiendo las tesis del Tribunal Constitucional, somos partidarios del respeto riguroso del requisito de la identificación del receptor de la notificación, puesto que de esta manera podrá hacerse efectivo el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE. Actualmente, el requisito que analizamos ha adquirido gran importancia, ya que la identificación, como ha quedado expuesto, ha sufrido importantes recortes al desaparecer, con la LRJPAC la necesidad de justificar el vínculo de parentesco y la razón de permanencia en el domicilio. En base a esta argumentación, el TC se ha pronunciado en torno a los actos de comunicación procesal y ha declarado que la notificación por correo certificado con acuse de recibo practicada a un tercero requiere, para que surta efectos legales, las mismas garantías de seguridad y certeza sobre la personalidad de quien las ha recibido que las exigidas en los supuestos que las diligencias no se entiendan con el interesado²¹⁴. En otra de sus Sentencias, el TC afirma que los órganos judiciales deben asegurarse de la recepción de la notificación por el interesado y dicho aseguramiento será verificado mediante la plena identificación de la persona receptora de la notificación en el acuse de recibo²¹⁵. Este requisito quedará válidamente cumplimentado con la constancia en dicho documento de sus datos personales circunscritos al nombre y dos apellidos, así como el DNI. Esta cuestión queda reflejada en la doctrina del TS al exponer, en relación al art.80.2 LPA, que, si practicada la notificación domiciliaria por correo con acuse de recibo no se hubiese hecho constar el DNI, conllevaría una falta de garantías que la notificación pudiera llegar a manos del destinatario. En tales condiciones no se hubiese podido declarar la legalidad de la notificación²¹⁶.

²¹⁴ SSTC 41/1.989 (RTC 1989/41) y 216/1.989 (RTC 1989/216).

²¹⁵ SSTC 39/1.987 (RTC 1987/39), 41/1.987 (RTC 1987/41) y 41/1.989 (RTC 1989/41).

²¹⁶ SSTS de 9 de diciembre de 1.985 (RJ 1985/6382), 9 de mayo de 1.986 (RJ 1986/4395) y 22 de marzo de 1.990 (RJ 1990/2110).

La jurisprudencia sigue, en determinados pronunciamientos, exigiendo la existencia de un vínculo de parentesco entre el interesado y la persona que recibe la notificación. El precepto que sirve de base a tal interpretación lo encontramos en el Reglamento del Servicio de Correos -concretamente en el art. 271-, actualmente sustituido por el art.41.3 del RSP que elimina dicho requisito de su regulación. En nuestra opinión, el vínculo de parentesco dota a la práctica de la notificación y a su recepción de seguridad jurídica, ya que puede derivarse una alta probabilidad de entrega efectiva del documento notificadorio del receptor al interesado. Por ello consideramos acertadas las consideraciones de la jurisprudencia en aras a hacer renacer un requisito de la realización material de la notificación, ya derogado por la LRJPAC.

Otro aspecto fundamental para la identificación de la persona receptora es el constituido por la firma de éste en el acuse de recibo. La jurisprudencia del TC viene afirmando que no tiene suficiente fuerza probatoria cualquier firma ilegible que figure en el acuse de recibo²¹⁷. A este respecto la doctrina del TS exige que la identificación sea “completa”, lo que incluye, nombre y dos apellidos²¹⁸.

La incorrección de la firma puede originar una notificación defectuosa y provocar la necesidad de que la Administración se vea en la obligación de repetir el trámite al interesado o su representante, circunstancia que acarrea la paralización de los efectos del acto al que se da traslado. En este sentido, deberá probarse la validez y autenticidad de la firma que consta en el acuse de recibo para dar por válida la notificación practicada. En materia de prueba debemos afirmar que imperan las mismas reglas que para todo el Ordenamiento Jurídico, esto es, la carga probatoria de cada aspecto corresponde a quien afirma su validez, (art.105 LGT)²¹⁹.

La aplicación del régimen general en materia de prueba a la identificación nos parece aceptable, puesto que en base a su aplicación, será la Administración que afirma la veracidad de una determinada firma la que deba probar tal aspecto, puesto que de lo contrario se provocaría una situación de indefensión de los administrados no permitida por la CE, fundamentalmente en lo atinente al principio de tutela judicial efectiva.

²¹⁷ SSTC 39/1.987 (RTC 1987/39), 41/1.987 (RTC 1987/41) y 41/1.989 (RTC 1989/41).

²¹⁸ SSTS de 2 de diciembre de 1.991 (RJ 1991/9553) y 20 de enero de 1.995 (RJ 1995/1130).

²¹⁹ Vid. la STS de 18 de julio de 1.997 (RJ 1997/6195).

Además, actualmente la Administración goza de medios eficaces para poder contrastar dicho aspecto, debiendo desarrollar por exigencias jurisprudenciales una mínima actividad probatoria en base a una razonable diligencia²²⁰. Con apoyo en la jurisprudencia, la capacidad de averiguar la autenticidad de una determinada firma se funda en la comparación de ésta con las que obren en el expediente de la misma persona. Este cotejo no precisa grandes esfuerzos, sino que basta con una mínima actividad probatoria.

5.3 Capacidad del receptor.

Tanto la LGT como la LRJPAC guardan silencio acerca de la capacidad requerida al receptor para que la notificación se entregue efectivamente²²¹. Por su parte, la jurisprudencia viene exigiendo unas condiciones generales de capacidad para asumir la obligación jurídica derivada de la entrega en el receptor de la notificación²²².

Por su parte, el TSJ de Madrid en Sentencia de 6 de julio de 1.995 considera válida una notificación practicada por un receptor plenamente identificado porque “el Legislador supone que una persona ligada al destinatario de la notificación por lazos de parentesco y de confianza, hasta el punto de permanecer en su domicilio en su ausencia, siempre que reúna las condiciones generales de capacidad debe asumir la obligación jurídica derivada de la notificación”²²³.

La primera corriente propone averiguar la idoneidad del sujeto receptor mediante un interrogatorio que debe llevarse a cabo por el agente notificador. Estimamos que depositar esta función en la persona del agente notificador resulta una

²²⁰ Véase la STC de 26 de abril de 1.999 (RTC 1999/78).

²²¹ Cfr. Botella García, A. “La capacidad en el orden tributario”, *Estudios de Derecho Tributario* (vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, 1.979.

²²² En la Sentencia del TS de 20 de enero de 1.995 se afirma que “además de ignorarse la plena identidad de la persona receptora, se desconoce si goza de la capacidad suficiente para cumplir las obligaciones que con la recepción de la notificación asume frente a terceros”.

²²³ Ambas sentencias han sido comentadas en Hernánz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.141.

carga excesiva, ya que debería convertirse en un pseudopsicólogo con cualificación para analizar el comportamiento del potencial receptor²²⁴.

La segunda posición doctrinal, a la cual nos adherimos, fundamenta la capacidad del sujeto en el elemento objetivo de la edad. A este respecto, debemos tener en cuenta que en nuestro Ordenamiento Jurídico-Tributario no existe precepto alguno que regule la cuestión de la edad. Será preciso acudir a otras fuentes del derecho, en este caso a las fuentes del derecho administrativo y común. Esta interpretación ha hallado soporte en la doctrina jurisprudencial al afirmar lo siguiente:

“El ordenamiento jurídico y sus normas de aplicación debe ser concebido como un todo, de suerte que la ausencia de precepto en algún sector específico del mismo, susceptible de regular la situación de hecho allí contemplada, lejos de provocar la advertencia de un vacío legal o normativo ha de ayudarnos a solicitar la ayuda del derecho supletorio....”.

En el fragmento transcrito se desliza el principio de completud del Ordenamiento Jurídico que obliga a los intérpretes de las normas a deducir respuestas normativas del conjunto del Sistema Jurídico. A este respecto, los autores partidarios del método objetivo de capacitación suelen bifurcarse. Para algunos, la clave de la edad residía en el art. 214 del Reglamento de Servicio de correos que exigía como edad mínima para recibir notificaciones los catorce años. Actualmente, esta cuestión viene regulada por el art.41.3 Del RSP que elimina de su regulación dicho requisito. Otros autores, en cambio, hacen uso de la Ley de Enjuiciamiento Civil cuyo articulado mantiene los catorce años para la recepción de dichos documentos²²⁵.

²²⁴ La STSJ de Castilla la Mancha de 25 de noviembre de 2.003 en un supuesto de notificación de actuaciones en el procedimiento sancionador anula las notificaciones porque fueron practicadas con el contribuyente que había sido declarado judicialmente incapaz. Concluye el Tribunal que en estos supuestos las notificaciones deben ser practicadas con el tutor del incapacitado.

²²⁵ La STS de 12 de noviembre de 1.984 (RJ 1984/5766) declara nulas y defectuosas algunas notificaciones por encontrar ineptitud en el interesado para comprender y entender el contenido de las mismas.

En cualquier caso, somos partidarios de este sistema objetivo de capacitación del sujeto receptor, puesto que con él se evitarán problemas de calificación en manos de los agentes notificadores. El ineluctable subjetivismo que esta atribución comportaría puede contradecir el sistema de garantías objetivas en que se basa la regulación de las notificaciones en el Derecho español.

5.4 Recepción de notificaciones por empleados del interesado o su representante. Especial referencia a los empleados de finca urbana.

El art. 111 de la LGT pone fin a una polémica doctrinal y jurisprudencial acerca de la idoneidad de la recepción de la notificación por empleados del inmueble de la persona destinataria de la notificación. No podemos ahondar ahora en cuestiones referidas al domicilio, puesto que éstas tienen un concreto lugar de análisis en la presente investigación.

En cambio, sí podemos afirmar desde este momento que el domicilio del interesado, en líneas generales, cuando éste es persona física, queda constituido por su residencia habitual²²⁶. El domicilio de persona jurídica se materializa en su domicilio social. Ahora bien, siendo éstos los lugares habituales de entrega de las notificaciones, debemos averiguar las condiciones jurídicas idóneas para la recepción de notificaciones por personas empleadas en dichos domicilios e incluso en sus dependencias.

Aunque la nueva regulación de la LGT regula que los empleados de los inmuebles en los que habita el destinatario están legitimados para recibir notificaciones, este tema ha suscitado gran polémica durante décadas. El TS entendió que no existía seguridad en la recepción de la notificación por el destinatario cuando ésta no se entregaba personalmente al sujeto pasivo, sino al que dijo ser portero de la finca sin resultar constancia cierta de que éste entregase la notificación en la fecha en la que en el recibo consta. En la jurisprudencia aportada subyacen varias conclusiones teniendo en cuenta la regulación jurídica entonces vigente. El TS centraba sus esfuerzos en salvaguardar la finalidad práctica de toda notificación, esto es, la puesta en conocimiento al interesado de los actos y resoluciones que les afectan. Esta línea jurisprudencial, por otra parte, se consolida a la luz de la regulación existente con la LPA de 1.958. Su art. 80.2 exigía un vínculo de parentesco y la razón de permanencia en el domicilio para que la recepción de la notificación por persona distinta del interesado o su representante fuese válida. De esta regulación se infería que, de un lado, el portero no guardaba ningún vínculo de parentesco con el destinatario del documento

²²⁶ Al respecto puede consultarse de Juan Peñalosa, J. L. “La residencia y el domicilio en la LGT”, *Crónica Tributaria*, nº 50, 1.984, pp.65-66.

notificatorio; de otro, que serían excepcionales las situaciones en las que el portero se podría encontrar en el domicilio del destinatario y, por ello, no estaba en condiciones de justificar su permanencia en dicho lugar. En resumen, la jurisprudencia basaba sus argumentaciones en las circunstancias derivadas del sistema de garantías que acompañaban la práctica material de toda notificación.

Con posterioridad la jurisprudencia ha transitado por caminos más favorables a la admisión de la recepción de las notificaciones por porteros de finca urbana. La base de dicha aceptación se fundamenta en el análisis de las concretas labores que el portero realiza. Así, entre dichas funciones, la doctrina de nuestros tribunales especifica la recogida y reparto del correo. Además reitera que resulta evidente que en la actual estructura urbanística de las ciudades, la relación entre vecinos de inmuebles en régimen de propiedad horizontal y los carteros notificadores en general, tienen lugar a través de los porteros, por lo que han de admitirse las notificaciones recibidas. La jurisprudencia especifica un vínculo claro entre el portero y los destinatarios de las notificaciones para los que trabaja, ya que el vínculo de dependencia entre ambas figuras no tiene que ser exclusivo respecto del destinatario. Es suficiente la vinculación directa e inmediata, pero múltiple del portero con copropietarios o simplemente vecinos del edificio.

En esta línea, se admite como válida la notificación por correo en cuyo acuse de recibo consta la firma clara de un familiar, vecino e incluso del portero, siempre que dichas personas queden correctamente identificadas en el acuse de recibo. Por ello, el único requisito que exige la jurisprudencia en estos casos es la plena identificación de la persona receptora, no siendo suficiente a este respecto la mención, en el acuse de recibo de la expresión “portero” sin firma alguna. A estos efectos, lo correcto es seguir las reglas básicas de identificación que exige la constancia del nombre, dos apellidos, DNI y firma de la persona receptora.

En definitiva, la plena identificación se erige en requisito fundamental, muy especialmente en la recepción de documentos noticiosos por los porteros. Esta trascendencia queda justificada por el hecho de que estos empleados se convierten, en principio, en depositarios de tales documentos y, posteriormente en transmisores de los mismos. Estas circunstancias facilitarán un correcto cumplimiento de la finalidad de toda notificación.

Por último, debemos reseñar nuestra opinión acerca de la ubicación del portero en la recepción de la notificación. En este sentido, algunos autores, entre ellos GARCÍA CALVENTE, advierten que el portero debe encontrarse en el domicilio del interesado o su representante para que la entrega material de la notificación sea posible, circunstancia que ya se desprendía del art. 105.4 de la anterior LGT. Por nuestra parte, de la actual superación del domicilio como lugar habitual de práctica de notificaciones y de la interpretación de los tribunales acerca del concepto de domicilio –no sólo la morada en sí, sino también sus dependencias- extraemos como conclusión la posibilidad de recepción de la notificación por el portero, bien en el domicilio propiamente dicho, bien en las dependencias o lugares comunes de éste. En cualquier caso, no creemos que la entrega en lugar distinto del domicilio propiamente dicho, pero dentro de las dependencias, reste garantías a la práctica de las notificaciones. La exigencia de la plena identificación y las consecuencias favorables que de ella se desprenden quedan salvaguardadas en todo caso.

6. EL RECHAZO DE LAS NOTIFICACIONES.

6.1 Régimen jurídico

Tanto la normativa administrativa como la tributaria reconocen diferentes supuestos en los que la notificación personal, normalmente realizada mediante el servicio de correos, resulta infructuosa²²⁷. En primer lugar, los arts. 59 LRJPAC. y 111 LGT recogen la posibilidad de recepción de la notificación por un tercero que se halle en el domicilio del interesado y haga constar su identidad. En este primer supuesto, la aparente imposibilidad de practicar la notificación de forma personal queda subsanada a través de la figura del tercero receptor, convirtiéndose el mismo en mediador entre la Administración tributaria y el destinatario de la notificación. Esta configuración jurídica posibilita la consecución de la finalidad de toda notificación, cual es la transmisión a los interesados de los actos y resoluciones que le son propios, aun cuando ello se produzca a través del tercero mediador.

²²⁷ Puede consultarse Arroyo García, J. “La resistencia en las notificaciones administrativas”, *El Consultor*, nº 34, 1.967.

Además, ambas esferas legislativas contemplan también la figura de la notificación intentada y frustrada, debido en esta ocasión a situaciones de CARÁCTER objetivo –así el desconocimiento del paradero del contribuyente-. Tras la verificación exhaustiva de dicho desconocimiento -mediante la certificación correspondiente a los intentos necesarios-, en materia tributaria, se citará por anuncios al obligado tributario para que comparezca y así proceder a su notificación. Sabemos que, si transcurrido el plazo que la LGt contempla para su comparecencia la misma no se produce, la notificación se entiende realizada a todos los efectos. Esta opción legislativa no está pensada para negativas del destinatario a recibir la notificación, sino para circunstancias objetivas que impiden la práctica material de la misma²²⁸.

Debemos distinguir dos momentos respecto a esta regulación: por una parte, ante el primer intento frustrado en la entrega material de la notificación, se procede a publicar a través de anuncios la necesidad de comparecencia del obligado tributario. Si esto ocurre, esta comparecencia y la notificación se convertirán en momentos coincidentes; por el contrario, si la comparecencia no tiene lugar, la notificación se entiende efectuada, continuando el procedimiento con todos sus efectos. En esta segunda fase no se corrobora la finalidad de la notificación, puesto que el destinatario nunca conocerá el contenido de la misma.

Las dos situaciones descritas anteriormente difieren en su régimen jurídico de la posibilidad de que la notificación sea rechazada por el destinatario. Esta figura no era contemplada por la Ley de Procedimiento Administrativo de 1.958, por lo que tal laguna jurídica era aprovechada por los destinatarios de las notificaciones para evitar la producción de efectos que se desplegaban con su correcta entrega. En las notificaciones realizadas mediante el servicio de correos –que, por otra parte, era el método más frecuente-, se aplicaba el art. 4 del Decreto de 2 de abril de 1.954 y el art. 206 del Reglamento de los servicios de correos de 14 de mayo de 1.964. Dichos preceptos establecían que en caso de negativa de la recepción por el interesado se intentaría la entrega en el reparto siguiente, y, si fuera posible, por distinto cartero. Igualmente, estos preceptos advertían que, rehusada la notificación dos veces, se extendería nota en la que

²²⁸ Díez Moreno, F. “Las notificaciones por anuncios...”, op.cit. pp.155-159.

se hiciese constar tal circunstancia. Admitieron esta solución las SSTS de 28 de octubre de 1.968 y 14 de septiembre de 1.988, así como la Resolución del TEAC de 27 de octubre de 1.993. La última de las citadas expresaba:

“La Administración deberá catalogar esos rehúses como intentos de notificación y proceder en consecuencia, es decir, realizar la notificación con testigos, o agentes notificadores, o por medio de edictos y no proceder a la continuación del procedimiento sin más trámites” (Considerando 5).

Para el profesor GARCÍA NOVOA, “lo que hacían estas disposiciones era poner coto a la pretensión de entender efectuada la notificación, introduciendo la obligación de intentar de nuevo la notificación, aunque a partir de este segundo intento la notificación se entendería realizada, continuándose la tramitación del expediente”. Sigue exponiendo este mismo autor que “en el caso de liquidaciones tributarias, una vez transcurrido el plazo de ingreso voluntario, se procedería a iniciar el procedimiento ejecutivo”.

Con la intención de suplir las inadecuadas consecuencias jurídicas que se podrían desencadenar con la normativa analizada, la figura del rechazo recibe una regulación más detallada en el ámbito administrativo con la LRJPAC de 1.992 y en el ámbito tributario a través de las modificaciones de la LGT introducidas por la Ley 66/1.997 que da nueva redacción al apartado 5 del art. 105 y al art. 85.3 RPEA. En estos supuestos, se entiende realizado *ab initio* el trámite referido a la notificación, sin proceder a la publicación de anuncios para notificar por comparecencia. Por ello, el rechazo se convierte así en el instituto notificadorio que no comunica, que no traslada al interesado o su representante los actos y resoluciones que les afectan. No podemos eludir la mención al RPSP, habida cuenta de que desarrolla el precepto de la LRJPAC ya señalado. A este respecto, el Reglamento de los Servicios Postales en su artículo 43a) recoge el régimen jurídico de las notificaciones rechazadas o rehusadas, negándole un segundo intento de notificación, en los siguientes términos:

“No procederá un segundo intento de entrega en los supuestos siguientes:

a) Que la notificación sea rehusada o rechazada por el interesado o su representante, debiendo hacer constar esta circunstancia por escrito con su firma, identificación y fecha, en la documentación del empleado del operador postal.

En los supuestos previstos anteriormente, el empleado del operador postal hará constar en la documentación correspondiente la causa de la no entrega, fecha y hora de la misma, circunstancias que se habrán de indicar en el aviso de recibo que, en su caso, acompañe a la notificación, aviso en el que dicho empleado del operador postal hará constar su firma y número de identificación”.

Estamos en lo esencial de acuerdo con la solución otorgada por la citada Ley al caso aquí planteado que, por lo demás, conlleva la aplicación en este ámbito de la doctrina sentada por el propio TC:

“La omisión o defectuosa realización de los actos de comunicación procesal constituye violación de ese derecho fundamental (se refiere al art. 24.1 de la Constitución), siempre que con ello se impida a las partes litigantes llegar al conocimiento real que éstas necesitan para defender sus derechos en los procesos en que intervengan o deban intervenir, a no ser que la falta de ese conocimiento real tenga su origen y causa determinante en el desinterés, pasividad, negligencia o malicia del interesado” (STC 167/1.992, de 26 de octubre).

Perfilando esta línea argumentativa, el TS en su Sentencia de 16 de enero de 1.996 (RJ 1996/1238) desestima el reconocimiento de la existencia de un derecho, con amparo legal en nuestro Ordenamiento, a no aceptar una notificación. 111 Acerca de la Sentencia referida, la profesora GARCÍA CALVENTE considera que “no es que no exista este derecho, pues evidentemente no se puede obligar coactivamente a aceptar una comunicación de la Administración, pero no puede olvidarse que ese comportamiento tiene una consecuencia de enorme trascendencia: la notificación es considerada válida en un nuevo ejemplo de presunción de conocimiento. Y en nuestra opinión, así debe ser so pena de incurrir en un proteccionismo excesivo del contribuyente que dificultaría demasiado la aplicación del sistema tributario”.

A la luz de las consideraciones vertidas por la doctrina científica y por la jurisprudencia, podemos vislumbrar una interpretación acerca de los preceptos en materia de notificaciones en un sentido concreto²²⁹. A este respecto, lo que interesa, lo que hace derivar la eficacia del acto administrativo-tributario trasladado con la notificación, es el simple hecho de la recepción por el interesado o su representante, sin entrar en más pormenores acerca de la cognición del acto por los citados²³⁰.

Con GARCÍA CALVENTE, afirmamos que, de optar por el principio de la cognición, se produciría un retraso indeseable en la gestión tributaria entendida ésta en un sentido amplio y por ende del principio de eficacia de las administraciones públicas. Siendo esto aceptado y asumido en esta investigación, no nos resistimos a recordar la importancia del reforzamiento de un sistema de garantías férreo que asegure o fortalezca la constatación de la recepción efectiva por parte del destinatario: nos referimos básicamente a las posibilidades que arbitra nuestro sistema jurídico en relación a la recepción de la notificación por persona distinta de su destinatario y los problemas de prueba que dicha opción acarrea. El Tribunal Constitucional, en ocasiones, se ha posicionado a favor de las potestades y responsabilidades asumidas por las administraciones públicas y, a tenor de su jurisprudencia sobre notificaciones rehusadas, ha argumentado que “es indudable que tan dignos de protección son los derechos del notificado como los de la Administración, y está claro que los de ésta resultarían fácilmente vulnerados si por una actividad obstructiva del interesado a la hora de recibir sus comunicaciones se impidiera su actuación”.

Siguiendo con la evolución del régimen jurídico del rechazo, la LGT de 1.963 en su art.124.5 disponía lo siguiente:

“Cuando el sujeto pasivo, obligado tributario o su representante rehúsen recibir la notificación o cuando no sea posible realizar dicha notificación por causas ajenas a la

²²⁹ Un interesante comentario acerca de las presunciones de conocimiento en materia de notificaciones puede verse en Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. pp.367 ss.

²³⁰ En este sentido pueden consultarse las SSTs de 28 de mayo y 11 de diciembre de 1.997 (art.4297 y 9426).

voluntad de la administración, se estará respectivamente a lo dispuesto en el art.105 apartados 5, 6 y 7 de esta Ley”.

Comentando este precepto, el profesor GARCÍA NOVOA llama la atención acerca de la desconsideración en el precepto de las situaciones en que la frustración del intento de notificación personal se debe a causas imputables a la Administración Tributaria. Después de esta advertencia, el mismo autor arbitra la solución de entender no producido el trámite de notificación y, por ello, la Administración Tributaria, asumiendo su culpa, deberá repetir el trámite desde el inicio. Por su parte, el TS niega en la Sentencia de 24 de mayo de 1.989 que las afirmaciones de un cartero del servicio de correos tenga presunción de certeza, exigiéndose en esos casos, como establece el art.269 RSC la firma de dos testigos. De esta afirmación se extrae que no toda consideración del agente de correos en aras a consignar el rechazo de la notificación es válida.

El TSJ de Cantabria en su Sentencia de 9 de abril de 1.999 llega a la conclusión de que no se puede hablar de notificación nula o defectuosa, sino de falta de notificación cuando personado el funcionario de correos en el domicilio del interesado, ausente en ese momento, fue rehusada por el padre del mismo. En este sentido argumentaba el Tribunal que la posibilidad de rechazar la notificación no puede extenderse a quien no tiene conferida la representación del destinatario del acto²³¹.

Actualmente, esta cuestión se halla regulada en el art.59.4 LRJPAC con el siguiente tenor:

“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”.

En lo que afecta a las notificaciones en materia tributaria, el artículo

²³¹ Las dos Sentencias anteriores se han comentado por Hernánz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.148.

111. 2 LGT señala que el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma. Por su parte, el artículo 112 LGT, al regular la notificación por comparecencia, determina que, transcurrido el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente Boletín Oficial, sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado. Por último, el apartado 3 del mismo artículo 112 reza así:

“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 “.

6.2 Fundamento del rechazo.

Las notificaciones en general y las tributarias en particular contienen normalmente información que exige de los obligados tributarios un determinado comportamiento. En ocasiones, el comportamiento exigido puede consistir en el pago de una cantidad de dinero, materializada en una liquidación de signo positivo, o incluso puede contener la declaración de voluntad por parte de la Administración Tributaria de proceder a la ejecución del patrimonio del obligado en caso de que éste no realice el pago dentro de un lapso de tiempo que figura en la propia notificación. Por ello, el documento notificadorio, como demuestra la práctica, ha provocado generalmente cierto recelo en los destinatarios, que han ido confeccionando todo un entramado de acciones tendentes a esquivar la entrega efectiva de la notificación y, por ende, la producción de efectos del acto administrativo-tributario al que se da traslado. Estas maniobras han sido frustradas paulatinamente por la actividad normativa de los diferentes Legisladores, constituyendo prueba de ello el instituto del rechazo.

De lo que acabamos de exponer y sin perjuicio de posteriores conclusiones, postulamos que el instituto del rechazo nace como respuesta a las posibles frustraciones

del principio de la buena fe entre Administración Tributaria y obligado tributario, reforzando el principio de eficacia de las administraciones públicas, puesto que estimamos que en este caso el justo equilibrio que intentamos poner de manifiesto entre diferentes principios constitucionales en materia de notificaciones debe conducir a conclusiones favorables a la Administración Pública -que obviamente también es titular de potestades dignas de protección constitucional-²³². Esta tendencia argumentativa viene recogiendo por los tribunales españoles: así, las exigencias formales como en el caso de la notificación sólo tienen sentido en la medida en que cumplen una finalidad que en el caso del acto de comunicación es disponer una garantía para el administrado (Sentencia del TS de 27 de enero de 1.995). Por ello, lo que resulta totalmente inadmisibles, de acuerdo con esa misma idea de lealtad en el procedimiento y de la vigencia general del principio de buena fe, es que el administrado trate de sacar ventaja dificultando un acto de comunicación que sólo es una garantía para él...” (Sentencia del TSJ de Andalucía de 24 de octubre de 1.997). Además, la jurisprudencia comenta igualmente El efecto que la norma prevé para supuestos como este: el entender practicada correctamente la notificación; esto es, considerar como válida una notificación que en realidad no ha tenido lugar. Por tanto, esta ficción jurídica, constituye una situación excepcional que sólo será admisible en la medida en que exista absoluta seguridad de que ha concurrido el presupuesto previsto en la norma: el rechazo de la notificación.

6.3 Efectos del rechazo.

La consecuencia jurídica fundamental que se deriva de una notificación rechazada es la consideración de ésta como eficaz, es decir, el acto administrativo que se contiene en el documento notificadorio provocará en caso de las liquidaciones tributarias –a modo de ejemplo- el pago de la deuda tributaria o en su caso la interposición del recurso correspondiente. Analizando estas cuestiones y teniendo en cuenta la finalidad primordial de toda notificación –poner en conocimiento de los interesados los actos y resoluciones que les afectan- (finalidad que de producirse el rechazo nunca llegará a alcanzarse), parece lógico que la primera exigencia para dar por efectivamente practicada una notificación rehusada sea la consideración del rechazo

²³² Cfr. González Pérez, J. J. y González Navarro, F. *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo*, Civitas, 2ª edición, Madrid, 1.989.

como tal. En este sentido, debe probarse inequívocamente que la notificación cumple sus efectos por una verdadera negativa del destinatario de la misma a hacerse cargo de ella. En este orden de consideraciones, el TC en sentencia de 16 de abril de 1996 (RTC 1996\64 ha expresado la necesidad, a efectos de prueba, de especificar las vicisitudes por las cuales atraviesa la notificación hasta llegar a los efectos del rechazo:

“ (...) la citación de la demandante se intentó ante todo por correo certificado con acuse de recibo, pero el sobre conteniendo la comunicación correspondiente, que había sido dirigido al domicilio señalado por aquélla, aparece unido a los autos, tal como refleja la fotocopia remitida a este Tribunal, con las indicaciones devuelto, retour.

Practicada nueva citación, esta vez por telegrama, el Juzgado recibió impreso señalando que aquél “no ha sido entregado a causa de: ... destinatario ausente, domicilio cerrado, dejado aviso”. Es de advertir que en este impreso tampoco aparece firma de funcionario alguno.

Llegado el día señalado y como la demandante no compareciese, el Juzgado dictó auto teniéndola por desistida de su demanda, auto éste que (...) “entendía que la falta de comunicación tiene su causa en la propia pasividad o negligencia del interesado, quien rehúsa la citación remitida por correo certificado y muestra una conducta desinteresada al telegrama igualmente remitido”.

La aplicación de la doctrina constitucional (...)” a los datos de hecho que acaban de relacionarse conduce derechamente al otorgamiento del amparo aquí apuntado. En efecto, las actuaciones remitidas a este Tribunal no dan base para estimar acreditado que la demandante rehusara la recepción de la comunicación remitida por correo o que hubiera recibido un aviso de telegrama del que se desentendió. Y aunque se estimase probada su ausencia del domicilio por ella señalado en los dos momentos correspondientes a la entrega de la carta y del telegrama, tampoco esto justificaría una calificación de negligente para su conducta.

Y aún será de añadir que el Tribunal debe agotar “todos los medios a su alcance” (STC 22711994 [RTC 1994\2271) para asegurar la efectividad de la citación: “en aquellos casos en que los servicios de correos devuelvan la notificación con las

menciones ausente en horas de reparto o `se ausentó, como en el presente caso, devuelto, retour, el órgano judicial incurrirá en vulneración del derecho a no sufrir indefensión si no cumple con la ratio esencial de la normativa de citación, notificación y emplazamiento que no es otra que la de asegurar que el destinatario de la comunicación ha recibido fehacientemente ésta”. (...) una vez cubiertos (todos los) trámites, “de los que no excusa la notificación por correo certificado” (STC 51/1994), ha de pasarse a la citación por edictos. Y ni aquéllos ni ésta fueron cumplidos por el Juzgado, que con su omisión provocó la indefensión de la recurrente en amparo que viene a proscribir el artículo 24. 1 CE“.

Debemos tener en cuenta, como se ha expuesto, que en la figura del rechazo se soslaya la finalidad de la notificación, esto es, el destinatario no tendrá conocimiento del contenido del que se da traslado con la misma. Siendo consciente de esta situación, la normativa actual exige que los intentos de notificación se acrediten convenientemente, puesto que pueden erigirse en medio de prueba ante el requerimiento de los mismos por la Administración. En caso de notificaciones efectuadas por el servicio de correos y en supuestos de rechazo por parte del interesado o su representante, el agente se verá obligado a extender diligencia de la negativa a aceptar la notificación y de todas las circunstancias que han rodeado a dicha negativa.

La STSJ de Galicia, de 14 de diciembre de 1.994 (JT 1994\1615), recoge la distinta reacción jurídica de la vigente LRJPAC frente a la LPA, en los casos de rechazo:

“En el sistema vigente hasta ahora, era frecuente que, sobre todo en las notificaciones por correo, el interesado rechazase la notificación, y la Administración, dándola por válida, continuase el procedimiento sin realizar nuevos intentos de notificación, o la sustituyese por edictos o publicaciones. Ello llevó a alguna jurisprudencia a declarar la nulidad de las actuaciones posteriores a ese momento. Así, las SSTS de 6 de abril de 1.987 (RJ 1987\4239) y 13 de abril de 1.989 (RJ 1989\4522), que consideran la ausencia de notificaciones como equivalente a prescindir del trámite de audiencia -en sentido amplio- y conlleva la nulidad e ineficacia del acto, pues equivale a prescindir total y absolutamente de los trámites esenciales del procedimiento (STS de 8 de marzo de 1.982 [RJ1982\13381).

Pues bien, la nueva legislación facilita la labor de la Administración ante quien rechaza las notificaciones y sólo le obliga a hacerlo “constar en el expediente” artículo 59.3. es decir, a redactar una diligencia en la que se cuente detalladamente lo que ha pasado, o, utilizando las palabras de la LAP “especificándose las circunstancias del intento de notificación”, y reflejarlo en el expediente.

Nuevamente nos encontramos ante una actividad administrativa que se impone cada día con mayor profusión: la redacción de providencias y diligencias que se incorporen al expediente y a las que hemos aludido anteriormente.

En los supuestos de rechazo de la notificación, una vez hecho constar en el expediente, se continuará el mismo sin necesidad de nuevos intentos o de otras actividades supletorias, como se recoge en el párrafo siguiente del artículo 59.

Muy gráfica es, al respecto, la STSJ de Madrid, de 10 de diciembre de 1.998 (JT 1998\1947):

“En materia de notificaciones cobra especial valor lo que podemos denominar doctrina de la autorresponsabilidad, ya que la notificación tiene una evidente naturaleza recepticia en cuanto está esencialmente prevista para llegar a su destinatario; sin embargo, para evitar los efectos indeseables que se derivan de aplicar las teorías de la cognición con todo rigor, han de complementarse sus principios con las presunciones judiciales, que permiten tener por demostrado el conocimiento de quien recibió la declaración en circunstancias tales que lo normal es que conociera su contenido, y la regla de la autorresponsabilidad que permite entender como equivalente a conocer, impedir el conocimiento o la recepción. La aplicación de esta teoría al caso presente supone que dirigida la comunicación postal al domicilio del presunto infractor puede presumirse sin riesgo a equivocarse que conocía su contenido, por lo que debe equipararse la ausencia de voluntad en conocer el contenido de la comunicación postal a su propia recepción, pues si bien no es obligatorio la recepción de notificaciones, el derecho a ser notificado conlleva la carga de mantenerse receptivo a los actos de notificación, debiendo soportar las consecuencias de sus actitudes “defensivas” desplegadas para impedir a la Administración notificar las resoluciones, con la

pretensión, ilegítima, de retardar la continuación del expediente sancionador. Por ello, si la no recepción de la notificación es imputable al infractor como ocurre cuando él o un legitimado a recibirla rehúsa la misma sin causa alguna, hay que dar por cumplido tal requisito, pues la notificación no puede dejarse al albur de los designios del presunto infractor, frecuentemente elusivos, bastaría una conducta francamente renuente del mismo para hacer ineficaz las legítimas pretensiones de la Administración. “.

Por otra parte, otro sector doctrinal ha manifestado la necesidad de rodear al rechazo de todas las pruebas necesarias para identificarlo como tal, puesto que se corre el peligro de que el intento infructuoso se deba a la falta de diligencia del agente de correos o simplemente se trate de una notificación que no se ha podido practicar. A este respecto, la Sentencia del TSJ del País Vasco de 15 de febrero de 1.999 señala que esta previsión legal “no podrá descansar en la simple funcionalidad cotidiana del servicio de correos, muy digna y celosa del cumplimiento de sus obligaciones reglamentarias, pero necesariamente limitada en cuanto a la posibilidad de atestar situaciones como la precisa para dar por fatalmente notificado un acto o resolución que realmente no lo ha sido”.

Como esgrimen algunos autores la diligencia del agente del servicio de correos debe encuadrarse en los propios márgenes que la diligencia marca. No es necesario desplegar una actividad de reiteración de notificaciones, sino que basta con la cumplimentación de los requisitos que las normas contienen²³³.

Debemos afirmar que nos parece una tarea ardua el encontrar pruebas cuando el rechazo se confirma mediante diligencia extendida por el agente de correos, quien, perfectamente, ante la ausencia del interesado o de su representante podría consignar “notificación rechazada” en la diligencia correspondiente, sin más testigos que su propia conciencia y avalado en todo caso por una presunción de veracidad en sus actuaciones²³⁴. El TS ha manifestado en multitud de ocasiones que en caso de rechazo de notificaciones es preciso agotar todas las exigencias legales y requisitos de la

²³³ Así se han pronunciado las sentencias del TSJ de La Rioja de 30 de septiembre de 1.998 y la STS de 11 de noviembre de 1.998.

²³⁴ “No se trata aquí del efecto atribuible al rechazo verificado por el destinatario o su representante, sino de dilucidar si es suficiente la actuación del agente notificador, en el caso de que efectivamente se hubiese verificado tal como se expresa, para considerar realmente acreditado que se intentó la notificación expedida por correo y que dicha intentona fue rechazada por el interesado”.

notificación (Sentencia de 6 de mayo de 1.997). Descartando lo que no se debe tener por intento de notificación, la jurisprudencia viene apreciando que una consecuencia jurídica tan importante como es el tener por notificado a un administrado no puede derivarse de la notificación realizada por correo ordinario (Sentencia del TSJ del País Vasco de 15 de febrero de 1.999). Además, la jurisprudencia mantiene asimismo que, en caso de diligencia en la que conste el rechazo, no es suficiente la testificación del agente de correos, sino que debe procederse a una identificación de la persona del destinatario que es la única que puede provocar los efectos del rechazo -como se manifiesta en la Sentencia del TSJ de Madrid, de 10 de diciembre de 1.998 QT 1998\1946).

Pero siguiendo con la disyuntiva que, a nuestro juicio, plantea el rechazo, puede ocurrir y de hecho será frecuente, que el destinatario, junto a la negativa a recibir la notificación, adjunte la de no identificación de su persona -acción que el agente de correos, deberá poner de manifiesto en la diligencia-. La no identificación de la persona destinataria que rechaza tiene que conllevar un segundo intento de notificación, y si en éste ocurre lo mismo o el destinatario se encuentra ausente, la única solución posible será entonces la publicación mediante anuncios, lo que en nuestro caso, conllevará una comparecencia del obligado tributario. El motivo de la solución que planteamos favorece el respeto a la seguridad jurídica de los contribuyentes, puesto que la persona que se niega a identificarse puede ser perfectamente el interesado o su representante; pero puede también no serlo y, por ello, en estas situaciones -como sabemos- resulta inviable la figura del rechazo.

La normativa actual, concretamente el art.59.4 LRJPAC, no excluye la diligencia como medio para dejar constancia de la realización material de una notificación. En este sentido se ha manifestado el TEAC en su Resolución de 3 de febrero de 1.993 QT 1993\346)

“Que de lo anteriormente expuesto se desprende que ha de reputarse válida la notificación de una comunicación efectuada mediante diligencia formalizada por dos agentes tributarios en la que se hace constar la entrega de la comunicación al conserje personalmente identificado del inmueble del domicilio del interesado en ausencia de éste, aunque dicho conserje se niegue a firmar la diligencia y el recibí de la

comunicación, pues la propia diligencia extendida por los agentes tributarios tiene fuerza probatoria de la actuación de notificación efectuada”.

Estimamos que, cuando la resolución se refiere al hecho de la perfecta identificación del conserje, no alude a que éste haya aportado a los agentes tanto su nombre y dos apellidos, y su DNI, aunque no firmase la diligencia. De lo contrario, ni el conserje se podría haber hecho cargo de la notificación –al no estar identificado-, ni su no identificación y consiguiente negativa a recibir el documento notificadorio se consideraría un verdadero rechazo. La identificación que se exige en la normativa es aquélla consistente en nombre, dos apellidos y firma del receptor, no siendo suficiente la deducción de dicha identificación de signos externos que evidencien, por ejemplo, su condición.

Aflora de nuevo un posible enfrentamiento entre los principios de seguridad jurídica y de eficacia de las administraciones públicas, con la consecuencia potencial de una posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva al provocarse una situación de indefensión. La indefensión a la que nos referimos puede producirse con las circunstancias derivadas de la incorrecta identificación de una persona que se niega a recibir la notificación, pero que se considera destinatario y por tanto provoca el rechazo. Por ello, consideramos carente de garantías jurídicas la constancia exclusiva de una diligencia para certificar estos pormenores.

La jurisprudencia ha puesto de manifiesto, concretamente en la Sentencia del TS de 21 de mayo de 1.996, que el hecho de que el rechazo haya sido sistemático implica reforzar la evidencia de un posible rechazo. No podemos abrazar la opinión vertida por el TS, puesto que consideramos que las garantías exigidas por la normativa deben verificarse individualmente, sin que se deban tener en cuenta circunstancias anteriores referidas a notificaciones igualmente anteriores. No se puede presumir la mala fe del contribuyente respecto a una notificación presente, por sus actuaciones pasadas. Como indica GARCÍA TORRES, “si la Administración cumple con todos sus deberes de notificación, el interesado se tiene por bien notificado, creándose para él una carga de conocimiento”.

Esta conclusión avala la necesidad manifestada por los tribunales de justicia al exigir la acreditación de todos los extremos que rodean el rechazo, puesto que, de lo contrario, éste no puede dar lugar a la consecuencia de entender por realizada la notificación -como ejemplo aportamos la Sentencia del TSJ del País Vasco de 15 de febrero de 1.999-. Específicamente en materia tributaria, debemos reseñar la Sentencia del TSJ de Baleares 130/1996, de 27 de febrero que determina resueltamente: “ (...) si la parte interesada niega la notificación de la liquidación, mediante el rechazo del acuse de recibo y la firma obrante en el mismo, al no constar... la identidad del mismo..., correspondía a la Administración acreditar que sí se había producido aquella notificación, y esa identidad y condición del receptor, por otros medios, como puede ser la libreta de entrega, y al no haberlo hecho así, de tal omisión se deriva la nulidad del procedimiento de apremio” (Fundamento Jurídico II).

Sería conveniente, por tanto, la utilización de otros medios de prueba complementarios que supliesen la falta de identificación de la persona del destinatario - fundamentalmente su firma- para dar por realizada la notificación ante la negativa a recibirla. En este sentido, la prueba testifical puede favorecer dicha intención, como se ha expresado por la STS de 24 de noviembre de 1.986 (RJ 1987\920):

“Por ello, no puede estimarse que la falta de firma -por negarse a ello del notificado pueda ser un obstáculo para la válida continuación del expediente, ni que tal negativa a firmar implique la inexistencia de tales notificaciones, ya que éstas cumplen los requisitos legales y la persona objeto de la notificación aún no designada por su nombre, aparece a estos efectos totalmente identificada -sin posible error- como el Sr. Ocupante del edificio núm. 18 de la calle Industria (bajo bar) de Murcia; al ser el único ocupante del edificio v constar entregada la notificación al dueño del bar -se entiende que personalmente y en el mismo local- al aceptar el mismo los papeles que la documentan. El que se niegue a firmar resulta irrelevante (los testigos corroboran el dato), aunque sí es destacable el hecho de que la notificación fue efectuada personalmente en el propio local afectado y con cumplimiento de las demás prescripciones contenidas en los artículos 79 y 80. 1, de la Ley de Procedimiento Administrativo”.

Estimamos que la intención de la prueba testifical en estas ocasiones, es suplir una función muy concreta: se trata de subsanar la falta de identificación de la persona destinataria que se niega a recibir la notificación. Si con dicho elemento probatorio no se satisface dicha finalidad, la prueba es considerada inútil. Así lo ha expresado el TSJ de Baleares, en su Sentencia de 16 de febrero de 1.995 (JT 1995\1 13):

“Cierto es que en período probatorio se practicó la testifical en que depusieron la notificadora y las dos testigos que habían suscrito el duplicado de la notificación, y a preguntas de la demandada se afirmaron en la certeza de tal hecho; pero también lo es que, a repreguntas de la defensa de la actora, no pudieron ilustrar al Tribunal respecto a la persona a quien se había intentado notificar era el recurrente u otra persona”²³⁵.

Para finalizar, debemos tener presente que el rechazo puede producirse tanto por el interesado como por el representante de éste. Así se expresan, tanto los arts 59.4 LRJPAC y 111.2 LGT. A este respecto, el agente del servicio de correos, ante el rechazo deberá dejar constancia no sólo de la firma del representante, sino también de la acreditación que constituye a éste en tal condición. Tras la promulgación de la Ley 24/2001, se suaviza la acreditación del poder y se pasa de exigir en materia tributaria un documento público o privado con firma notarial a cualquier documento admitido en derecho, como así lo expresa el art.46 LGT.

Nos parece destacable en esta materia la Sentencia del TSJ de Andalucía de 24 de octubre de 1.998, resolución en la que se tiene por practicada una notificación que había sido rehusada por la esposa del destinatario. Si bien el tribunal no apreciaba la condición de interesada, ya que se desconocía el régimen económico-matrimonial, sí se localizaba un interés derivado de la comunidad de vida y del afecto familiar. Con la mayoría de la doctrina, debemos afirmar que no es aconsejable presumir la representación en la esposa, debido a la falta de acreditación de ésta y, además, porque ni siquiera se había probado la existencia de un régimen económico--matrimonial basado en la sociedad de gananciales.²³⁶

²³⁵ Nos ha parecido de sumo interés la lectura de González-Cuéllar Serrano, N. *La prueba en el proceso contencioso-administrativo. Objeto, carga y valoración*, Collex, Madrid, 1.992.

²³⁶ En este sentido, y más recientemente, la STS de 1 de febrero de 2.003, a raíz del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana devengado por la venta de sendas

El TS en su Sentencia de 14 de noviembre de 2.003 RJ (8170/1.998) trata la cuestión de notificaciones de liquidaciones de precios públicos por ocupación del suelo de dominio público local. En esta ocasión se suscita el posible defecto de algunas notificaciones, ya que la persona física a la que se dirigieron algunas de las notificaciones constituyó con otras personas una comunidad de bienes cuya existencia y domicilio eran conocidos por el ayuntamiento. Por este motivo el TS anula varias notificaciones en la sentencia citada.

Considerando acertada y ya clásica la interpretación que el TS hace del régimen de la sociedad de gananciales, debemos poner de relieve la similitud de esta situación con la de multiplicidad en la realización del mismo presupuesto de hecho que contempla el art.35.6 LGT -al que también alude el Tribunal-. En este orden de consideraciones, y para el caso de varios trasmitentes o adquirentes -este es el caso-, se entiende que los sujetos se relacionan entre sí respecto de sus obligaciones tributarias mediante la solidaridad cuando no están todos identificados o a través de la mancomunidad si ocurre lo contrario. Estimamos que ésta sería otra forma de entender el supuesto de hecho planteado, así como la forma y el modo de notificar en estos casos.

La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al incorporar un nuevo apartado 3 al artículo 59 de la LRJPAC, regula el rechazo de las notificaciones practicadas por medios telemáticos de la siguiente manera:

“(...) 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

fincas poseídas en régimen de gananciales -régimen que quedó probado por su consignación en los correspondientes registros- saca de nuevo a la palestra el tema de la notificación de la liquidación. La notificación de las correspondientes liquidaciones se produce a través de la hija del matrimonio, la cual sólo hace constar en la cartulina rosa del cartero la expresión “hija”, sin adjuntar el DNI.

Para el TS la expresión antedicha contiene de forma clara la identificación de la receptora de la notificación y, por ende, considera válidamente recibida la misma y al mismo tiempo produce todos y cada uno de los efectos propios de una notificación. Por ello, el órgano jurisdiccional suaviza de algún modo los requisitos de identificación de la persona receptora al no considerar requisito excluyente la no constancia del DNI.

Por otro lado, el municipio correspondiente envía una sola notificación de la liquidación y no dos, una para cada esposo, por considerar que la sociedad de gananciales de la pareja es una comunidad de bienes, por lo que entiende que basta con notificar a uno sólo de los miembros o partícipes, siempre y cuando no se exprese el deseo de que la Administración en cuestión notifique de forma individual las liquidaciones que se precisen. Por su parte, la STSJ de Aragón de 15 de junio de 2.003 (RJ 1999/865) se refiere a la forma de notificar en los supuestos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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”.

En el apartado correspondiente de la presente investigación, tuvimos ocasión de analizar la opción que el legislador tributario concede a la recepción de la notificación por persona distinta del interesado o su representante²³⁷. Convinimos en ese momento que la justificación de tal determinación se centraba básicamente en la salvaguarda del principio de eficacia de las administraciones públicas. En virtud del mencionado principio no es posible ralentizar un procedimiento administrativo o, en nuestro caso, procedimiento tributario por la imposibilidad de entrega de una notificación debido fundamentalmente a la imposibilidad de localización del interesado o su representante.

Cuando nos referimos al rechazo de la notificación y lo ponemos en relación con la alternativa de recepción del documento notificadorio por persona distinta del interesado o su representante, surge inmediatamente la necesidad de protección del principio de seguridad jurídica de los contribuyentes. Ya ha quedado expresado el efecto primordial del instituto del rechazo: se entenderá que la notificación ha sido realizada correctamente y, por ello, el acto objeto de comunicación comenzará a producir los efectos que le son propios. La producción de efectos del acto administrativo constituye un elemento de absoluta importancia que debe llegar a conocimiento del interesado o su representante. Comentamos en su momento las circunstancias que pueden entorpecer la entrega efectiva del tercero al destinatario de la notificación, tales como el despiste del primero o incluso la mala fe. Estos motivos han llevado al Legislador tributario a proclamar en el art.111.1 que el instituto del rechazo producirá sus efectos sólo si la persona que rechaza coincide con el destinatario de la notificación, es decir, el interesado o su representante.

²³⁷ Vid. AAVV, *Criterios de seguridad, normalización y conservación de las aplicaciones para el ejercicio de potestades*, Consejo Superior de Informática y para el Impulso de la Administración Electrónica, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 2.004.

Muy clara es la expresión del TSJ de Murcia, en su Sentencia de 10 de noviembre de 1.999 (RJCA 1999\3812), cuando al analizar una notificación que fue tratada como rechazo, señala:

“En el presente caso, sin embargo, aun cuando el agente notificador hace constar el parentesco (madre de la interesada) y en alguna de ellas el nombre y apellidos de la persona que recibe la notificación, no consta que ésta las aceptara estampando su firma, sin que, por otro lado, tuviera obligación de hacerlo al no ser la interesada en recibir la notificación, ni su representante (art. 59.3 de la Ley 3011992). Por el contrario, se negó a firmar en todos los casos e incluso a identificarse, aunque el agente notificador finalmente averiguara el parentesco que tenía con la interesada y su nombre y apellidos. No se dan, por tanto, los requisitos necesarios para considerar válidas tales notificaciones, ya que el artículo 59.3 de dicha Ley se refiere solamente al interesado o a su representante cuando dice que si los mismos rechazan la notificación, se hará constar en el expediente, especificándose la circunstancia del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento”.²³⁸

En fin, no está de más recordar que la figura del rechazo sólo se perfecciona mediante el rehúse de la notificación por quien ostenta la posición de interesado o representante, sin que, pueda en ningún caso darse tal circunstancia por el rechazo de terceras personas ajenas a las mencionadas. A este respecto conviene realizar un comentario acerca del RSP, cuyo artículo 42 en sus apartados 4 y 5 establece:

“4. Si estando en el domicilio la persona que pueda recibir la notificación, se niega a aceptarla y a manifestar por escrito dicha circunstancia con su firma, identificación y fecha en la documentación del empleado del operador postal, se entenderá que no quiere hacerse cargo de la misma, haciéndose 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

²³⁸ Este criterio es sostenido con una redacción confusa por la STSJ de Aragón de 8 de octubre de 2.003 (RJ 2003/146990, 1998/1652).

misma, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.

5. 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 siguiente, se consignará 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. A partir de este momento, dicha notificación tendrá el mismo tratamiento que las que hubieren sido rehusadas o rechazadas”.

En virtud de este precepto, la notificación rehusada dos veces por una persona distinta del interesado o su representante provocará la aplicación del régimen jurídico derivado del rechazo. Creemos que no es necesario ahondar mucho en la opinión que dicho precepto nos merece; tan sólo recordar que los principios de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva -entendida como la no producción de situaciones de indefensión- aconsejan que en estos casos no se despliegue la fundamental consecuencia jurídica del rechazo: dar por notificado el acto que con la misma se traslada. Por el contrario, en el riguroso respeto a los derechos y principios mencionados se debe proceder a la publicación del acto por vía edictal o, en el caso de un acto tributario, a la publicación del anuncio para la comparecencia del obligado tributario. Actuar en modo contrario significaría equiparar la responsabilidad de los obligados tributarios y la de terceras personas ajenas al acto que se intenta comunicar, cuestión que obviamente no es posible en el actual sistema jurídico y que transgrede frontalmente el sistema de garantías que estamos intentando poner de relieve en materia de notificaciones tributarias.

6.4 La significación del principio de buena fe en la confección del rechazo: las Notificaciones telemáticas

La Ley 24/2.001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al incorporar un nuevo apartado 3 al artículo 59 de la LRJPAC, regula el rechazo de las notificaciones practicadas por medios telemáticos de la siguiente manera:

“(...) 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”.

Este precepto es aplicable a las notificaciones realizadas por medios telemáticos en el ámbito tributario, habida cuenta del art.109 LGT que hace una remisión expresa, en lo no previsto en la LEY Tributaria, a las normas del derecho administrativo y concretamente a la LRJPAC. Así, según lo dispuesto en la normativa anteriormente transcrita, el rechazo en notificaciones telemáticas se entiende producido una vez transcurridos diez días desde la llegada de la notificación al equipo informático del destinatario, sin que éste haya accedido al mensaje y siempre que se pruebe que la falta de acceso no ha venido provocada por un error técnico o informático.

CAPÍTULO III

ELEMENTOS OBJETIVOS Y TEMPORALES DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

1. INTRODUCCIÓN.

Una vez analizados los elementos subjetivos que deben concurrir en toda notificación, estamos en disposición de desentrañar las cuestiones jurídicas referidas a aspectos formales del texto notificadorio. Dedicaremos la primera parte de este capítulo a estudiar el contenido de las notificaciones tributarias encaminando nuestro análisis hacia dos frentes distintos. Inicialmente vamos a recopilar las tendencias jurisprudenciales y doctrinales en torno a conceptos tales como "elementos esenciales" o "elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria" aspectos que identificaremos con la expresión "texto íntegro del acto". Seguidamente enumeraremos aquellos aspectos que a nuestro juicio deben constar en todo texto notificadorio de una liquidación, dejando para un capítulo posterior el contenido de otros actos de naturaleza tributaria. Igualmente, abordaremos los requisitos formales del texto notificadorio cuyos elementos centrales son la constancia de los medios impugnatorios: recursos procedentes, órgano ante el que deben interponerse y plazo de interposición. Advertimos que la doctrina y la jurisprudencia existente al respecto es fundamentalmente la administrativa, habida cuenta de que materia tributaria y administrativa coinciden plenamente en este ámbito. Por ello, es preciso ceñirse al mandato contenido en el art. 102.1 LGT que considera al derecho administrativo (LRJPAC) subsidiario del derecho tributario en sede de notificaciones.

Por otra parte, dedicaremos el segundo bloque del presente capítulo a analizar los elementos temporales de las notificaciones. En este sentido, nos ocuparemos de la divergencia legal entre el plazo fijado para cursar las notificaciones y el plazo para notificar. Asimismo especificaremos los efectos que se derivan de una errónea consignación de estos elementos temporales y las consecuencias jurídicas que pueden acarrear en el ámbito de la seguridad jurídica de los contribuyentes, e incluso la posibilidad de menoscabo del principio de tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE.

2. LAS NOTIFICACIONES DEL ACTO DE LIQUIDACIÓN.

2.1. Consideraciones generales

Este epígrafe se circunscribe a analizar los requisitos que deben concurrir en la notificación de liquidaciones, acto administrativo por antonomasia en materia tributaria²³⁹.

En el ámbito administrativo, el art. 58.2 LRJPAC enumera los requisitos que deben contemplarse en toda notificación²⁴⁰. Por su parte, la LGT en el art. 102.2 es su homólogo en sede tributaria, pero referido únicamente al contenido objetivo del acto de liquidación. Este precepto dispone lo siguiente:

“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”.

El precepto transcrito, al enumerar los elementos objetivos que deben concurrir en toda notificación de liquidación tributaria, envuelve al documento notificadorio de un sistema de garantías formales a cuya protección se vincula el respeto del principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva constitucionalmente

²³⁹ De los requisitos que deben constatarse en las notificaciones de actos administrativos se ocupaban los arts.79.2 LPA y 58 LRJPAC. Los requisitos también eran recogidos desde antiguo por la STS de 19 de mayo de 1.958. Ya en capítulos posteriores nos centraremos en los restantes actos administrativo-tributarios que deben ser objeto de notificación o, en su caso, de comunicación.

²⁴⁰ Véase Clavijo Hernández, F. “El acto de liquidación”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 20, 1.978, pp.651 ss.

regulados. De ahí la necesidad de desentrañar todos y cada uno de los conceptos que encierra el art. 102.2 de la LGT y las consecuencias jurídicas que se desencadenan en el supuesto de ausencia o error de alguno de ellos.

Como premisa al análisis se torna imprescindible efectuar una subclasificación en el marco del abanico de requisitos que la normativa tributaria exige en materia de liquidaciones, puesto que de la subdivisión trazada surtirán efectos jurídicos diferentes en cada caso. A este respecto, DELGADO GARCÍA, ha distinguido entre requisitos del acto a notificar y requisitos de la notificación propiamente dicha²⁴¹. Los primeros son los encuadrados bajo la rúbrica elementos esenciales o elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria de la liquidación; los segundos se ejemplifican mediante recursos que procedan, órgano y plazo de interposición.

Esta diferenciación no resulta baladí, habida cuenta de que la falta de consignación de alguno de los extremos antes citados dará lugar, en su caso, a la calificación de la notificación como defectuosa. Esta calificación puede sobrevenir, bien por la falta de especificación de alguno de los elementos que forman parte indispensable de toda notificación de liquidaciones, bien por la existencia de un error pese a la consignación del elemento.

Si cualquiera de las dos circunstancias mencionadas afecta a alguno de los elementos esenciales se provocará un vicio de legalidad que invalidaría el acto a notificar, es decir, la liquidación tributaria²⁴². Si, por el contrario, la notificación carece de alguno de los requisitos restantes nos situamos en el ámbito de los efectos y no de la validez. En este caso se estaría juzgando la conformidad jurídica de la notificación propiamente dicha y, por ello, el tratamiento legal deberá ser asimismo diferente.

Al respecto, ha afirmado HERNÁNZ MARTÍN que “es preciso distinguir entre los defectos de la notificación y los defectos del acto administrativo. Si los defectos están en la notificación, los mismos podrán ser subsanados dentro de ciertos límites y condiciones; pero si el vicio está en el acto administrativo, únicamente podrá corregirse

²⁴¹ Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. p.21.

²⁴² Acerca de estas cuestiones en el ordenamiento jurídico italiano puede consultarse Bruzzone, M. *Notificazioni e comunicazione degli atti tributari*, Cedam, Casa editrice, Dott. Antonio Milani, 2.006, p.57.

la irregularidad a través de la correspondiente vía de revisión que haya articulado el Ordenamiento Jurídico”.²⁴³

Este sentido adopta la STS de 14 de julio de 1.999 (RJ 1999/5882), sentencia que se expresa en términos similares a la de 22 de enero de 1.996 (RJ 1996/626). El TS opta por señalar todas las indicaciones -recursos que procedan, órgano ante el que deban presentarse y plazos de interposición- en la propia notificación, y no en la resolución que traslada:

“Debemos rechazar la pretendida anulabilidad en que, a juicio del demandante, incurre el acuerdo impugnado por no haber indicado los recursos procedentes, pues es en la notificación de la resolución administrativa, y no en ésta, donde debe hacerse tal indicación, según previene el artículo 58.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. “.

Debemos concluir que es de esencial importancia localizar la ausencia o error en un requisito u otro, es decir, requisito de validez de la propia liquidación o requisito de eficacia de la notificación propiamente dicha. Sea como fuere, tanto la ausencia como el error en alguno de los requisitos consignados no invalidarán la notificación de la liquidación, siempre y cuando por cualquier circunstancia el interesado se dé por notificado a todos los efectos, como viene manteniendo el Tribunal Constitucional.

2.2. Elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria

Con anterioridad a la nueva LGT de 2.003, el art. 124.1 de la Ley de 1.963 utilizaba el concepto de “elementos esenciales” para hacer referencia al contenido de la liquidación a notificar. Sin embargo, actualmente la normativa tributaria alude a este contenido mediante la expresión “elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria”. Cabe preguntarse acerca de si todos estos conceptos pretenden denominar un mismo elemento o si, por el contrario, aluden a cuestiones totalmente diferentes.

²⁴³ Hernáiz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.151.

Creemos que el Legislador manifiesta la clara intención de que la notificación reproduzca el contenido del acto administrativo de que es objeto, cuestión que se deriva de la vigente normativa.²⁴⁴

Así, por enumerar algunos ejemplos, el art. 78.2 del RPREA dice expresamente²⁴⁵:

“La notificación deberá practicarse mediante entrega de copia íntegra del acto de que se trate”²⁴⁶.

Una idea similar alumbra al Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social, cuyo art. 109, dedicado a la práctica de las notificaciones en el procedimiento de apremio, no hace distinción entre los diferentes tipos de actos:

“Toda notificación en el procedimiento administrativo de apremio deberá contener los siguientes datos:

a) Texto del acto de que se trate”.

Lo mismo cabe decir acerca del Reglamento de Organización y Régimen Jurídico de las Reclamaciones Económico-administrativas que se susciten en el ámbito de la gestión económico-financiera de la Comunidad de Madrid. Su art. 73.2 se expresa en estos términos:

“La notificación deberá practicarse mediante entrega de copia íntegra del acto de que se trate “.

A fin de cuentas, hemos de reconocer que en materia de notificaciones tributarias el artículo 109 LGT reconduce todo el régimen de notificaciones al previsto

²⁴⁴ Este requisito se exigía ya desde la STS de 14 de diciembre de 1.931. La STS de 4 de marzo de 1.935 afirmó que era nula la notificación del acto cuando no contiene todos sus pronunciamientos.

²⁴⁵ Estos ejemplos han sido utilizados por García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.121.

²⁴⁶ Puede consultarse al respecto, Ruiz García, J. R. *La liquidación...*, op.cit. p.96.
Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. p.27.

en las normas administrativas generales, con las especialidades establecidas en la sección primera del capítulo segundo de su Título tercero.

El primer requisito de contenido que la LGT exige se especifica en la identificación del sujeto al que va dirigida la liquidación. Para dar cumplimiento al mismo bastará con hacer constar el nombre y apellidos de la persona física y la mención social en el caso de personas jurídicas. Con anterioridad a la presente legislación, tanto la doctrina como la jurisprudencia englobaban al sujeto pasivo u obligado tributario dentro de los aspectos que debían concurrir en la expresión “elementos esenciales”. Ahora, esta mención queda fuera del concepto de “elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria”, puesto que encabeza el abanico de requisitos que deben concurrir en toda notificación de liquidación tributaria²⁴⁷

Por todo ello, cabe subrayar que poco difieren los sintagmas analizados, ya que, en términos gráficos, podríamos decir que el concepto de elementos esenciales engloba al de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; y el primero abarca al segundo porque incluye aspectos subjetivos que actualmente constituyen un requisito separado. En adelante trataremos ambos conceptos como sinónimos salvando la pequeña apreciación que ya hemos realizado²⁴⁸. En este sentido, abogamos por una traslación del texto íntegro del acto al texto notificadorio, texto íntegro que identificamos con los conceptos de elementos esenciales y elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria²⁴⁹. La jurisprudencia ha apoyado asimismo este argumento y como muestra de ello transcribimos un párrafo de la STS de 20 de octubre de 1.980 (1980\3759)²⁵⁰. El Tribunal hace una acertada descripción de la necesidad de la notificación del texto íntegro del acto que se traslada, apoyando sus argumentos jurídicos en las garantías que el Ordenamiento exige a favor de los administrados²⁵¹:

²⁴⁷ Véase el art.109.1 LGT.

²⁴⁸ En este mismo sentido, pero referido a la antigua LGT, puede consultarse García Novoa, C. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. p.73.

²⁴⁹ Para GARCÍA NOVOA, “existe por tanto un contenido mínimo en el acto de notificación, de manera que faltando alguno de estos datos, la notificación será defectuosa, pudiendo surtir algunos efectos, como los previstos en el art.58.3 y 4 si se dan las circunstancias que contienen estos preceptos”. *Ibid.* P.22.

²⁵⁰ Véase en el mismo sentido la STSJ de Extremadura de 28 de junio de 1.996 (RJ 1996/886).

²⁵¹ En este orden de consideraciones, el TS, para dar cumplimiento a este requisito, ha dejado claro que no basta con una mención al texto íntegro del acto, sino que se torna imprescindible su transcripción. Cfr. STS de 13 de abril de 1.967 (RJ 1967/2001).

“Para que pueda ser interpuesto un recurso, administrativo o jurisdiccional, contra un acto o una disposición, es preciso probar que el recurrente conocía la totalidad del acto o disposición (porque sólo se puede recurrir contra “todo” acto o disposición cuando éste se conoce “en su totalidad”), y aquí, lo que se está pretendiendo es precisamente probar que se conocía “todo” ese acto mediante unas cartas que nada dicen respecto de las cláusulas o condiciones que la entidad recurrente estima contrarias a Derecho”.

En la sentencia transcrita se pone de manifiesto el interés del Tribunal Supremo por proteger las garantías de los administrados con la intención de evitar circunstancias que creen indefensión. Esta jurisdicción aboga por la notificación del texto íntegro del acto como forma de garantizar el conocimiento pleno del acto notificado por los administrados. Así, favorecerá una mayor defensa de sus intereses, siendo, en definitiva, el principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva los dos valores primordiales que deben salvaguardarse.

Algunos autores, por el contrario, consideran que la expresión “texto íntegro del acto” se refiere a lo fundamental, es decir, lo necesario e imprescindible para que el interesado pueda hacer efectivos sus derechos e intereses; y esto sobre la base de que existen actos -como por ejemplo las citaciones- que no requieren en ningún caso, la reproducción de ningún acto administrativo²⁵². No estamos de acuerdo con este tipo de consideraciones, habida cuenta de que tratan una cuestión formal y objetiva, como es el contenido de las notificaciones, desde un punto de vista subjetivo y valorativo. Si aceptamos una posición de esta naturaleza, el principio de seguridad jurídica dependería de lo que los Poderes Públicos, en especial las Administraciones Públicas, entendiesen en cada momento por lo fundamental, interpretación que como es obvio conlleva un grado de subjetivismo no encajable en el sistema de garantías formales –contenido- que el legislador ha confeccionado para las notificaciones.

Una vez analizada la necesidad de constancia del texto íntegro del acto -que en nuestro caso es la liquidación tributaria- resulta imprescindible especificar pormenorizadamente el contenido que ineludiblemente debería plasmarse en la

²⁵² López Merino, F. *La notificación en el ordenamiento jurídico español*, Comares, Granada, 1.989.

notificación de las liquidaciones tributarias. A este respecto, es muy atinada la definición general del concepto de liquidación que ofrece CLAVIJO HERNÁNDEZ, quien considera este acto en estos términos: “Aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa (...) consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el *quam* o el *quantum* de la obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que en caso de que exista, hagan efectiva, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda”²⁵³.

Este es el acto que debe ponerse en conocimiento del interesado para que el mismo pueda afrontar la deuda tributaria o interponer los recursos necesarios para la defensa de sus derechos. El cabal conocimiento de dicho acto hará posible la defensa de los intereses del destinatario de la notificación. Esta finalidad se conseguirá con mayor intensidad cuanto mayor sea el desglose por parte de la Administración de lo que la Ley llamaba “elementos esenciales” de la liquidación. Ahora dicha expresión ha sido sustituida por la fórmula “elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria”, concepto no definido en la normativa, pero perfilado tanto por la doctrina, como por la jurisprudencia.

Como punto de partida del análisis que desarrollaremos en las siguientes líneas, debemos posicionarnos a favor de la plena identificación de los conceptos anteriormente mencionados. Además, en virtud de la argumentación jurídico-positiva citada, ambos conceptos quedan identificados con el de texto íntegro del acto, expresión que en cuanto a liquidaciones tributarias deberá manifestar un contenido concreto. Debido a la reciente aprobación de la LGT, escasos autores han bosquejado aún una definición sobre la expresión “elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria”. Ante tal laguna doctrinal, recurriremos a los comentarios jurisprudenciales y doctrinales atinentes al concepto de “elementos esenciales de la liquidación” esbozados en torno a la normativa ya derogada y que, no obstante, consideramos plenamente aplicables a la nueva LGT (art. 102.2b).²⁵⁴

²⁵³ Clavijo Hernández, F. “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (artículo 120 LGT)”, en *Comentarios a la LGT*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.991.

²⁵⁴ GONZÁLEZ SEIJO entiende que en la expresión “elementos esenciales” debe incluirse “el hecho imponible, base imponible o liquidable, tipo de gravamen, deducciones, intereses, recargos...”. González Seijo, J. M. “Notificaciones...”, op.cit. p.129.

Por su parte, DELGADO GARCÍA sostiene que “por elementos esenciales de la liquidación a efectos de su notificación debe entenderse el hecho imponible, la base imponible y la base liquidable, el tipo de gravamen, las deducciones, la cuota tributaria, y en su caso, los recargos legalmente exigibles sobre las bases o sobre las cuotas”²⁵⁵. A lo anterior, añade la causa de la exención de haberse producido ésta como consecuencia del acto liquidatorio y las posibles sanciones. Además, el acto de notificación deberá contener el texto íntegro del acto o resolución que se notifica, de conformidad con el artículo 58.2 de la Ley 30/1.992. Por su parte, MANTERO SÁENZ afirma que las liquidaciones -incluidas las provisionales- deben tener un contenido mínimo entre el que figuran sus elementos esenciales»: “hechos imponibles, bases, tipos, cuotas, obligaciones accesorias (intereses de demora, sanciones) y motivación”²⁵⁶.

El TS ha declarado en múltiples pronunciamientos que la exigencia de dar traslado al texto íntegro del acto no se cumple con una somera mención al mismo. Tampoco es suficiente hacer referencia exclusiva a la resolución o decisión administrativa. En esta línea, destaca la sentencia del TS de 8 de marzo de 1.999 en la que se mantiene la idea de que en las notificaciones personalizadas deben aparecer los elementos esenciales de la liquidación, no siendo admisible la globalización de todos en la cuota o la suma de los diferentes elementos de la deuda en determinadas partidas²⁵⁷.

A nuestro juicio, subyace la imposibilidad de convertir tanto a los destinatarios, como a los tribunales en investigadores de elementos oscuros. La labor de éstos no puede convertirse en desentrañar el contenido de la deuda tributaria a partir de datos incompletos o que necesitan ser descifrados de la globalidad de una partida. Es más, de admitir este tipo de proceder se vulneraría una de las garantías básicas de todo administrado: la certeza del derecho como manifestación del principio de seguridad jurídica.²⁵⁸ Conviene advertir que frecuentemente las notificaciones tributarias tienen

²⁵⁵ Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. pp.114-117.

²⁵⁶ Mantero Sáenz, A. *Procedimiento en la inspección tributaria*, Edersa, 4ª edición, Madrid, 1.990.

²⁵⁷ Cfr. la STS de 27 de septiembre de 1.976 (RJ 1976/4757).

²⁵⁸ Para GARCÍA CALVENTE, “la interpretación que debe hacerse de la locución “elementos esenciales” guarda estrecha relación con la finalidad del acto de notificación, que como hemos indicado en otro momento de este trabajo no es otra que llevar a conocimiento del interesado el contenido de un acto que incide directamente en sus derechos, comunicándole también los posibles medios de impugnación. Y parece claro que la única forma de garantizar el conocimiento eficaz de la declaración de la Administración Tributaria es transmitir el contenido íntegro del acto, incluyendo su motivación”. García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.122.

como legítimos destinatarios a sujetos profanos en la materia. En esta línea, la mención exclusiva de la decisión administrativa o la resolución tomada al efecto, aun siendo ajustada a derecho, carecen de consistencia suficiente para hacer efectiva la defensa de las garantías del administrado e incluso podrían provocar la vulneración del principio de tutela judicial efectiva, así como violentar el principio de seguridad jurídica.

Sin enumerar los conceptos que deben entenderse incluidos en el término que analizamos, el TS en principio viene exigiendo que el acto de notificación especifique todos los elementos que garanticen al sujeto pasivo un conocimiento mínimo del proceso que ha conducido a la determinación de la deuda tributaria, y que permitan asegurarle su derecho a la defensa²⁵⁹. Esta exigencia del TS resulta tal vez algo genérica; se deja en manos de las administraciones públicas la concreción de los elementos esenciales de la liquidación. Así la Administración elegirá qué elementos son imprescindibles para garantizar la defensa del contribuyente en detrimento de otros que considera de menor importancia y, por ello, susceptibles de ser excluidos de la notificación. Las notificaciones tributarias de los actos de liquidación no tendrán siempre el mismo contenido, sino que éste dependerá de las apreciaciones subjetivas de la Administración.

Recientemente el TC ha fraguado una posición jurisprudencial en la que, grosso modo, se tiende a una visión espiritualista o finalista de los requisitos de las notificaciones en general. De este modo, para el alto tribunal lo importante no es la verificación exhaustiva de todos y cada uno de los requisitos que la Ley exige para la correcta práctica de las notificaciones, sino que las mismas lleguen a sus legítimos destinatarios y que éstos puedan ejercitar sus derechos de defensa en su caso. En nuestra opinión, convendría concretar a priori los elementos que deben constar irrefutablemente en toda notificación tributaria, aunque una vez practicada con algún defecto llegue a ser eficaz por cualquier motivo –interposición de un recurso o ingreso de la deuda tributaria-.²⁶⁰ La premisa de la concreción de los elementos básicos de concurrencia en

²⁵⁹ Véanse las STS de 30 de abril (RJ 1987/2655), 2 de julio de 1.987 (RJ 1987/5479), 31 de octubre (RJ 1988/8351), 14 de noviembre de 1.988 (RJ 1988/8658) y 30 de enero de 1.989 (RJ 1989/557).

²⁶⁰ El TS tiene dicho que “hay una apariencia de publicidad, pero hay también clandestinidad en algo que puede viciar el acto o afectar a intereses ajenos, por lo que esa mera apariencia de notificación o publicación carece de virtualidad y no puede servir para iniciar a partir de ella el cómputo de los plazos legales para impugnar los actos, porque la Ley está hablando de ellos refiriéndose a aquellos cuya

el contenido de la notificación favorecerían el respeto del principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.²⁶¹

Consciente de la necesidad de certeza del derecho, la Sentencia de 15 de noviembre de 1.993 (RJ 1993/8441) del mismo tribunal especifica que no se da cumplimiento al requisito de los elementos esenciales en las notificaciones de las liquidaciones cuando simplemente se hace mención de forma genérica al hecho imponible, así como una mención escueta del sujeto pasivo.²⁶²

Por otra parte, el TSJ de Asturias especifica lo que debe entenderse por elementos esenciales y así incluye en el marco de este concepto los siguientes aspectos: órgano que la gira, sujeto pasivo que debe satisfacerla, amparo legal de su imposición, concepto por el que se gira, tarifa, base, tipo o coeficiente y cuota a abonar.²⁶³ Es unánime en la doctrina científica y en la jurisprudencia considerar elementos de constancia obligatoria aspectos tales como órgano, sujeto llamado al pago y concepto en cuya virtud se exige el pago.²⁶⁴ Por el contrario, las posiciones toman caminos dispares en lo que a elementos de cuantificación de la deuda tributaria y a sus componentes se refiere. En este sentido, la jurisprudencia exige una clara identificación entre los componentes de la deuda tributaria enumerados por la LGT y los elementos que en esta cuestión deben constar en las notificaciones.

Una sentencia ya clásica del TS, Sentencia de 14 de abril de 1.978 (RJ 1978/1371) establecía la necesidad de notificación de las sanciones que con anterioridad a la Ley del 2.003 integraban la deuda tributaria. Actualmente, como es sabido, las sanciones no forman parte de la deuda tributaria (art. 58.3 LGT). Esta cuestión no debería constituir un obstáculo para que este concepto se incluyese en el texto de la notificación, puesto que se trata en definitiva de aportar por la Administración todos los

manifestación externa o publicación coincide exactamente con su contenido íntegro y no a aquellos otros que se aproximan o se parecen, pero que no contienen el acto mismo". STS de 18 de febrero de 1.977 (RJ 1977/1602).

²⁶¹ GARCÍA CALVENTE, refiriéndose a la necesidad de constancia de todos y cada uno de los requisitos que la Ley exige a las notificaciones tributarias, ha especificado que dicha constancia es debida a que "ni el interesado, ni los tribunales tienen por qué entrar a practicar de nuevo las liquidaciones para sacar conclusiones sobre su alcance y especificidad".
García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.123.

²⁶² El mismo sesgo adopta la Sentencia de 25 de febrero de 1.994 (RJ 1994/1402).

²⁶³ Puede consultarse la STSJ de Asturias de 30 de junio de 1.995 (RJ 1995/835).

²⁶⁴ García Novoa, C. *Las Notificaciones...*, op.cit. p.75.

datos necesarios para que el sujeto pasivo haga efectivo el derecho a la defensa. La sanción es un aspecto que puede favorecer dicha finalidad.²⁶⁵

Expuesta la rigidez con que la jurisprudencia exige la constancia de los “elementos esenciales de las liquidaciones”, debemos poner de manifiesto la flexibilización que se viene produciendo en los últimos tiempos. Así, ha establecido, por ejemplo, que la base imponible es un elemento esencial de la liquidación, cuya omisión puede afectar a la adecuada defensa de los derechos del interesado; pero añade que tal característica no concurre en el tipo impositivo que podrá calcularse a través de las respectivas leyes de presupuestos Generales del Estado.²⁶⁶ Por ello, ante una falta de mención del tipo aplicable en la notificación que sirve de vehículo al acto de liquidación no estaremos en modo alguno ante una notificación defectuosa. Sostenemos, de acuerdo con GARCÍA NOVOA, que esta línea jurisprudencial puede crear inseguridad jurídica “y ello porque quizás llegue a estimular que no se deje constancia en la notificación de ciertas referencias, en el convencimiento de que las mismas, por su condición de públicas, pueden ser recabadas por los destinatarios. El argumento no es convincente pues todas las cuestiones normativas, en tanto las normas tienen la característica de la publicidad, pueden ser objeto de conocimiento por cualquier ciudadano, sin que por ello quepa defender que no deben incluirse en el contenido de la notificación”.²⁶⁷

En definitiva, abogamos por una enumeración exhaustiva de todos los elementos que deben aparecer en una liquidación tributaria. Esta premisa se apoya en la necesidad de que el contribuyente pueda hacer efectivos sus intereses y derechos, sin perjuicio de que la eventual falta de alguno de ellos no obstaculice la calificación de la notificación como eficaz cuando llegue a conocimiento del destinatario. En este sentido, acogemos la tesis de la jurisprudencia cuya intención es flexibilizar los requisitos exigidos legalmente en toda notificación de liquidaciones, pero esta laxitud debe producirse a posteriori, esto es, en el momento de la práctica de la notificación por el agente notificador. Muchas son las circunstancias que pueden producirse en la práctica material de la notificación en relación a los requisitos legalmente exigidos: falta de identificación de la persona receptora,

²⁶⁵ Siguiendo esta misma línea, nos parece relevante la STSJ de Cataluña de 23 de diciembre de 1.992 (JT 1992/614), que para una liquidación de IRPF exigía que en su notificación se hiciese mención expresa -además de la deuda propiamente dicha- de los pagos fraccionados e intereses de demora.

²⁶⁶ STSJ de Galicia de 18 de enero de 1.993 (JT 1993/57) y 2 de julio de 1.993 (JT 1993/977).

²⁶⁷ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.76.

inconcreción en la fecha de entrega, ilegibilidad de la firma del agente o del destinatario, etc. Estos aspectos deberán ser valorados caso por caso para averiguar si la finalidad principal de toda notificación se ha producido: la puesta en conocimiento de los interesados de los actos y resoluciones que les afectan, aunque los requisitos que perfilan el contenido de toda notificación, deberán darse en todo caso.

En nuestra opinión, el concepto de elementos esenciales de la liquidación identificado con el texto íntegro del acto no dista demasiado del empleado actualmente en el art. 102 LGT: elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. Podrían incluirse en este último concepto la base imponible, el tipo y la cuota, en cuanto son elementos que inciden directamente en la cuantificación de la deuda tributaria. Con el mismo argumento incluiríamos los intereses de demora y los recargos. Las sanciones, aunque no formen parte de la deuda tributaria, deberían ser incluidas, ya que son determinantes de la cuantía final que el contribuyente tendrá que pagar. En definitiva, si de lo que se trata es de que el contribuyente pueda tener un conocimiento exacto de lo que tiene que ingresar en el tesoro o por el contrario de lo que se le exime, deberían constar todos aquellos elementos que puedan afectar directa o indirectamente al montante final de la deuda tributaria, tales como pagos fraccionados y posibles compensaciones que en su caso, procedan.²⁶⁸

Frente a lo anteriormente expuesto, la notificación que, incumpliendo la literalidad del mandato por no trasladar el texto íntegro, no provoque indefensión en el destinatario dará lugar a una notificación imperfecta, pero no invalidante²⁶⁹. Este defecto, por carecer de entidad suficiente, no privará de eficacia a la notificación.²⁷⁰ En este sentido, la Sentencia de 30 de septiembre de 1.995 (RJ 1995/7656) reconocía que la

²⁶⁸ ALIAGA AGULLÓ ha indicado que “la notificación del acto de liquidación debe formar cabal conocimiento del origen y causa de la exacción requerida, lo que implica que la llamada, en ese punto, a los elementos esenciales debe ser interpretada en el sentido de incluir la determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones, señalando asimismo la causa de la misma, periodo impositivo, en su caso, etc”. Aliaga Agulló, E. *Las notificaciones...*, op.cit. p.28.

²⁶⁹ Al respecto puede consultarse la Sentencia de la AN de 10 de octubre de 1.995 (RJ 1995/1206), que especifica que una notificación donde aparece la expresión “otras partidas” no produce la anulabilidad del acto dado que dicho defecto formal no ha producido indefensión al interesado que en cualquier caso ha podido impugnarla.

²⁷⁰ De esta misma opinión es HERNÁNZ MARTÍN quien, tras enumerar los elementos que deben constar en la notificación, afirma que deben consignarse “en general todos los elementos que determinen con precisión la cuantía de la prestación que implica la liquidación tributaria, sin que el destinatario del acto tenga que recurrir a sus suposiciones para obtener un conocimiento preciso de la actuación administrativa”. Hernánz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.139.

notificación pertinente no incluía el texto íntegro de la resolución, sino únicamente la parte dispositiva:

“Estemodo de proceder no es técnicamente perfecto, porque lo más correcto y sencillo hubiese sido reproducir íntegramente el texto de la propuesta, pero como texto definitivo de la resolución, no obstante, es incuestionable que esta imperfección procedimental no ha comportado indefensión. alguna, porque el interesado ha conocido todos los elementos que conforman el expediente sancionador de manera que la Administración Pública ha dispuesto de todos los elementos precisos para decidir justamente y el particular los ha conocido y ha podido defenderse sin menoscabo alguno», concluyendo que «es de lamentar que habiendo hecho lo más difícil (...) haya incurrido -la Administración correspondiente- en imperfecciones procedimentales, que si bien no son invalidantes, sí son actuaciones irregulares”²⁷¹.

2.2. Motivación del acto de liquidación en la notificación tributaria

El art. 102 LGT exige que cuando la liquidación suponga un aumento de base imponible respecto a la declarada por el interesado, la notificación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan.²⁷²

La Sentencia del TS de 31 de diciembre de 1.988 (RJ, 1988/10293), viene a afirmar que, siendo consciente de la necesidad de motivación de los actos tributarios, advierte y perfila las funciones que cumple esta motivación en el ordenamiento jurídico:

²⁷¹ La STSJ de Murcia de 31 de octubre de 1.995 (RJ 1995/552) ha especificado que “la notificación de la deuda tributaria no subsana la omisión de los demás elementos esenciales de la misma, sino que las liquidaciones tributarias han de notificarse al sujeto pasivo con expresión de dichos elementos. La notificación debe incluir, por lo tanto, todos los elementos esenciales de las liquidaciones tributarias para no originar a los interesados una indefensión contraria a las garantías consignadas en el art.24 CE. En otro caso, ... las liquidaciones son anulables conforme al art.48.2 de la ley de Procedimiento Administrativo de 1.958”.

²⁷² Acerca del tema de la motivación pueden consultarse las siguientes obras:
Álvarez Martínez, J. *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1.999.
Calabuig Moro, S. “El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 19, septiembre 2.000, pp.51 ss.

Corcuera Torres, A. “La motivación y la Impugnabilidad como Elementos Configuradores de la Condonación Graciable de las Sanciones Tributarias”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1.994, pp.180 ss.

“La motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones. Ante todo y desde el punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración». Sin embargo, en el terreno formal, “ no es sólo una elemental cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar en su caso el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se apoya; en último término la motivación facilita el control jurisdiccional de la administración”.²⁷³

La reforma de la Ley 25/1.995 de 20 de julio incluía esta exigencia, modificando la regulación de la Ley de 1.963. La actual LGT mantiene esta misma exigencia (art. 102.2c), consignando en lo atinente a la motivación de las liquidaciones la siguiente regulación. La notificación de las liquidaciones deberá contener:

“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”.

La motivación de los actos administrativos en general y la liquidación tributaria en particular constituyen una de las bases fundamentales del derecho a la defensa de los contribuyentes. Por ello, cualquier maniobra de la Administración Tributaria en la declaración o autoliquidación presentadas por el contribuyente debe encontrar una justificación, pues de lo contrario se podría provocar una situación de indefensión contraria al derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE.²⁷⁴ la jurisprudencia viene recogiendo esta idea en sus diferentes pronunciamientos y así mantiene que, alterada la base y la cuota respecto a la declarada por el sujeto pasivo, la Administración estaría obligada a notificar la nueva cuota, indicando los errores apreciados en la declaración

²⁷³ Sobre la cuestión relativa a la motivación de los actos tributarios, cfr. STS de 30 de mayo de 1.985 (RJ 1995/2425), que se refiere a la motivación de la comprobación de valores; STS de 28 de junio de 1.993 (RJ 1993/4590), relativa a la ilegalidad de la técnica de las liquidaciones paralelas; STS de 27 de abril de 1.998 (RJ 1998/3932), relativa a la necesidad de motivación en las actas de la Inspección de los Tributos.

²⁷⁴ BOLLO AROCENA entiende que debería formar parte de la notificación la indicación del lugar, plazo y forma en que pueda ser ejercido por parte del obligado tributario el derecho de crédito que puede surgir a su favor con ocasión de una liquidación que arroje una cantidad a devolver, como consecuencia de la previa realización de un ingreso excesivo o de un ingreso indebido. Boyo Arocena, M. C. "La notificación de las liquidaciones tributarias", en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma* (vol. II), Homenaje a F. Sainz de Bujanda, IEF, Madrid, 1.991, p.1560.

del particular y su correspondiente rectificación y explicando los preceptos legales que estime incumplidos y los extremos referidos a la liquidación provisional que dicte. Los tribunales manifiestan así la intención de dar por finalizada la práctica frecuente de la utilización de asteriscos que indican las partidas modificadas por la administración en las liquidaciones paralelas giradas al contribuyente rectificando su autoliquidación.²⁷⁵

El contenido de la liquidación tributaria se centra fundamentalmente en determinar la cuantía de la deuda tributaria, cuantía que puede arrojar una cantidad a ingresar cuando la liquidación es positiva, o una cantidad a devolver si la liquidación es negativa²⁷⁶.

Finalmente, la liquidación puede especificar una cantidad a compensar, concretamente en los casos de obtención de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En cuanto a la necesidad de motivación, el precepto que analizamos se centra en advertir que será imprescindible cuando bien la base imponible, bien la cuota, sean alteradas, pero no especifica en qué sentido. Por ello, en nuestra opinión, la motivación se exigirá en todo caso, es decir, en supuestos de liquidaciones positivas y negativas, ya que se trata de argumentar el porqué de las alteraciones de las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente por parte de la Administración Tributaria.²⁷⁷ El informe preparatorio de la LGT DE 2.002 apuntaba estas ideas, que pensamos han sido recogidas por el Legislador cuando afirma que la motivación deberá producirse tanto en los casos en que se difiera en los elementos de hecho, como en la interpretación de la norma. No especifica en ningún momento que la modificación en la que se difiere sea al alza, por lo que el precepto adquiere en este supuesto mayor valor jurídico debido a lo que subyace implícitamente. Por su parte, el art. 103.3 LGT concreta la necesidad de motivación en determinados actos, entre los que se encuentra el acto de liquidación. Este precepto tampoco distingue entre liquidaciones positivas y negativas en orden a la obligación de motivar.

²⁷⁵ Véase nota anterior.

²⁷⁶ En este sentido puede consultarse Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, *op.cit.* p.170.

²⁷⁷ Respecto de las liquidaciones paralelas, los profesores PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS han afirmado que “es evidente que esta manera de proceder es inaceptable desde el punto de vista de las garantías de defensa del contribuyente, al que no se le ponen de manifiesto las razones por las que la Administración entiende que su autoliquidación debe ser rectificada. Así lo ha estimado en diversas ocasiones la doctrina administrativa y los Tribunales Superiores de Justicia: vid. STSJ del País Vasco de 28 de marzo (RJ 1994/202).

Pérez Royo, F. y Aguallo Avilés, A. *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1.996, p.455.

2.3 Medios de impugnación.

El art. 58.2 LRJPAC exige que, el acto que se notifique contenga 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. Por su parte, la LGT en su art. 102 se hace eco de las mismas exigencias contempladas en la ley procedimental y de los medios de impugnación, con indicación de plazos y órganos contra los que deberán ser interpuestos.

Tanto la normativa tributaria como la administrativa exigen la necesaria constancia de los recursos procedentes, órganos y plazos de interposición, constituyendo una manifestación del principio de seguridad jurídica.²⁷⁸ Ciertamente, el principio de que la ignorancia del derecho no excusa de su cumplimiento, es una máxima que deberá ser aplicada a todos los administrados y, por ello, también a los destinatarios de notificaciones. Las cuestiones referidas a los medios de impugnación son aspectos regulados normativamente y de fácil conocimiento por los destinatarios de las comunicaciones. En los últimos tiempos las relaciones jurídicas y fundamentalmente las jurídico-tributarias son cada vez más complejas. Por esta razón las notificaciones tributarias adquieren, según la jurisprudencia del TS, una función de instrucción. Esta actividad informativa llevada a cabo por la notificación, además de favorecer el principio de seguridad jurídica, evitará situaciones de indefensión que, en su caso, podrían vulnerar el principio de tutela judicial efectiva constitucionalmente reconocido. La jurisprudencia admite esta nueva finalidad de la notificación o finalidad complementaria en múltiples pronunciamientos, entre los que sobresale la Sentencia de 6 de mayo de 1.963 (RJ 1963/2341). Dicha resolución concluye que dentro de las funciones de las notificaciones se encuentra la de tutela jurídica a los administrados al obligar a la Administración a instruirles.

²⁷⁸ DELGADO GARCÍA ha puesto de manifiesto que “respecto a los medios de impugnación y la indicación de plazos y órganos para ser interpuestos, baste recordar su trascendencia como garantía del obligado tributario, dado que le facilitan la reacción contra el acto de liquidación, bien porque su notificación es incompleta, bien porque siendo completa es, a su juicio, incorrecta”.

Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. p.117.

Por otra parte, conviene traer a colación las consideraciones de DELGADO GARCÍA acerca de la localización de este requisito dentro de la notificación propiamente dicha y a este respecto destacamos:²⁷⁹

En relación con esta cuestión la Sentencia de 11 de julio de 1.997 (RJ 1997/6140), interpretando el artículo 58.2 de la LRJPAC, entiende en su Fundamento primero que los recursos procedentes han de indicarse en la notificación de la resolución administrativa que traslada. Por el contrario, no es la propia resolución, la encargada de transmitir tal información²⁸⁰:

“Antes de entrar en el fondo del recurso debemos rechazar la pretendida anulabilidad en que, a juicio del demandante, incurre el acuerdo expreso impugnado por no haber indicado los recursos procedentes, pues es en la notificación de la resolución administrativa, y no en ésta, donde debe hacerse tal indicación, según previene el artículo 58.2 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, y a mayor abundamiento, la notificación defectuosamente practicada ha surtido efecto con arreglo al apartado 3 de dicho precepto, al haber interpuesto el interesado el presente recurso”.

La constancia de los recursos que procedan como exigencia requerida debe limitarse exclusivamente a los recursos ordinarios y, por ello, no es necesario la referencia a los extraordinarios.²⁸¹ En base a dicha circunstancia, no podrá impugnarse una notificación por defectuosa cuando no advierta acerca de la posibilidad de interponer un recurso extraordinario de revisión. En este sentido se pronuncia la Sentencia de 19 de febrero de 1.996 (RJ 1996/1557):

²⁷⁹ Ibid. p.116.

²⁸⁰ RODRÍGUEZ MORO señala que al Legislador “no le bastó con el principio general del derecho contenido en el art.2 –artículo 6.1 en la actualidad- del CC, de que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, pudiendo, por tanto, haber dejado al particular que por sí ejercitase las acciones que estimase pertinentes en relación con la defensa de sus derechos, sino que quiso establecer para la Administración la obligatoriedad de que, al notificar, le hiciera saber al administrador los recursos procedentes, la autoridad y los plazos para ejercitar aquellos”. Rodríguez Moro, N. "Las Notificaciones defectuosas", *Revista de Administración Pública*, nº 31, 1.960, p.154.

²⁸¹ ALIAGA AGULLÓ ha sintetizado las soluciones que ha dado la jurisprudencia ante la ausencia o error de los recursos pertinentes en la notificación. En este sentido, aporta tres vías de solución: declarar la nulidad de la notificación y de las actuaciones subsiguientes con la finalidad de que el órgano notificador practique otra nueva con la indicación de los recursos legalmente procedentes; subsanar el defecto procesal; o conocer directamente del fondo del asunto por razones de celeridad y economía procesal y para no añadir dilaciones en perjuicio de los recurrentes”.

Aliaga Agulló, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.35.

“La notificación ha de reputarse correcta, al haberse indicado que contra la resolución cabía recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional y el plazo de interposición, sin que quepa tacharla de defectuosa por no haberse indicado de modo expreso que cabía recurso de la Ley 62/1978, pues en las notificaciones administrativas no es preceptivo hacer indicación de todos los posibles recursos (...) sino sólo de los ordinarios que puedan interponerse. (...) De ahí que el artículo 79.2 LPA deje a salvo, en el último inciso, la posibilidad de que el interesado, además del recurso que se le haya indicado pueda ejercitar cualquier otro que estime pertinente”, pero, ajustándose, obviamente, a los plazos de interposición propios del recurso que haya elegido²⁸².

Por el contrario, no será válida la notificación que indique un recurso improcedente²⁸³. Así lo manifestó el TS en la Sentencia de 25 de enero de 1.992 (RJ 1992/771) en estos términos:

“La entidad Bedasa acudió al recurso de reposición y posteriormente a la vía contencioso-administrativa siguiendo la vía indicada por el Ayuntamiento de Sevilla al notificarle los recursos procedentes contra el acuerdo impugnado. Demuestra, por lo tanto, una mala fe evidente quien indica al ciudadano unos recursos contra un acto municipal, y cuando éstos se interponen, oponer a ellos que los indicados no son los procedentes. Ello daría lugar a una mayor desconfianza del ciudadano en la Administración, y a una completa inseguridad jurídica, con infracción de lo prescrito en el artículo 9 de la Constitución”.

En estos casos es la Administración causante del error la que debe acarrear con las consecuencias negativas que se deriven de su actuación²⁸⁴. Así, lo señala, sin género de duda, la STS de 15 de enero de 2.002 (RJ2002/1840) al decir:

²⁸² Para GONZÁLEZ PÉREZ, el requisito de los recursos en la notificación “es el que mayor trascendencia práctica ofrece y sobre el que la jurisprudencia ha mantenido los criterios más dispares”. González Pérez, J. “La notificación de los actos administrativos...”, op.cit. p.87.

²⁸³ No se exige especificar el pie de recurso en la notificación cuando de lo que se da traslado es de un acto o resolución favorable. STS de 19 de enero de 1.980 (RJ 1980/237).

²⁸⁴ El requisito de los recursos procedentes ha sido objeto desde antiguo de numerosa jurisprudencia. Así, el TS afirmó que las notificaciones han de contener, además de otros requisitos, la expresión de los recursos que en su caso procedan, y faltando alguno de ellos no producirán efectos legales –STS de 22 de mayo de 1.958-. Es nula la notificación de un acuerdo en el que no se hace indicación de los recursos que procedan ni el plazo para interponerlo –SSTS de 3 de marzo de 1.936, 23 de diciembre de 1.939, 15 de febrero de 1.943 y 26 de febrero de 1.944-. Es nula la notificación en la que

“(…) cuando se interpone un recurso inadmisibile por seguir la indicación errónea de la notificación, debe acordarse que se tramite el recurso como si fuera realmente admisible. “.

Esta exigencia jurisprudencial ha provocado que los tribunales de justicia hayan calificado como defectuosas numerosas notificaciones por el hecho de que en ellas no constaba la mención de los recursos pertinentes y los órganos ante los que se podían interponer. En esta dirección la Sentencia de 15 de noviembre de 1.996 (RJ 1996/8652) se pronuncia con este tenor:

“Este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones, en el sentido de que las notificaciones devienen defectuosas, cuando no cumplen las garantías establecidas para asegurar la finalidad perseguida por la Ley (Sentencia de 23 de febrero de 1993 (RJ 1993/11251) y que la notificación no es correcta si no se indican los recursos procedentes contra la resolución, plazo para interponerlos y ante quién hacerlo (Sentencia de 6 de febrero de 1995 (RJ 1995/3601)).”.

El TS entiende que no es imprescindible una mención expresa a la condición de definitiva de la resolución, sino que esta calificación se sobreentiende cuando la notificación menciona explícitamente los recursos que caben. La jurisprudencia viene privando de todo efecto a aquellas notificaciones en las que no existe mención de los recursos pertinentes del órgano ante el cual se deben interponer y el plazo de interposición. A estas circunstancias son equiparables las notificaciones en las que se especifica que la resolución se dicta en primera instancia, pero no recoge los recursos pertinentes²⁸⁵. El sesgo de esta jurisprudencia es claro: el contribuyente en la mayoría de ocasiones no es un experto en derecho y por ello la expresión “primera instancia” carece de significado eficaz para él. Dicha expresión no le va a hacer deducir los recursos que contra la resolución notificada puede interponer, precisando una enumeración

se indica que procede un recurso determinado y ello no es así -SSTS de 22 de noviembre de 1.927, 15 de febrero de 1.928, 26 de junio de 1.934 y 15 de febrero de 1.943-. Cfr. la jurisprudencia anteriormente citada en González Pérez, J. “La notificación de los actos administrativos...”, op.cit. p.87.

²⁸⁵ STS de 21 de octubre de 1.985 (RJ 1985/4892).

exhaustiva de dichas figuras. De este modo, se refuerza el principio de seguridad jurídica y se evitarán situaciones de indefensión²⁸⁶.

Las notificaciones que contengan esta referencia o similares serán calificadas como defectuosas por la jurisprudencia. También serán merecedoras de este apelativo aquellas notificaciones que, aun especificando los recursos procedentes, establezcan un plazo erróneo de interposición; y esto mismo ocurre cuando la omisión que se reconoce en la notificación se refiere al órgano de interposición²⁸⁷. Así, la eficacia de la notificación queda igualmente supeditada a que en el texto se haga expresa y concreta mención de los órganos competentes para conocer de los recursos, impidiendo una remisión genérica a los órganos competentes de la Administración o de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Con esta nitidez se pronunció la Sentencia de 27 de febrero de 1.990 (RJ 1990/1520), la cual, al referirse a la omisión del órgano ante el que debía presentarse el recurso que se le ofrecía al interesado como procedente, apreciaba:

“(…) requisito que no puede en modo alguno considerarse cumplido con la mera referencia al “recurso de reposición previsto en el artículo 52 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”, ya que este artículo no especifica ante quién ha de interponerse el recurso de reposición, al sólo indicar genéricamente que se presentará ante el órgano que hubiere de resolverlo (...)”.

El TS argumenta igualmente a favor de la relevancia de esta remisión genérica en el fallo de revocación de la Sentencia apelada al expresar:

“(…) al haber privado al notificado del conocimiento de algo tan esencial como saber ante quién tenía que acudir pidiendo la reposición del acto, siendo ello bastante para que sin necesidad de examinar los defectos que a la manera de efectuarse la comunicación achaca el apelante deba considerarse ineficaz a la notificación practicada”.

²⁸⁶ Para GONZÁLEZ PÉREZ, basándose en la jurisprudencia de la época, si una notificación indica erróneamente el pie de recurso, lo que cabe -a su juicio- es la subsanación por parte de la Administración competente y anular todas las actuaciones afectadas por el error. González Pérez, J. “La notificación de los actos administrativos...”, op.cit. p.88.

²⁸⁷ Véase al respecto la STS de 21 de octubre de 1.985 (RJ 1985/4892).

Otra Sentencia, de 5 de mayo de 1.993 (RJ 1993/3476), hace hincapié en la gravedad de este defecto, pronunciándose como sigue:

“(..) es cierto que cuando se interpuso el recurso contencioso-administrativo había transcurrido, por escaso margen de dos días, el plazo de dos meses a que se refiere el artículo 58 de la Ley Jurisdiccional, la notificación del acuerdo adolecía de toda referencia al Tribunal al que podía acudir, lo cual si siempre es grave, en el presente caso tiene mayor trascendencia a la vista de la modificación operada por la reciente puesta en funcionamiento de los Tribunales Superiores de Justicia. Si, pues, la notificación era defectuosa y dejó, por tanto, de cumplir el fin que le es propio, resulta inaplicable aquel breve plazo, conforme a lo dispuesto en los artículos 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 59 de la Ley Jurisdiccional²⁸⁸”.

No obstante, la omisión de la determinación del órgano que deba conocer del asunto no invalida la notificación cuando el interesado interponga el recurso procedente ante dicho órgano o bien cuando lo presente ante un órgano administrativo que se estime incompetente para la resolución de un asunto, pero que pertenezca a la misma Administración Pública. En este caso, en virtud del artículo 20 de la LRJPAC, este órgano incompetente tendrá la obligación de remitir directamente las actuaciones al que considere competente. En otras palabras, la ineficacia de la notificación queda, una vez más, sometida a la rigurosa indefensión del interesado. Con similares consideraciones debe ponderarse la ausencia o error en la constancia del plazo de interposición de los recursos que procedan, circunstancia que no invalidará la notificación si en algún momento el destinatario se da por notificado y, en su caso, ejercita los recursos procedentes.

Valorando este último aspecto, el TC otorga relevancia constitucional a esta omisión, de manera que no resulta legítimo considerar extemporáneo el recurso contencioso-administrativo interpuesto fuera de plazo, pues una decisión en sentido contrario incidiría en una vulneración del principio *pro actione*. Así lo ha recogido la Sentencia de 13 de octubre de 2.003 (RTC 2003/179):

²⁸⁸ En lo que atañe al plazo de interposición de los recursos, es necesario consultar el art.48 LRJPAC, en virtud del cual se indica que cuando los plazos se señalen por días se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones.

“El olvido de la garantía contenida a estos efectos en el art. 58.3 LRJPAC ha supuesto que la Administración se beneficiara de su propia irregularidad. Pues bien, como este Tribunal ha manifestado reiteradamente, no puede calificarse de razonable una interpretación que prime los defectos en la actuación de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de notificar con todos los requisitos legales (SSTC 204/1987, de 21 de diciembre (RTC 1987/2041, F 4, y 193/1992, de 16 de noviembre (RTC 1992/931, E 4) y perjudicando paralelamente al particular afectado por el acto administrativo” (STC 58/2000, de 12 de junio (RTC 2000/581, E 6)“.

2.3.1 Consecuencias de la ausencia o error en la constancia de los recursos procedentes, órgano y plazo de interposición.

Sin perjuicio de las consideraciones que se viertan en el capítulo sobre notificaciones defectuosas, conviene valorar las circunstancias que acarrea el que la mención de los recursos no sean los realmente procedentes o exista error en el órgano o plazo de interposición. Las valoraciones a las que circunscribimos el presente apartado son las derivadas de situaciones en las cuales los errores anteriormente mencionados llevan a confusión al contribuyente. Ya hemos puesto de manifiesto que aunque exista un error de estas características, si el particular hace lo correcto para la defensa de sus intereses, el TC fundamentalmente viene manteniendo la postura de subsanación de la notificación. El alto tribunal justifica esta afirmación en el hecho de que la misma ha llegado a conocimiento del interesado y éste se ha visto rodeado de las garantías jurídicas que le protegen, poniendo de relieve la finalidad principal de toda notificación. El TS ha concretado la función de instrucción de las notificaciones: el Legislador ha instaurado esta obligación de instrucción con el fin de que la Administración instruya bien y con acierto al ciudadano “(...) no para que le induzca a error, marcándole caminos equivocados, y menos para que los órganos de la administración se prevalgan del posible error al que inducen, esgrimiéndolo después en contra de quienes de tal equivocación fueron víctimas”²⁸⁹.

²⁸⁹ STS de 25 de abril de 1.974 (RJ 1974/1927).

Varias son las situaciones que en la práctica pueden surgir en torno a la falta de mención de los recursos procedentes. En primer lugar, puede ocurrir que debido a la falta de mención de los recursos procedentes, el contribuyente no interponga el recurso de reposición preceptivo.²⁹⁰ La jurisprudencia del TS mantiene que el error de la Administración no puede perjudicar al interesado.

En ocasiones, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha resuelto la disyuntiva planteada mediante la anulación de las actuaciones. Así, en la Sentencia de 4 de mayo de 1.992 (RJ 1992/3740) ante una notificación de una liquidación en concepto de canon de aprovechamiento hidroeléctrico, especificó que la ausencia de mención a los recursos que proceden supone provocar la indefensión del sujeto pasivo, “(...) disponiendo expresamente, en aras del principio de tutela judicial efectiva, la nulidad de la notificación, que en 1.980 la Comisaría de Aguas del Júcar practicó a la entidad reclamante sobre la liquidación del canon de aprovechamiento hidroeléctrico... sustituyéndola por otra en la que se indique correctamente que contra el acto en el mismo contenido procede recurso de alzada..... retrotrayendo las actuaciones al momento en que se cometió el vicio observado...” Por otra parte, si la notificación es defectuosa no se puede alegar extemporaneidad del recurso que contra la misma se plantee.²⁹¹

Por otra parte, y en orden a la consignación errónea de los recursos que proceden, GARCÍA NOVOA expone que en estos casos entran en juego dos principios o valores: De una parte, la legalidad “que obligaría a inadmitir un recurso que de acuerdo con la norma no resulta procedente; y la seguridad jurídica que aconsejaría que el error de la Administración no repercuta en un perjuicio para el contribuyente que de buena fe, planteó un recurso fiándose de las indicaciones contenidas en la notificación”²⁹². La situación que tal vez ha suscitado mayor número de pronunciamientos jurisprudenciales ha sido la notificación que omite la posibilidad de

²⁹⁰ Sobre esta cuestión pueden consultarse las STS de 25 de abril de 1.974 y 30 de junio de 1.978. La STS de 16 de junio de 1.965 ha afirmado que el administrado no debe sufrir las consecuencias del error al que la Administración le induce en la elección de los recursos utilizables. La STS de 4 de diciembre de 1.980 afirma que no puede ir en perjuicio del interesado el error de la Administración que le indujo a interponer un recurso improcedente.

²⁹¹ Véase la STS de 19 de mayo de 1.992 (RJ 1992/4153).

²⁹² García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.80.

interponer la reclamación en vía económico-administrativa previa a la interposición de un recurso en vía jurisdiccional. Ante la ausencia de tal mención, el contribuyente que recibe una notificación de una liquidación tributaria confía en las indicaciones e interpone el recurso contencioso administrativo. A este respecto, la Sentencia de 4 de febrero de 1.985 (RJ 1885/461) consideró improcedente el recurso contencioso administrativo y obligatoria la interposición de la reclamación económico-administrativa.

Con posterioridad a este pronunciamiento, la doctrina del Tribunal Supremo acoge otra argumentación para resolver la cuestión que se nos plantea. Mantiene que no puede perjudicar al particular el error de la Administración a la hora de notificar. Basándonos en la afirmación antes apuntada, cabe distinguir dos posiciones jurisprudenciales en torno a la cuestión que nos ocupa:

a) En una primera fase el TS consideraba inadmisibile el recurso interpuesto por el particular en vía contencioso-administrativa, pero ordenaba asimismo la retroacción de todas las actuaciones para que el trámite de notificación sea realizado de forma correcta y el contribuyente pueda ejercitar los verdaderos recursos procedentes.²⁹³ Los perfiles de esta posición favorecen inequívocamente la protección de las garantías de los contribuyentes -concretamente el principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva-, pero a costa de provocar desajustes en el principio de eficacia de las administraciones públicas y en el principio de economía procesal. La asunción de tal solución por parte de la jurisprudencia provocaría dilaciones interminables en los procesos tributarios, puesto que se trata de volver a iniciar el trámite de notificación cuya entrega puede estar rodeada de circunstancias que retrasen en demasía su efectividad.

b) Con posterioridad la jurisprudencia discurre por caminos más acordes a la salvaguarda del principio de economía procesal y eficacia en la actuación administrativa. Por ello, esta tendencia aboga por la admisibilidad del recurso contencioso administrativo y por el análisis del fondo del asunto por parte del Tribunal, siempre y cuando el error del contribuyente se haya producido por seguir las

²⁹³ STS de 24 de enero de 1.989 (RJ 1989/450).

indicaciones que constaban en la notificación de la liquidación. Esta determinación está basada en el respeto al principio de tutela judicial efectiva²⁹⁴.

2.4 Plazo, lugar y forma en que debe satisfacerse la deuda tributaria. Mención de la liquidación provisional o definitiva.

En cuanto al plazo, lugar y forma en que debe satisfacerse la deuda tributaria, haremos únicamente referencia a la inexigibilidad de su constancia cuando la deuda tributaria es inexistente²⁹⁵.

Esto es, la liquidación es de signo negativo y sólo procede la devolución al sujeto pasivo de los ingresos tributarios que excedieron a su retención o ingresos a cuenta efectivos²⁹⁶.

El profesor PÉREZ ROYO ha sostenido en relación a la liquidación provisional o definitiva que el efecto primordial de la liquidación como acto resolutorio consiste en causar estado en el procedimiento. A partir de este momento comienzan a contar los plazos de interposición de los recursos que procedan y además la administración quedará vinculada por lo resuelto en el acto de liquidación. En torno a esta fijeza pivotarán los conceptos de liquidación provisional y definitiva. En este sentido, la liquidación provisional será aquella que puede ser modificada por la Administración Tributaria hasta tanto no haya finalizado el plazo de prescripción mediante otra liquidación surgida de un nuevo procedimiento tributario; sin embargo, las liquidaciones definitivas no pueden ser rectificadas si no es en vía de revisión.

Esta distinción difiere absolutamente de los conceptos de firme y no firme, habida cuenta de que tanto la liquidación provisional como la definitiva pueden ser

²⁹⁴ La STS de 31 de enero de 1.989 (RJ 1989/619) establece que si se ha omitido la alzada ante el TEAC y no se ha agotado, en consecuencia la vía económico-administrativa debido a que la notificación del TEAC indicaba el contencioso como recurso procedente, no procede la inadmisibilidad ni tampoco retrotraer actuaciones, sino entrar en el fondo del asunto, ya que lo acorde con el principio de tutela judicial efectiva es que no se vuelva a iniciar un nuevo proceso por un acto atribuible exclusivamente a la Administración.

²⁹⁵ GONZÁLEZ SEIJO advierte que este requisito es sólo exigible en el ámbito tributario. Sólo se exige, dice el autor, respecto “de los actos tributarios que demanden una cantidad a pagar”. González Seijo, J. M. “Notificaciones...”, op.cit. p.130.

²⁹⁶ GONZÁLEZ SEIJO ha expuesto que los dos efectos básicos que despliega este requisito son: “abrir el periodo de ingreso voluntario y señalar el *dies a quo* inicial para el cómputo de prescripción de la acción de cobro de la Administración para exigir el pago de las deudas liquidadas”. Ibid. p.130.

firmes, siempre y cuando no se haya interpuesto el recurso que proceda en tiempo y forma o se haya dictado la resolución que pone fin a la vía administrativa o contencioso-administrativa²⁹⁷. El art. 101.3 LGT -como ya lo hiciera el Legislador de 1.963- define únicamente las situaciones que dan lugar a una liquidación definitiva, dejando a la interpretación por exclusión el concepto de liquidaciones provisionales. La liquidación definitiva paradigmática es la derivada de un procedimiento de inspección donde se hayan investigado todos y cada uno de los elementos que confeccionan la deuda tributaria.

Hechas estas apreciaciones de índole general, es preciso mostrar el acierto de la normativa tributaria al exigir la constancia de la caracterización de la liquidación en la notificación²⁹⁸. Esta mención refuerza la seguridad jurídica del contribuyente, pues confiere las conclusiones apropiadas en torno a la posibilidad o imposibilidad de modificación por la Administración tributaria del pronunciamiento contenido en la liquidación, pronunciamiento que se centrará en especificar el qué y el cuánto de la deuda tributaria, e incluso, en ocasiones, se manifestará acerca de la existencia misma de tal deuda –otorgamiento de una exención-²⁹⁹. Todos estos aspectos inciden en la esfera privada del contribuyente y su certeza facilita una mayor protección de la defensa de sus intereses³⁰⁰.

²⁹⁷ Vid. González Pérez, J. “La notificación de los actos administrativos...”, op.cit. p.87.

²⁹⁸ GONZÁLEZ SEIJO ha expresado que el requisito de la calificación del acto como definitivo o no en vía administrativa exigido por la LRJPAC, en ocasiones, queda implícito en el requisito de la constancia de los recursos que procedan. Por ello, afirma el autor que ante su ausencia o error no cabe anular la notificación. González Seijo, J. M. “Notificaciones...”, op.cit. p.131.

²⁹⁹ Con JABALERA RODRÍGUEZ debemos afirmar que, aunque el requisito de la calificación del acto como definitivo o no en vía administrativa se encuentra implícito dentro de la mención de los recursos, para saber su significado ha de tenerse algún conocimiento jurídico. Jabalera Rodríguez, A. “La notificación...”, op.cit. nota 4.

³⁰⁰ Sobre esta cuestión puede consultarse: García Luis, T. “El procedimiento de gestión de los tributos”, en AAVV, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1.996, pp.423 ss.

Huesca Boadilla, R. “Procedimientos tributarios”, *Impuestos*, nº 22, año XVII, noviembre 2.001, pp.129 ss.

Tejerizo López, J. M. “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 10, octubre-diciembre 1.998, pp.691 ss.

2.5 La utilización de las lenguas cooficiales en la redacción de las notificaciones

Otro de los aspectos que adquieren relevancia en nuestra investigación es el referente al idioma o lengua en el que debe estar redactado el texto notificadorio³⁰¹.

La Constitución considera al castellano como lengua oficial de la nación española en su art.3.1. A continuación, en el apartado 2 del mismo precepto, proclama la cooficialidad con el resto de lenguas reconocidas en los diferentes Estatutos de Autonomía. Por su parte, el art.36 LRJPAC regula la lengua a utilizar en los diferentes procedimientos administrativos, previendo que la lengua a utilizar en los procedimientos es el castellano. Si algún interesado reside en una comunidad donde existe lengua cooficial, puede dirigirse a la Administración en dicha lengua. Además, reconoce un derecho de elección para el caso de cooficialidad a favor del interesado en el procedimiento. La nueva LGT ha incorporado un apartado específico para esta cuestión dentro del precepto dedicado a los derechos de los obligados tributarios. El art.34.1d) se expresa en los siguientes términos:

“d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico”.³⁰²

En sede de publicaciones tributarias, la LGT en su art.86.3 especifica:

“La Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas podrán convenir que las publicaciones a las que se refiere el apartado 1 se realicen en las lenguas oficiales de las Comunidades Autónomas.

Así, de lo hasta ahora analizado se desprende la cooficialidad de las diferentes lenguas. A este respecto se ha pronunciado el TC en STC 82/1.986 de 26 de junio para

³⁰¹ Cfr. Baño León, J. M. “El ejercicio del pluralismo lingüístico en la Administración Pública”, *Civitas, Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 54, 1.987, pp.225-241.

³⁰² El artículo 10d del RPSP se expresa en los siguientes términos: “Los operadores postales, en el ejercicio de las actividades de prestación de los servicios, garantizarán los siguientes derechos del usuario: (...)

d) la utilización de las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma, cuando se trate de servicios postales que circulen exclusivamente en su ámbito”.

definir exactamente el concepto de cooficialidad. El alto Tribunal considera que una lengua es oficial cuando los Poderes Públicos la toman como medio normal de comunicación entre ellos y con los sujetos pasivos con plena validez y efectos jurídicos. De esta sentencia se deriva la posible utilización de todas y cada una de las lenguas oficiales españolas en la redacción de las notificaciones, gozando de plena validez y eficacia. Cuando el art.3 CE proclama que el castellano es lengua oficial, esta afirmación implica que los Poderes Públicos se van a relacionar con los ciudadanos en esta lengua. El conocimiento de la lengua castellana, que resulta de esta forma imprescindible, se logrará mediante la introducción en los diferentes planes de estudio de este idioma como asignatura obligatoria. Esta cuestión se refuerza cuando el art.3 CE considera que no sólo estamos ya ante un derecho, sino también ante una obligación, esto es, que los ciudadanos españoles conozcan la lengua oficial de su país. De esta forma será rechazada una posible impugnación de una notificación sobre la base del desconocimiento por su destinatario del idioma castellano.

El art.3.2 CE también recoge la protección de las diferentes lenguas cooficiales, dejando a los respectivos estatutos de Autonomía su regulación y adecuación a las concretas circunstancias de desarrollo lingüístico. Por todo ello, las diferentes Administraciones Públicas quedan obligadas a relacionarse con los ciudadanos en el idioma que éstos hayan elegido para el procedimiento concreto de que se trate, pero dentro de unas coordenadas muy precisas, cuales son las marcadas por las posibilidades de medios que tiene cada Comunidad Autónoma.

El RD 1.465/1.999 de 17 de septiembre por el que se establecen criterios de imagen institucional se refiere a la utilización de las lenguas cooficiales en materia de impresos y modelos normalizados. Afirma que tanto el membrete del documento como la identificación del órgano figurarán en lengua cooficial y en castellano. Si el documento es dirigido a una Comunidad Autónoma donde no existe una lengua cooficial, el documento será redactado en su integridad en castellano.

Lo analizado hasta el momento se entiende sin perjuicio de lo que disponen los diferentes EEAA³⁰³. Por esta razón, pasamos a analizar el fenómeno plurilingüe en las diferentes CCAA en la que poseen una lengua cooficial.

a) En cuanto a Cataluña, la Ley 1/1.998 de 7 de enero de Política lingüística hace uso del derecho a una lengua cooficial en su art.9, precepto que afirma que las Administraciones Públicas catalanas, los organismos autónomos dependientes de ellas, así como las empresas dependientes de los mismos deben utilizar el catalán en sus actuaciones internas y en las relaciones entre ellos. También deben utilizarlo normalmente en las notificaciones y comunicaciones dirigidas a personas físicas o jurídicas residentes en el ámbito jurídico catalán.

El art.10 del reglamento citado se ocupa de la lengua a utilizar en los diferentes procedimientos. Se debe emplear el catalán en los diferentes procedimientos, sin perjuicio del derecho de los ciudadanos y ciudadanas a presentar documentos, a hacer manifestaciones, y, si lo solicitan, a recibir notificaciones en castellano.

El TSJ de Cataluña en su Sentencia de 10 de abril de 1.996 analiza la cuestión que se planteó ante una notificación redactada en catalán y dirigida a un ciudadano cuyo domicilio se encontraba sito en una Comunidad Autónoma donde el catalán no es lengua oficial. Tras afirmar que no se había producido indefensión, puesto que el interesado había interpuesto el recurso pertinente en tiempo y forma, el Tribunal exige la anulación de la providencia de apremio redactada en catalán, obligando a que se realice una nueva redacción de la misma en idioma castellano. El TSJ de Cataluña argumentaba que posiblemente se vió vulnerado el derecho de alegaciones, que es una clara manifestación del derecho a la defensa de los ciudadanos.

b) En cuanto a Navarra, la cuestión es abordada por la LF 10/1.986 de 18 de diciembre reguladora del uso del vascuence. Esta Ley destaca la plena validez y eficacia de las notificaciones administrativas redactadas en vascuence que, no obstante, y salvo manifestación expresa del interesado, deberán acompañarse de la redacción en castellano, como se desprende de su art.11. Así, todas las notificaciones deberán ser

³⁰³ Acerca del bilingüismo véase Tarrés Vives, M. “Notificación y publicación...”, op.cit. p.23.

redactadas en forma bilingüe, salvo que todos los interesados manifiesten expresamente su opción por una de las dos lenguas.

Por su parte, el DF 29/2.003 de 10 de febrero regulador del uso del vascuence por las administraciones públicas de Navarra establece asimismo la coexistencia de ambas lenguas en los procedimientos. Los documentos que deban surtir efecto fuera de la zona vascuence deberán ser redactados, como aclara el DF en castellano. Las Administraciones Públicas del territorio vascuence se relacionarán con la Administración General del Estado en castellano, salvo cuando se dirijan a órganos con sede en el territorio de Navarra. Finalmente, el DF dedica un precepto a las notificaciones administrativas, declarando la necesidad de que sean redactadas en ambas lenguas.

c) En lo que respecta al País Vasco, la ley 10/1.982 de 24 de noviembre identifica al euskera como idioma propio del País Vasco, otorgándole el reconocimiento de lengua oficial junto con el castellano. El art.5 reconoce a favor de los ciudadanos vascos el derecho a conocer y usar las lenguas oficiales tanto oralmente como por escrito, relacionándose con la Administración y con cualquier organismo o entidad que radique en la Comunidad Autónoma conforme a la libre discrecionalidad del interesado en una u otra lengua. El Art.6 recoge una elección por parte de los interesados a la hora de relacionarse con las Administraciones Públicas en el territorio de la Comunidad Autónoma, estableciendo una obligación a cargo de las primeras de atender a los ciudadanos en el idioma elegido por éstos. En lo que atañe a los procedimientos, si existen varios interesados, el idioma del mismo será el acordado por éstos.

Por su parte, el art.8 contempla la cuestión del idioma de las notificaciones administrativas y a este respecto opta por la redacción bilingüe de las mismas. Esta regla general se aplicará siempre y cuando los interesados no lleguen a un acuerdo acerca de la utilización de una sola de las lenguas.

d) En relación a Galicia, la Ley 3/1.983 de 15 de junio aborda de forma implícita la cuestión que estamos analizando. Si leemos atentamente el texto de la citada Ley, no encontramos en su articulado ningún precepto que se dedique expresamente a las notificaciones administrativas. Sin embargo, especifica que los ciudadanos gallegos

tienen derecho al uso del gallego oralmente y por escrito en sus relaciones con la Administración Pública.

e) La Ley 3/1.986 de 29 de abril regula la protección del idioma catalán y castellano como lenguas oficiales del territorio balear. Son por ello plenamente válidos los actos y actuaciones tanto orales como por escrito en ambos idiomas, cuestión que se desprende del art.8 de la citada Ley. Por su parte, el art.10 contiene el idioma en la redacción de documentos públicos, recogiendo en este sentido el derecho a optar por parte del interesado entre los dos idiomas oficiales. Si no existe acuerdo entre los diferentes interesados, la redacción se realizará en forma bilingüe. Por último, los documentos normalizados que vayan a ser utilizados por las Administraciones Públicas deberán redactarse en ambas lenguas.

f) Para finalizar, la Comunidad Autónoma de Valencia trata esta cuestión en la Ley 4/1.983, cuyo art.11, en lo que se refiere a la redacción de los documentos públicos recoge el derecho a elegir por parte de los interesados.

3. ELEMENTOS TEMPORALES DE LAS NOTIFICACIONES.

3.1 Consideraciones generales.

El régimen jurídico que rige el instituto de la notificación conlleva un conjunto de garantías formales que imprimen eficacia y protección a la esfera privada de los contribuyentes. El establecimiento de plazos precisos y concretos -bien sea para cursar el acto de notificación, bien sea para poner en conocimiento de los contribuyentes las resoluciones que afectan a sus derechos e intereses- constituye, a nuestro juicio, un elemento de certeza y seguridad.

A partir de la fecha de comunicación el acto despliega todos y cada uno de los efectos propios de toda notificación tributaria. Así, de un lado, la fecha de entrega eficazmente consignada por lo general en el acuse de recibo determinará que se pueda hacer efectivo el ingreso de la deuda tributaria; de otro lado, comenzarán a contar los plazos para la interposición de los recursos que procedan contra el mismo. Finalmente,

la práctica efectiva de la notificación tributaria en tiempo constituye la interrupción del plazo de prescripción que contempla la LGT.

Debemos considerar dos momentos en el análisis de los elementos temporales de las notificaciones. En primer lugar, la Administración Tributaria deberá cursar el texto notificadorio en los diez días hábiles siguientes a la fecha en que se dictó el acto a notificar. Este plazo para cursar no es contemplado por la disciplina tributaria, sino que encuentra su regulación en sede administrativa -concretamente en el art. 58.2 LRJPAC-³⁰⁴ La aplicación de esta posibilidad de subsidiariedad viene recogida, en materia tributaria por el art. 109 LGT, precepto que considera la materia administrativa supletoria de la tributaria en lo que a notificaciones se refiere.

La expresión “cursar” no es sinónimo de notificar. El primero de estos vocablos hace alusión al comienzo de los trámites que la Administración Tributaria tiene que llevar a cabo para poner en marcha el procedimiento que finalmente concluirá con la entrega de la notificación al contribuyente. Por ello, mediante el mandato contenido en el art. 58.2 LRJPAC, la administración tramitará la notificación exclusivamente. Este trámite se sitúa en el ámbito interno de actuación de la Administración Tributaria³⁰⁵.

Una vez transcurridos los diez días que la normativa contempla para “dar curso a la notificación, deberá ponerse en conocimiento del administrado. Esta segunda fase temporal se sitúa en el marco de la tramitación externa de los textos notificadorios y es el momento con mayor relevancia para los derechos del contribuyente.

Las consecuencias que se derivan del incumplimiento de estos dos momentos temporales son de muy distinto alcance jurídico y a ello dedicaremos las siguientes líneas de la presente investigación.

³⁰⁴ Sin embargo, la jurisprudencia ha puesto de relieve que la omisión de dicho plazo se considera una irregularidad no invalidante, que no provoca indefensión ni tampoco nulidad, salvo que así lo impusiera la naturaleza del término o plazo.

Acoge en esta línea las SSTs de 18 de marzo de 1.961, 23 de junio de 1.976 y 21 de marzo de 1.981.

³⁰⁵ LÓPEZ MERINO concreta el concepto de “dar curso”, aunque referido a las comunicaciones. Cfr. López Merino, F. “El concepto de notificación...”, op.cit. p.46.

3.2 Plazo para cursar las notificaciones

El plazo para dar curso a la notificación, cifrado en los diez días posteriores a aquél en el que el acto administrativo objeto de notificación es dictado, constituye un trámite de carácter interno en el seno de la Administración Tributaria. Esta falta de publicidad de las actuaciones, que en torno a la consecución de la tramitación formal de la notificación lleven a cabo los órganos competentes, no implicará en principio consecuencias jurídicas relevantes para los contribuyentes.³⁰⁶ En esta fase no se requiere comportamiento alguno de los mismos en ningún sentido: su actuación será requerida cuando conozca materialmente el contenido de la notificación o cuando, desconociendo algún dato de la misma, se dé por notificado eficazmente mediante el ingreso de la deuda tributaria o la interposición del recurso que proceda³⁰⁷. En este sentido, el TS afirma que no es posible alegar nulidad de la notificación que excedió los diez días:

“Alega el motivo de casación que examinamos que la notificación cuya invalidez se mantiene se ha practicado fuera del plazo máximo de diez días, a partir de la adopción del acuerdo notificado, que fija el artículo 79.2, de la Ley de Procedimiento Administrativo. Como en el supuesto anterior el defecto carece de eficacia invalidante. El artículo 49 del Texto Legal mencionado prescribe que las actuaciones administrativas realizadas fuera del tiempo establecido sólo implicarán la anulación del acto si así lo impusiera la naturaleza del término o plazo, y la responsabilidad del funcionario causante de la demora si a ello hubiere lugar. En el supuesto enjuiciado el plazo máximo de diez días que para practicar las notificaciones establece el artículo 79.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo no impone la anulación de la notificación hecha fuera de dicho plazo, ya que el notificado no se ve afectado por la resolución, no está obligado a su cumplimiento, ni ve correr los plazos legales para interponer los correspondientes recursos, sino desde el día de la notificación. La naturaleza de este plazo, pues, como la

³⁰⁶ Para DELGADO GARCÍA, la notificación cursada fuera del ámbito administrativo “se considera simplemente irregular, pero no resulta inválida, pese a la obligación que supone para el órgano administrativo cumplir en el plazo de diez días, en cuanto que en virtud del artículo 63.3 de la Ley 30/92 la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo”. Delgado García, A. M. *Las notificaciones...*, op.cit. p.134.

³⁰⁷ GARCÍA CALVENTE diferencia claramente entre los términos notificar y cursar: “Evidentemente notificar y cursar no son sinónimos. Como ya vimos en el anterior capítulo la diferencia entre ambas está en que, mientras la primera implica llevar la notificación a efecto, es decir, llevarla hasta quien legalmente pueda recibirla, cursar no es más que enviar o tramitar”. Cfr. García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.127.

mayor parte de los fijados para realizar las actuaciones administrativas, no implica la anulación de la notificación realizada después del transcurso de los diez días, en razón de que el acto solamente surte sus efectos desde dicha notificación, cualquiera que sea el momento en que ésta se realiza“.

Por otro lado, no existe ningún problema en lo que atañe al cómputo del plazo para dar curso a las notificaciones, puesto que el día de partida del comienzo del cómputo –día en el que se ha dictado el acto de liquidación- es conocido efectivamente. A este respecto, tratándose de un plazo en días, sólo serán contados los hábiles, como así lo dispone el art. 48.1 LRJPAC. Siguiendo a MARTÍN REBOLLO, con la vigente redacción del art. 58.2 LRJPAC “la Administración puede dictar el acto el último día y tiene, además, diez días para cursar, es decir, para dar curso o enviar la notificación”³⁰⁸. Y por nuestra parte, dejamos constancia de la irrelevancia del incumplimiento del plazo para cursar, puesto que no afecta a la esfera de intereses del contribuyente y así se pronuncia el TS en la Sentencia de 25 de abril de 1.994 (RJ 1994/3003), en donde deja muy claras las consecuencias de una notificación que incumpla el plazo de diez días que la LPA imponía a la Administración para la práctica de la notificación, que en la vigente LRJPAC, se reduce a la obligación de cursar. La Sentencia citada, reiterando el pronunciamiento habitual del TS, dice:

“Menos consideración todavía alcanza la alegación relativa a posible incumplimiento del plazo de diez días señalados en el artículo 79.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo para llevar a efecto las notificaciones, pues, prescindiendo incluso de la paradoja que supone que dicha alegación sea

efectuada por quien, con su conducta, impidió la notificación en el plazo señalado -ver folios 3º y 4º del expediente-, es lo cierto que la superación de dicho plazo no determina la nulidad de la notificación, sino tan sólo una irregularidad no invalidante (...)”.

Por tanto, el incumplimiento del plazo de notificación, en armonía con lo dispuesto en el artículo 63.3 de la LRJPAC no invalida la notificación. Conviene

³⁰⁸ Martín Rebollo, L. *Leyes administrativas*, Aranzadi, Pamplona, 1.999, nota al art.58.2 LRJPAC.

reflejar la doctrina legal fijada por el TS en relación con el mencionado artículo 63.3 en la Sentencia de 24 de abril de 1.999, dictada en interés de Ley:

“Que estimando el recurso de casación en interés de ley interpuesto por el Instituto Nacional de la Salud, contra la Sentencia de 14 de noviembre de 1997, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en el recurso contencioso-administrativo número 737/1997, se fija la siguiente doctrina legal: “El artículo 63.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común no implica la nulidad del acto de imposición de una sanción administrativa fuera del plazo legalmente previsto para la tramitación del expediente sancionador”.

La doctrina científica ha acogido el mismo criterio jurisprudencial expuesto, por lo que propone no invalidar la notificación ante la falta de cumplimiento del plazo para cursarlas. Así, a juicio de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, esta cuestión carece de trascendencia, porque su incumplimiento no constituye generalmente un defecto invalidante de la notificación. La justificación legal se encuentra en el artículo 63.3 LRJPAC, según el cual la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo³⁰⁹. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ omite la previsión que en términos similares establecía el artículo 105.2 de la antigua LGT. En el mismo sentido se manifiesta DELGADO GARCÍA, para quien la notificación cursada fuera de plazo es irregular, pero no inválida³¹⁰. Sin embargo, para SÁNCHEZ SERRANO que los plazos del procedimiento de gestión tributaria carezcan, por regla general, de carácter preclusivo para la Administración,³¹¹ es consecuencia lógica del carácter de oficio del procedimiento de gestión y del escaso papel que en él desempeña el principio dispositivo³¹².

En definitiva, si la notificación reúne los requisitos formales requeridos por la Ley, desplegará sus efectos normales desde el momento en que quede constancia de su

³⁰⁹ Rodríguez Márquez, J. “La nueva regulación de la notificación de los actos de gestión tributaria”, *Impuestos*, nº 1, 1.999, pp.129-130.

³¹⁰ Delgado García, A. M. *Las notificaciones...*, op.cit. p.134.

³¹¹ Un examen de los efectos de las notificaciones desde el punto de vista de los cómputos de plazos puede consultarse en González Pérez, J. “La notificación de los actos administrativos...”, op.cit. pp.83-84.

³¹² Sánchez Serrano, L. “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)”, *Impuestos*, 1.992 (tomo I), p.244.

recepción por parte del destinatario o su representante³¹³. Sin embargo, como afirma el TS en la ya clásica Sentencia de 23 de junio de 1.976 (RJ 1976/4220) sólo en el caso en que se produzca indefensión podrá el incumplimiento del plazo de diez días invalidar o hacer defectuosa la notificación, y ello sin menoscabo de algunas reglas específicas relativas al momento en que debe llevarse a cabo la notificación de determinados actos tributarios. En este sentido, destaca el caso de las contribuciones especiales municipales que, al amparo del art.34 del TR de la LRHL, deberán notificarse con anterioridad a la ejecución de las obras cuando se exijan anticipadamente. Así, el TS en Sentencia de 24 de noviembre de 1.997 (RJ 1997/2609) afirma que “(...) esa notificación individual ha de ser considerada necesaria e imprescindible y como garantía tributaria no puede dársele tratamiento de una mera formalidad burocrática en la que es indiferente el momento de llevarla a cabo ; antes al contrario, su tardía realización al privar, en la práctica, al contribuyente de un derecho reconocido por la ley, constituye un vicio productor de indefensión y por lo tanto, de nulidad insubsanable”³¹⁴.

Establecidas las bases anteriores mediante los correspondientes pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales, conviene subrayar que dichas consideraciones no obstaculizan la producción de efectos de las notificaciones tardías³¹⁵. Dos son los efectos secundarios que pueden desprenderse: por una parte, la demora en la eficacia del acto a notificar; y, por otra, la posibilidad de exigencia de responsabilidad.³¹⁶

³¹³ GARCÍA CALVENTE ha expuesto en esta misma dirección que “en definitiva, el incumplimiento del plazo para notificar es entendido como una simple irregularidad que en principio no afecta a los derechos de los interesados, además de por el motivo expuesto, porque la fecha a tener en cuenta a efectos de una posible impugnación es la de la efectiva recepción. Si no hubiera constancia de ésta deberá aceptarse la alegada por los actores, pues un error de la Administración no puede suponer un perjuicio para el sujeto pasivo”. García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.128.

³¹⁴ Un ejemplo de notificación individual en el ámbito local lo constituye el art.34.4 del TR de la LRHL que se expresa en los términos siguientes:

“Una vez adoptado el acuerdo concreto de ordenación de contribuciones especiales, y determinadas las cuotas a satisfacer, estas serán notificadas individualmente a cada sujeto pasivo si éste o su domicilio fuesen conocidos, y, en su defecto, por edictos. Los interesados podrán formular recurso de reposición ante el ayuntamiento, que podrá versar sobre la procedencia de las contribuciones especiales, el porcentaje del coste que deban satisfacer las personas especialmente beneficiadas o las cuotas asignadas”.

³¹⁵ Para GARCÍA NOVOA, “el plazo de días para notificar debe interpretarse como la voluntad de la norma para limitar el plazo de demora de la eficacia, aunque se trata de un plazo cuya inobservancia no tiene más efectos que impedir que la Administración pueda exigir al particular el cumplimiento del contenido del acto en tanto no notifique”. García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.83.

³¹⁶ DELGADO GARCÍA ha afirmado, en este sentido, que “sin perjuicio de esta irregularidad, cabe por parte del interesado, en cualquier caso, la exigencia de responsabilidad de carácter disciplinario

A) Eficacia demorada de los actos administrativo-tributarios

Como ya tuvimos ocasión de indicar en el primer capítulo de esta investigación, la notificación constituye un requisito de eficacia -no de validez- de determinados actos, entre ellos los actos administrativo-tributarios³¹⁷. En este orden de consideraciones, el art. 57.1 LRJPAC hace depender la eficacia del acto notificadorio de su puesta en conocimiento por los destinatarios. Nos encontramos de esta forma con actos de eficacia demorada, puesto que dependerá de su notificación. Según GARCÍA NOVOA, "el plazo de diez días para notificar debe interpretarse como la voluntad de la norma para limitar el plazo de demora de la eficacia"³¹⁸. Este autor considera que el incumplimiento por parte de la Administración Tributaria de este plazo no conlleva invalidación de la notificación, ya que "este plazo no tiene más efecto que impedir que la Administración pueda exigir al particular el cumplimiento del contenido en tanto no se notifique".

Una vez reseñada la irrelevancia a efectos prácticos del incumplimiento del plazo para cursar las notificaciones y el efecto de demora del acto a notificar, GARCÍA NOVOA ha puesto de relieve que, en el ámbito tributario, la existencia de este plazo puede tener mayor importancia que la meramente superficial. Parte de la idea de que en materia tributaria, la LGT regula como regla general un plazo máximo de seis meses para la conclusión de los procedimientos. Sólo en el caso del de inspección presenta un plazo de duración de doce meses prorrogables por otros doce si fuese necesario. Como es sabido, dicho plazo se refiere al tiempo transcurrido desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que da por concluidas dichas actuaciones GARCÍA NOVOA se basa en el art. 29 LDGC que ahora tiene reflejo en art. 104.2 LGT³¹⁹.

Advierte que el plazo de doce meses concluirá eficazmente siempre que en el mismo se dicte una liquidación, con independencia de que se notifique o no. Y en este

por la infracción del plazo señalado para cursar la notificación, conforme a lo previsto en el art. 79.2 de la ley 30/92: "en todo momento podrán los interesados alegar los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados o la omisión de trámites que pueden ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto. Dichas alegaciones podrán dar lugar, si hubiere razones para ello, a la exigencia de la correspondiente responsabilidad disciplinaria".

³¹⁷ El acto a notificar o decisorio no adquiere eficacia, ni siquiera existencia, frente a quienes no sean la Administración actuante, mientras no sea notificado. STS de 15 de junio de 1.981 (RJ 1981/6940).

³¹⁸ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.83.

³¹⁹ Ibid. p.84.

sentido, la Administración tributaria no tendrá que restar del plazo de doce meses los diez días necesarios para dar curso a la notificación, puesto que nos encontramos con un plazo o lapso de tiempo diferente, con una finalidad diferente.

B) Responsabilidad disciplinaria y patrimonial

Otro de los efectos secundarios no invalidantes de las notificaciones tardías se especifica en la posibilidad de exigir responsabilidad de los funcionarios o entidades causantes del incumplimiento del plazo para dar curso a la notificación. La rúbrica “Responsabilidad de la tramitación” encabeza el artículo 41 LRJPAC, cuyo texto dice:

”1. Los titulares de las unidades administrativas y el personal al servicio de las Administraciones Públicas que tuviesen a su cargo la resolución o el despacho de los asuntos, serán responsables directos de su tramitación y adoptarán las medidas oportunas para remover los obstáculos que impidan, dificulten o retrasen el ejercicio pleno de los derechos de los interesados o el respeto a sus intereses legítimos, disponiendo lo necesario para evitar y eliminar toda anomalía en la tramitación de procedimientos.

2. Los interesados podrán solicitar la exigencia de esa responsabilidad a la Administración Pública que corresponda.

Este último párrafo enlaza con el artículo 35j) LRJPAC, relativo al derecho de los ciudadanos, en su relación con las Administraciones Públicas, a exigir responsabilidades, cuando así corresponda legalmente”.

Esbozados estos apuntes, el artículo 79.2 LRJPAC merece una atención especial por el tema que nos atañe. La Ley prevé expresamente en dicho artículo la posible exigencia de responsabilidad disciplinaria derivada de los defectos de tramitación y, entre ellos, los que supongan infracción de los plazos preceptivamente señalados, como sería, en este caso, el establecido para cursar la notificación.

Además, puede exigirse una responsabilidad patrimonial por una notificación tardía³²⁰. Ahora bien, para que se declare la responsabilidad patrimonial de una Administración por la práctica de notificaciones de esta clase, la pasividad ha de ser únicamente imputable a la Administración, al mismo tiempo que el interesado ha de sufrir verdaderos perjuicios económicos³²¹. La STS de 21 de diciembre de 1.990 (RJ 1990/10051) llega a esta conclusión:

“El recurrente pretende que se le indemnice de los eventuales daños perjuicios dimanados de la notificación tardía de una resolución en vía administrativa, habiéndose producido una dilación del orden de los seis meses en su verificación, pero es lo cierto que frente a tal dilación y pasividad de, Administración, que había resuelto ya en fecha 24 de mayo, pese a no haberse practicado la notificación hasta el 12 de diciembre del mismo año 1984, debe ponerse de manifiesto la concurrencia de una conducta igualmente pasiva del ahora recurrente, quien no procedió a la denuncia de la mora conforme prevé el artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo (...), por lo cual el eventual perjuicio económico que se le hubiera podido ocasionar en modo alguno puede afirmarse que derive casualmente de forma exclusiva por un actuar o no actuar de la Administración. (...) Por todo lo apuntado, al no haberse acreditado fehacientemente los perjuicios reclamados, ni la derivación causal exclusiva de los mismos de la conducta de la Administración, procede desestimar el presente recurso, sin que se aprecien méritos para una especial condena en costas”.

En sede de notificaciones administrativas la clave de la responsabilidad patrimonial gravita en torno al art. 139 LRJPAC. En la Sentencia de 20 de marzo de 1.998 (RJ 1998/3315), el TS reconoce la obligación de indemnizar al sujeto que fue objeto de un procedimiento recaudatorio, en el que la providencia de apremio no se notificó debidamente al interesado. A este respecto, la Sentencia reseñada se expresa en estos términos:

³²⁰ Vid. Entrena Cuesta, R. “Responsabilidad e inactividad de la Administración”, en *El Derecho Administrativo en El umbral del siglo XXI* (libro homenaje al profesor Dr. Ramón Martín Mateo), Tirant-Loblanch, Valencia, 2.000.

³²¹ Cfr. Gómez Puente, M. “Responsabilidad por inactividad de la Administración”, *Derecho Financiero*, n° 237-238, 1.994.

“En consecuencia, el Ayuntamiento de Blanes debe resarcir a Inmobiliaria La Plantera, S. A., del daño que supone la privación de la legítima propiedad del terreno subastado, pagándole el valor de mercado, en la fecha en que se produjo el daño, o sea, el 17 de marzo de 1988, que fue cuando se llevó a cabo la subasta pública. (...)

Además, el Ayuntamiento de Blanes debe indemnizar a Inmobiliaria La Plantera, S. A., de los daños sufridos, fundamentalmente del lucro cesante, que le haya podido producir la privación de la propiedad de un terreno urbano, desde la fecha de la adjudicación en subasta pública hasta la fecha de esta sentencia, máxime tratándose de una empresa inmobiliaria. La cuantía de esta indemnización de daños y perjuicios se determinará en ejecución de esta sentencia.

Por último, el Ayuntamiento de Blanes deberá devolver a Inmobiliaria La Plantera, S. A., en concepto de ingresos tributarios indebidos, la deuda tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”.

3.2 Fecha de recepción de la notificación.

Hemos denominado a este epígrafe “fecha de recepción de la notificación” para subrayar claramente desde un primer momento que a efectos de la misma solamente tiene relevancia la fecha en que el receptor y el notificador señalan que ha sido verificada la notificación³²².

A estos efectos es indiferente la fecha que figura en el acto administrativo, así como la fecha de salida de la oficina administrativa³²³.

Además de la fecha que aparece al lado de la firma del interesado y estampada por él, es frecuente que aparezca otra fecha estampillada de salida del organismo intermedio encargado de verificar la entrega del acto administrativo superiormente

³²² LÓPEZ MERINO se refiere al concepto de recepción como dación en López Merino, F. “El concepto de notificación...”, op.cit. p.48.

³²³ GONZÁLEZ PÉREZ puso de relieve que respecto de la fecha de la notificación había que tener en cuenta dos supuestos diferentes: “Si en el expediente administrativo consta, de modo fehaciente, la fecha de la notificación no ofrece problemas su determinación. Será la fecha que figura en el expediente administrativo sin que cuente para nada la aducida por el demandante al interponer el recurso contencioso-administrativo. Ahora bien, si no existe en el expediente constancia de la fecha de la notificación hay que pasar por las fechas que alegue el demandante”. También cita el autor la jurisprudencia del TS, en concreto las STS de 21 de diciembre de 1.918, 26 de mayo de 1.932, 11 de diciembre de 1.945, 5 de diciembre de 1.947, 29 de marzo de 1.950, etc. Cfr. González Pérez, J. “La notificación de los actos administrativos...”, op.cit. p.84.

dictado. Así acaece cuando el Ministerio utiliza las Delegaciones Provinciales a estos efectos. Igualmente, las notificaciones efectuadas por las Delegaciones Provinciales de Hacienda a través de los Ayuntamientos siguen un procedimiento similar, observándose la fecha del notificado y al mismo tiempo el estampillado de salida del municipio una vez cumplimentado.

Estos organismos intermedios consignan la fecha de salida a efectos de control administrativo propio, pero sin efecto alguno de fecha de notificación, la cual ha podido producirse días antes. Estas consideraciones han sido fruto de una imbricada arquitectura doctrinal y jurisprudencial que comenzó a perfilarse con la LPA de 1.958 y alcanza a la actualidad con las matizaciones propias del devenir histórico. En torno a la Ley de 1.958, el TS ha elaborado numerosas sentencias que adquieren vigencia en esta cuestión. Haciéndose eco de estas notas preliminares, El Tribunal Supremo, enfrentado a una situación como la precedentemente expuesta, expresaba en Sentencia de 4 de abril de 1.977 (RJ 1977/2626):

“CONSIDERANDO: Que el problema que se plantea en este caso radica en que en la Cédula de notificación que se efectúa a la Entidad recurrente figuran dos fechas, una es en Ibi, residencia de esta última, el 24 de septiembre de 1970, con la firma del propio receptor quien se da por notificado, y la otra con fecha 28 del mismo mes y año, es la del sello estampillado de salida de la Delegación Provincial.

CONSIDERANDO: Que atendiendo a la forma con que está verificada la referida notificación, no existe duda alguna que la fecha de la misma es forzosamente aquella en la que aparece con la firma del propio interesado dándose por notificado, pues también es así como está prevenido que en estos casos se practiquen las notificaciones, por el artículo 80 y demás concordantes de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio 1958 sin que a ello se oponga la circunstancia de que en la misma Cédula de Notificación figure estampillado el sello de salida de la Delegación Provincial, porque ello sólo significa la constancia de la fecha en que una vez notificada la resolución al interesado, se devuelve por el mismo conducto que se recibió al Organismo que la dictó”.

La jurisprudencia sobre notificaciones no se elabora en abstracto, sino atendiendo principalmente a las particularidades de cada caso.

en concreto Sentencia de 24 de abril de 1.961 (RJ 1961/1981), las del que nos ocupa obliga a considerar como fecha inicial la indicada por la recurrente -7 septiembre- que es cuando ella dice tuvo conocimiento real de la comunicación, fórmula que se arbitra por la doctrina legal para evitar nulidades absolutas y retroacciones perturbadoras, a la vez que se evitan indefensiones, que en la duda hay que estimarlas como tales; de ahí que se haya declarado que cuando no conste en el expediente la fecha de la notificación, deba pasarse por la alegada por el interesado SS de 12 noviembre 1962 (RJ 1962/4053), 3 abril 1963 (RJ 1963/1876) y que cuando las notificaciones sean defectuosas, surtan efectos, sin embargo, pero a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado, o se interponga el recurso pertinente STS de 5 diciembre 1964 (RJ 1964/5506), con el fin de que la notificación defectuosa no perjudique el particular STS de 17 junio 1964 (RJ 1964/3522) y de que la Administración no se aproveche, en perjuicio de los administrados, de errores o defectos solo a ella imputables STS de 12 marzo 1964 (RJ.1964/1960)

El TS En Sentencia de 4 de abril de 1.972 (RJ 1972/2201), a propósito de una notificación efectuada a testigos por negarse a firmar el interesado y en la que no se cumplieron los requisitos formales para este tipo de notificaciones, manifestaba que debe atenderse a la fecha en que se dé por notificado el mismo.

“CONSIDERANDO: Que de cuanto antecede se llega a la conclusión de que la notificación de que se trata es nula y por ello no puede decirse que a través de la misma se notificase el acto administrativo que se impugna a la Entidad sancionada, habiendo por tanto que dar como válida la fecha en la cual ésta afirma tuvo noticia de lo por aquélla resuelto, cuando también con respecto a este particular tiene el TS declarado en multitud de sentencias, cuya cita por conocida es innecesaria, que si no existe constancia de la fecha de la notificación a los interesados, no hay otro punto de partida a posible referencia procesal, que aquel en que éstos se dan por notificados por haber tenido noticia del proveído objeto de tal notificación porque siempre que no conste la fecha auténtica de la misma hay que estar a la que el interesado exprese llegó a su conocimiento.

Podríamos decir que la fecha de recepción de la notificación se convierte en el “dies a quo” y, por ello, la finalidad de la misma se da por realizada. A partir de este momento el obligado tributario puede ingresar la deuda en el tesoro o, en su caso, interponer el recurso procedente contra el acto administrativo de liquidación. Estas actuaciones del contribuyente son posibles exclusivamente porque ha conocido el acto que afecta a sus derechos e intereses y en función del conocimiento de la información que la notificación proporciona puede adoptar una estrategia determinada en el sentido antes apuntado³²⁴. Así, GARCÍA NOVOA afirma que “si la notificación es una exigencia de la eficacia del acto notificado y sólo a partir de la misma puede tal acto desplegar los efectos que le son propios, un rasgo más de su función garantista será el constituir un referente temporal para el despliegue de esos efectos y para el cómputo de plazos para interponer los eventuales recursos”.

En este sentido, tanto en materia administrativa como en la tributaria se regula que la notificación deberá dejar constancia de la fecha de recepción. Por ello, la misma desplegará sus efectos en el momento de recepción por parte del destinatario o de quien estuviere legitimado para dicha actividad. La importancia de la recepción de la notificación, puesta de manifiesto en la jurisprudencia anteriormente transcrita, sigue manteniendo perfiles idénticos en nuestros días, como se refleja en la Sentencia del TS de 20 de febrero de 1.996. Esta jurisprudencia descarta otras posibles fechas tales como la que figura en el acto que se notifica o la de salida del órgano administrativo notificante. Como analizábamos en el capítulo II, la fecha de recepción quedará recogida, en las notificaciones por correo certificado, mediante el acuse de recibo que constituye un elemento de prueba, aunque no el único, en materia de práctica de notificaciones tributarias. En esta línea, el Auto del TS de 6 de junio de 1.996 mantiene que es válida la notificación en cuyo acuse de recibo, aun cuando no quede clara la identidad del receptor, figura la fecha de recepción y la fecha y la referencia del contenido de la resolución por medio de una simple referencia al contenido del expediente. Todo ello debe quedar corroborado por la impugnación realizada por el destinatario del acto. La doctrina jurisprudencial flexibiliza así los requisitos formales que deben concurrir en toda notificación para que sea eficaz en función del pleno conocimiento de la misma por su destinatario y, por ende, en la actuación de éste

³²⁴ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.84.

mediante la interposición de los recursos que procedan. Con ello, la jurisprudencia quiere evitar la indefensión del destinatario a consecuencia del acto que se notifica y considera suficiente para ello que, aún careciendo el acto notificadorio de algún requisito, si consta la fecha de recepción –fecha a partir de la cual comienza a contar los efectos de la notificación- y el destinatario impugna dicho acto, queda salvaguardado el principio de tutela judicial efectiva al no crear indefensión en los obligados tributarios.

Debemos recordar que las notificaciones, por cuestiones de eficacia en la actuación administrativa, pueden ser entregadas a personas distintas de sus destinatarios. Esta posibilidad había sido recogida por la jurisprudencia anterior a la LGT y ahora es este texto el que convierte en derecho positivo estas ideas. También expusimos que el único problema que cabría advertir en torno a esta medida serían las posibles consecuencias jurídicas que el retraso en la entrega al destinatario por el receptor de la notificación podría provocar en la esfera privada de intereses –y por ello, al principio de seguridad jurídica en su vertiente de confianza legítima-.

Al margen del principio de seguridad jurídica, la recepción de la notificación por tercero puede menoscabar igualmente otros principios constitucionalmente garantizados. Dicho destinatario, conocedor de la recepción de la notificación por el tercero, está en disposición para maniobrar en contra de su entrega efectiva, contradiciendo de este modo el principio de eficacia administrativa. En orden a poder subsanar las posibles deficiencias que se ocasionan en el antedicho principio, la jurisprudencia viene manteniendo que es necesario que la fecha que se ha de tener en cuenta a la hora de que la notificación despliegue sus efectos sea la fecha efectiva de recepción. Debemos entender por fecha efectiva de recepción, el momento temporal concreto en que el destinatario se dé por notificado y por ello conozca el contenido de la notificación.

En las notificaciones practicadas directamente con el destinatario, esto es, con el obligado tributario o su representante, la fecha de recepción coincidirá con la fecha efectiva de recepción. Ésta será la que conste en el acuse de recibo en las notificaciones por correo. Sin embargo, en las notificaciones entregadas a persona legitimada para ello –no destinatario-, existirán dos fechas: la fecha de recepción de la notificación por la persona que está legitimada para recibir la notificación que no es el destinatario de la

misma –fecha efectiva de recepción-; y la fecha de recepción real, que será el momento en el cual el destinatario conozca el acto tributario que se le notifica, ya que el texto notificadorio se le ha entregado por una persona legitimada para recibir las notificaciones.

En el primer caso, no existen problemas de prueba, habida cuenta de que en el mismo acuse de recibo y en la libreta de cartería se dejará constancia de la recepción. Por el contrario, los problemas probatorios resultan innumerables en el segundo caso, dada las diferentes circunstancias que pueden acaecer en torno a esta cuestión. Así, la persona que legítimamente recoge la notificación no es consciente de la importancia del documento que tiene en sus manos y, por ello, puede retrasar su entrega efectiva. Además, esta circunstancia abona el ámbito de irregularidades conscientes cometidas por parte del destinatario, quien, conocedor de la importancia del acto que se le notifica, retrasa por cualquier medio la entrega efectiva de la notificación –por ejemplo para hacer correr el plazo de prescripción que le favorece-. En este sentido, el TSJ en Sentencia de 11 de junio de 1.992 (RJ 1992/230) considera como fecha de recepción aquel momento en que el destinatario reciba la notificación y hace, a este respecto, caso omiso de las consideraciones anteriormente expuestas. Más acertada es, en nuestra opinión la Sentencia del TSJ de Murcia de 8 de febrero de 1.995 (RJ1995/207), para la que el hecho de tomar como fecha de entrega aquella en que el receptor de la notificación la traslada a su destinatario no encuentra apoyo legal. Además, “(...) dejaría en manos del interesado el darse por notificado en la fecha en que tuviera por conveniente...”. Y así, como señala el TS en sentencia de 16 de mayo de 1.988 (RJ 1988/3867) “para aceptar en estos casos como fecha de la notificación una distinta al instante en que la misma fue recogida, sería fundamental la concurrencia de una prueba determinante de que quien recibió materialmente la notificación se demoró en entregársela al destinatario”. Por su parte, la AN en Sentencia de 15 de julio de 1.999 entendió que “por aplicación del principio *pro actione*, debe considerarse que la fecha de notificación es aquella en que efectivamente el portero da traslado al destinatario de la notificación, pero ello sólo en el caso en que pueda ser acreditado a través de una prueba suficiente –incluida la testifical-“.

A modo de conclusión, los tribunales españoles, aun poniendo de manifiesto los perjuicios que puede sufrir la seguridad jurídica del contribuyente, abogan por la fecha

efectiva de recepción de la notificación como desencadenante de sus efectos. Esta fecha oficial de entrega y su consideración protegen el principio de eficacia de la actuación de las Administraciones Públicas, pero no refleja fielmente la finalidad de toda notificación -poner en conocimiento de sus destinatarios aquellos actos y resoluciones que les afectan-, ya que esta circunstancia puede verse entorpecida por actuaciones de terceros que dilatan excesivamente la recepción, con el consiguiente perjuicio. A nuestro juicio, convendría que la jurisprudencia ahondase en los medios y modos de prueba para conferir validez a la fecha de entrega real de la notificación a los interesados o representantes. O, como expone GARCÍA NOVOA, hacer cumplir escrupulosamente los requisitos de identificación de la persona receptora mediante su constancia en el acuse de recibo³²⁵. De esta forma, se conseguirá perfilar un vínculo entre el destinatario y la persona receptora, vínculo que afianzará el interés del último en dar cumplimiento a su función de transmitente del acto tributario, pero que, a nuestro juicio, sigue sin ser elemento suficiente para dar por eficaz la fecha de entrega real.aaaaaaa

3.3 Presunciones en materia de notificaciones tributarias.

Como se ha analizado hasta este momento, tanto la normativa tributaria como la administrativa fijan unos requisitos de contenido de las notificaciones y de la práctica de las mismas. Su cumplimiento exhaustivo tiene como finalidad primordial la protección del principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva constitucionalmente garantizados.

Del cumplimiento de estos requisitos se derivarán consecuencias de seguridad y certeza tanto para la Administración Tributaria como para el Obligado Tributario. En este sentido, la Administración tendrá constancia del momento exacto de entrega o recepción de la notificación al obligado tributario y podrá, en su caso, abrir el periodo de pago voluntario para el ingreso de la deuda derivada de la liquidación que se notifica; y si el ingreso no se da, podrá notificar el apremio que proceda una vez abierto el periodo ejecutivo. Se trata de cuestiones que, en definitiva, favorecen el principio de eficacia de la Administración Pública. Por otra parte, también hemos indicado que uno de los efectos principales de toda notificación es servir de causa interruptiva de la

³²⁵ Ibid. p.86.

prescripción a favor de la Administración. Conviene recordar que el conocimiento de la notificación por el obligado tributario abre la posibilidad de que éste pueda impugnar el acto que se notifica si existe disconformidad.

Todos estos efectos se basan, a nuestro juicio, en el conocimiento de la notificación por el obligado tributario, quien actúa en función del contenido notificado. Pero debemos preguntarnos si ese conocimiento, una vez practicada la notificación, se produce realmente en todo caso. Hay supuestos en los que, aun habiéndose realizado una notificación con todos los requisitos de fondo y forma necesarios, ésta puede no llegar a conocimiento del interesado o puede llegar en un momento muy dilatado en el tiempo, perjudicando la toma de decisiones por los contribuyentes. Este caso puede producirse cuando la entrega se realiza a persona distinta del destinatario de la notificación³²⁶. Una lectura detenida de la normativa reguladora de las notificaciones en materia tributaria revela la ausencia de precepto que exija que una vez entregada la notificación se entenderá que el destinatario de la misma conoce todos los elementos de juicio necesarios para proceder como estime conveniente.

Para interpretar estas situaciones, debemos admitir que las notificaciones tributarias constituyen una presunción jurídica de conocimiento. Siguiendo a MARÍN-BARNUEVO FABO, podemos dar una definición de presunción: “creemos que la presunción es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma”³²⁷. En nuestro caso se presume cierto el conocimiento del acto que encierra la notificación una vez ha sido practicada correctamente. La utilización de las presunciones jurídicas en materia de notificación

³²⁶ GARCÍA TORRES consideró que “el interesado a quien se notifica asume la carga del conocimiento de lo notificado, más aún si la Administración cumple con todos sus deberes de notificación, el interesado se tiene por bien notificado, creándose para él una carga de conocimiento por ejemplo, si la notificación se entrega a persona hallada en el domicilio del interesado y aquélla omite entregar a éste la notificación. No por ello, el acto notificado deja de surtir efectos, entre otros, el inicio de los plazos de recurso. Ello es una consecuencia de que la Administración ha obrado con la diligencia notificadora que *ex lege* le es exigible, naciendo una carga de conocimiento para el notificado, el cual, aunque ignore efectivamente el contenido de la notificación por omisión imputable a la persona a la que fue entregada podrá dejar firme el acto notificado y sólo le cabrá exigir los perjuicios que en su caso se le derivaren frente al receptor de la notificación”.

García Torres, J. “El domicilio fiscal como modulador del régimen de las notificaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº 12, 1.975, p.224.

³²⁷ Marín-Barnuevo Fabo, D. *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1.996, p.71.

queda totalmente justificada en virtud del principio de eficacia de la Administración. A partir de estas premisas, GARCÍA CALVENTE argumenta que si dependiese del contribuyente el darse por notificado correctamente, éste podrá manifestar que la notificación no le fue entregada en tiempo por el tercero receptor o que no llegó a conocer el contenido íntegro del acto³²⁸. Así se trata de equilibrar el sistema de garantías de protección de los obligados tributarios en materia de notificaciones. Para ello, GARCÍA CALVENTE aconseja que las presunciones sean razonables y no basadas en criterios que impriman arbitrariedad³²⁹.

En el ordenamiento jurídico español son varios los supuestos en los que podemos encontrar presunciones jurídicas. El primero de ellos, se centra en la posibilidad actual de entregar la notificación a persona distinta de su destinatario. El momento de la entrega constituye la finalización de actividades encaminadas a la práctica de la notificación por parte de la Administración Tributaria, que, desde entonces, si no se prueba lo contrario, entenderá que el destinatario se ha dado por efectivamente notificado³³⁰. Esto puede constatarse en la jurisprudencia que hemos aportado en el epígrafe dedicado a la fecha de recepción de la notificación, fecha que – como dijimos- legalmente constituye el *dies a quo* en el que el destinatario se da por notificado –aunque no siempre es cierto-.

En segundo lugar, podemos encontrar presunciones jurídicas en los artículos 36.2 de la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) y en el art. 56.3 del Real Decreto Legislativo 1/1.993 que regula el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD).

³²⁸ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.90.

³²⁹ Además, añade que “si la Administración se viese obligada a probar la efectiva recepción de la notificación por parte del interesado, así como el hecho de que éste ha llegado realmente a conocer el contenido del acto, la eficacia administrativa se vería seriamente menoscabada”. Ibid. p.91.

³³⁰ GARCÍA CALVENTE ha expuesto que “la cuestión está una vez más en articular correctamente las relaciones entre la necesaria eficacia y agilidad de la actividad administrativa y la protección de los derechos de los contribuyentes. La presencia de presunciones en este ámbito está totalmente justificada, pero éstas deben ser razonables y no un mecanismo que legitime una arbitrariedad desmedida a costa de las garantías individuales”. Ibid. p.91.

En estos preceptos se contiene la figura del presentador del documento³³¹. La ley dispone que, una vez presentado el documento, se entenderán con el presentador todas las actividades notificadorias.

Muchos autores se han posicionado a favor de interpretar la figura del presentador del documento como una presunción *iuris tantum*³³². Así, FALCÓN y TELLA señala que “(...) difícilmente resulta admisible, partiendo de la naturaleza de la representación voluntaria, que se imponga al sujeto pasivo un representante en contra de su voluntad”³³³. A este respecto, GARCÍA NOVOA ha concluido que “por tanto, el obligado tributario debe estar capacitado para poder negar que el presentador del documento actúe como mandatario suyo, aunque ello suponga que no pueda entenderse que se ha cumplido la obligación de declarar. Así lo señala la Sentencia de 25 de abril de 1.989 de la AN de Barcelona, para la cual, la presunción legal en que consiste el presentador del documento, “no puede reputarse absoluta, pues siempre y en todo caso admite la prueba en contrario”. Esta posición ha sido ratificada por la AN, que en Sentencia de 11 de noviembre de 1.997 (Impuestos, nº 12, 1998) afirma lo siguiente: “(...) cuando el artículo 36.2 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, equipara al presentador del documento con el obligado tributario del impuesto mediante la figura contractual del mandato, debe entenderse que lo que recoge es una presunción *iuris tantum*”. Igualmente cabe destacar la Sentencia del TSJ de Madrid de 15 de junio de 1995 (JT 1995/748), para la cual las notificaciones efectuadas al presentador no deben tener relevancia jurídica cuando de ellas se derivan perjuicios para el obligado tributario, pero sí cuando se sigan efectos favorables. Sin embargo, la Sentencia del TSJ de Andalucía de 24 de enero de 2.000 (JT 2000/18) califica la presunción de representación del presentador como “*iuris et de iure*.”³³⁴

De todas formas conviene no olvidar que la única presunción que cabe admitir en materia de notificaciones es la relativa a la presunción de conocimiento del interesado en aquellos casos en los que la Administración cumple diligentemente con su

³³¹ Vid. Cervelló Grande, J. M. "Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. El presentador del documento y las notificaciones que recibe", *Crónica Tributaria*, nº 38, 1.981, pp.81-88.

³³² A favor de esta tesis, García-Herrera Blanco, C. “El presentador del documento: especial referencia al artículo 56.3 del texto refundido del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 1.998, pp.65-70.

³³³ Falcón y Tella, R. “Comentarios de jurisprudencia”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 71, 1.991, p.412.

³³⁴ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.61.

deber. A este respecto, el TS en Sentencia de 12 de marzo de 1.999 (RJ 1999/2518) ha afirmado que “los datos que se han de consignar en las notificaciones para que resulten completas y las formalidades con que han de ser redactadas y practicadas, para ser eficaces, no pueden ser sustituidos por presunciones o suposiciones sobre el conocimiento de aquéllos por el administrado ni ser consideradas estas formas como elementos accesorios”³³⁵. Según expone el Tribunal, la forma de la notificación constituye una verdadera garantía tributaria de observación ineludible, y su omisión, aunque tenga carácter parcial una vez denunciada por el interesado, convierte a las notificaciones en carentes de eficacia si no se rectifican. Esta cuestión entronca con la posibilidad de destruir la presunción *iuris tantum* ante la que nos encontramos, puesto que la prueba que demuestra la ineficacia de la presunción sólo podrá basarse, a nuestro juicio, en cuestiones de falta de diligencia en el procedimiento por parte de la Administración. Un ejemplo de esta falta de diligencia puede ser la entrega de una notificación por correo certificado con acuse de recibo que se introduce debajo de la puerta del domicilio del obligado tributario. Con esta acción no se podrá dejar constancia de datos esenciales de identificación del obligado ni de recepción de la notificación en el acuse de recibo. En este sentido, la jurisprudencia del TS en Sentencia de 29 de junio de 1.998 (RJ 1998./5040) dispone que “una notificación está privada de toda eficacia «al carecer de los requisitos normativamente preestablecidos», siempre y cuando la Administración, sobre quien recae la carga de la prueba, no haya logrado demostrar que... bien en la libreta de entrega, bien en el acuse de recibo, se hiciera constar el DNI y la condición del receptor o el motivo de la permanencia de la receptora en el domicilio del destinatario”.

³³⁵ Vid. García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.93.

4. LUGAR PARA LA PRÁCTICA DE NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

4.1 El artículo 110 de la nueva Ley General Tributaria: una referencia al pasado.

El art. 110 LGT contiene la regulación acerca del lugar para la práctica de las notificaciones. El precepto en cuestión se formula en los siguientes términos:

“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.

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.³³⁶”

El precepto transcrito encuentra su precedente más inmediato en el art. 105.4 de la LGT de 1.963, reformado por la ley 66/1.997³³⁷.

Conviene comparar ambas regulaciones, ya que la formulación de la vigente halla sentido a través de la comprensión de la normativa derogada. En este orden de consideraciones, el precepto al que nos referimos se expresaba como sigue:

Art. 105.4 LGT de 1.963: “La notificación se practicará en el domicilio o lugar señalado a tal efecto por el interesado y sólo cuando ello no sea posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin”.

³³⁶ GONZÁLEZ NAVARRO clasifica las notificaciones atendiendo al criterio del lugar y así expone que hay que diferenciar entre “lugar en sentido amplio, localidad o población, y lugar en sentido estricto, edificio o local.

a) Por el lugar en sentido amplio: desde este ángulo cabe distinguir la notificación hecha en la misma localidad en que radica el órgano que haya dictado el acto y la notificación realizada en localidad distinta.

b) Por el lugar en sentido estricto: con este enfoque hay que separar las notificaciones que se practican en las oficinas del órgano administrativo y las notificaciones en el domicilio del destinatario.

Este domicilio puede ser electivo, real o legal, si de personas físicas se trata y electivo, estatutario o fundacional y legal si el destinatario es una persona jurídica”.

González Navarro, F. “Notificaciones, auxilio administrativo...”, op.cit. pp.22-23.

³³⁷ Sobre la evolución jurídica del lugar para la práctica de notificaciones tributarias puede consultarse Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. pp.492 ss.

Atendiendo a la literalidad de la normativa reproducida, se originaba una gran diferencia con el régimen del lugar de notificaciones en materia administrativa. En este sentido, el art. 59.2 LRJPAC -precepto dedicado a esta materia en aquella sede- afirmaba que la notificación se practicará en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado “en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud”, y sólo, cuando ello no fuere posible, “en cualquier lugar adecuado a tal fin”³³⁸.

Para algunos autores, La diferencia fundamental radicaba en que la LRJPAC parecía exigir la designación de un domicilio a efectos de notificaciones o domicilio electivo; cuando este domicilio no se hiciese constar, se podría notificar en cualquier sitio³³⁹, incluido el domicilio oficial -domicilio fiscal por ejemplo que le conste a la Administración-³⁴⁰. Por el contrario, el art. 105.4 LGT de 1.963 no contenía indicación alguna sobre la posibilidad de que los interesados consignaran un domicilio especial a efectos de notificaciones, obligando a notificar en el “domicilio o lugar señalado a tal efecto por el administrado o su representante”³⁴¹.

La doctrina científica advirtió acerca de la ambigüedad implicada en tal regulación, puesto que de su interpretación cabía inferir que la Administración podía notificar indistintamente en el “domicilio” -domicilio oficial que la Administración conoce- o en el lugar señalado a efectos por el particular -domicilio a efectos de notificaciones-³⁴². Sólo en el caso de que hayan sido intentadas las notificaciones en estos domicilios³⁴³ y no haya sido efectivamente conseguida, podría practicarse “en cualquier lugar adecuado a tal fin”³⁴⁴.

³³⁸ Puede consultarse Acosta España, R. “Comentario al artículo 45 de la LGT”, en AAVV, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* (tomo I), Edersa, Madrid, 1.982, pp.364 ss.

³³⁹ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.44.

Vid. también García Torres, J. “El domicilio fiscal...”, op.cit. p.224.

³⁴⁰ Cfr. Alonso Fernández, F. “El domicilio fiscal”, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, homenaje a Fernando Sainz de Bujanda (vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

³⁴¹ Véase Cayón Galiardo, A. “Las notificaciones tributarias”, Informe 12/1.998, Asociación Española de Asesores Fiscales, marzo 1.998, p.I-II-27.

³⁴² En este sentido García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.45.

³⁴³ GARCÍA TORRES ha afirmado que “el domicilio del interesado es en principio el domicilio real del interesado, la sede de sus relaciones jurídicas, aunque se permita al interesado el señalamiento de un lugar, domicilio electivo, a efectos de notificaciones. Si tal domicilio electivo no se ha señalado, la regla es la notificación en el domicilio real. Pero en el caso de que el domicilio real del interesado sea desconocido y por supuesto no se haya señalado un domicilio para notificaciones, el art.80.3 LPA prescribe que la notificación se haga mediante anuncios en el tablón de Edictos del Ayuntamiento del

Tras esbozar someramente algunas confusiones derivadas de dicho precepto, GARCÍA NOVOA ha considerado que no existe ambigüedad en el mismo. De un lado, señala que el artículo no favorece la notificación indistinta entre un lugar u otro. De Hecho, el autor estima que la designación de un domicilio a efectos de notificaciones es algo que ya se contenía en el derecho tributario español, concretamente en la normativa sobre procedimientos tributarios (art.50.2 RGR para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento del pago). Esta elección del contribuyente se recoge asimismo en sede de reclamaciones económico-administrativas (art. 50 RPEA)³⁴⁵. Esta opción se contempla para procedimientos iniciados a instancia de parte, por lo que -según GARCÍA NOVOA- la Administración, antes de proseguir la actividad notficatoria en otro lugar que le conste, deberá agotar el *iter* notficatorio en el domicilio señalado a efectos de notificaciones por el obligado tributario³⁴⁶.

Finalmente, sólo en el caso en que no se realice la designación de un domicilio elegido la administración podrá realizar la notificación en cualquier lugar señalado a tal fin. La principal diferencia entre la legislación administrativa y tributaria en materia de lugar de notificaciones se encuentra en la existencia de un domicilio fiscal en la segunda. La legislación tributaria delimita perfectamente en la LGT esta cuestión de manera que en caso de no haberse designado un domicilio elegido la Administración Tributaria deberá notificar en el domicilio fiscal³⁴⁷.

Conviene añadir que la gran novedad que incorpora la normativa actual estriba en que por fin delimita claramente entre procedimientos iniciados a instancia de parte y procedimientos iniciados de oficio. Además, consigna nítidamente las pautas a seguir en ambos casos e imprime seguridad jurídica en la sistemática de esta regulación.

último domicilio conocido del interesado o en el BO de la Provincia que también es aplicable al caso de ser desconocidos los interesados”. García Torres, J. “El domicilio fiscal...”, op.cit. pp.223-224.

³⁴⁴ El TR de la LRHL exige la designación de un domicilio a efectos de notificaciones (art.14f).

³⁴⁵ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.45.

³⁴⁶ Ibid. p.45.

Además, en esta misma dirección se ha pronunciado la STS de 7 de julio de 1.986; por su parte, la STS de 23 de mayo de 1.995 especifica que la preferencia de un domicilio a efectos de notificaciones realizada por el administrado vincula plenamente a la Administración de que se trate.

³⁴⁷ En los supuestos de existencia de un lugar elegido a efectos notficatorios impera el principio de subsidiariedad y no de alternatividad respecto del domicilio fiscal del obligado tributario. En esta línea se muestra también Jabalera Rodríguez, A. “La notificación...”, op.cit. p.815.

4.2 El lugar para la práctica de notificaciones tributarias desde el prisma de los principios constitucionales.

La determinación del lugar concreto donde se va a llevar a cabo la práctica de las notificaciones adquiere primordial importancia si se analiza dicho aspecto desde el prisma de los principios de seguridad jurídica y de eficacia administrativa. Por su parte, desde la perspectiva del contribuyente u obligado tributario la fijación de un lugar concreto y específico habilitado para la función de notificación conlleva la salvaguarda del principio de seguridad jurídica, con los efectos que tal fijación puede suponer.

En este sentido, el obligado tributario deberá desplegar la diligencia debida para que el lugar elegido cumpla tal función. En estos casos, las consecuencias jurídicas que se derivan de la legitimación para recibir notificaciones otorgada por la LGT activan sus efectos. Sólo con estas condiciones –elección de un lugar para notificaciones- se entiende la entrega de notificaciones a cualquier persona que se encuentre en el domicilio o en el lugar fijado a efectos de notificaciones para que se haga cargo del documento, siempre que reúna los requisitos y aptitudes analizados en su momento³⁴⁸.

Intentamos poner de manifiesto que, mediante la posibilidad otorgada al obligado tributario de fijar un lugar a efectos de notificaciones, se salvaguarda en mayor medida el principio de seguridad jurídica. Por ello, de las vicisitudes negativas que puedan producirse en la práctica de notificaciones -debido exclusivamente a la idoneidad y acceso a este lugar-, se deberá considerar responsable al contribuyente, quien deberá soportar las subsiguientes consecuencias jurídicas que el Ordenamiento despliega ante situaciones de este tipo. En este orden de consideraciones, Como expresa BECERRA GUIBERT, “se trata de un domicilio preferente a efectos de notificaciones sobre el domicilio propio del interesado (...). Es decir, que el legislador autoriza al interesado a designar un domicilio para la recepción de las notificaciones de la

³⁴⁸ GARCÍA TORRES ha considerado que “existe como elemento nuclear de su régimen todo un juego de cargas en el sentido técnico de la expresión que pesan tanto sobre la Administración notificante, como sobre el destinatario del acto que ha de ser notificado. La Administración notificante debe cumplir una cierta actividad notificadora que, observada desde una cierta dimensión, desde otro punto de vista, es simplemente un deber. Aparece como una carga a absorber por la Administración para que el acto adquiriera eficacia”. García Torres, J. “El domicilio fiscal...”, op.cit. p.224.

Administración, por entender que hay muchas veces que el domicilio ordinario se encuentra vacío o es poco frecuentado en determinadas épocas del año”³⁴⁹.

Esta posibilidad de confeccionar un lugar para la entrega de notificaciones, como no podría ser de otro modo, sólo se otorga en los procedimientos iniciados a instancia de parte. En su defecto dice la ley, es decir, en el supuesto en que no se haya designado un lugar, las notificaciones se practicarán en el domicilio fiscal del interesado o su representante, debiendo entenderse en nuestro caso del obligado tributario.

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, la determinación por el obligado de un centro de relaciones con la propia Administración lógicamente agiliza el trabajo de ésta al no tener que perder tiempo en intentos de localización del contribuyente o de su domicilio fiscal. La tarea de localización del obligado tributario resulta ardua fundamentalmente cuando se produce un cambio de domicilio sin comunicación a la Administración³⁵⁰.

Otro aspecto a tener en cuenta y de nuevo desde el prisma de la seguridad jurídica, se extrae de la dicción del art. 110.1 LGT. En primer lugar, contiene un orden de prelación de los lugares que contempla: el lugar señalado por el obligado tributario a efectos de notificaciones o, en su defecto, el domicilio fiscal del interesado o su representante. Mediante esta regulación, se revela que el precepto no incluye una opción alternativa en manos de la Administración Tributaria a la hora de decidir dónde va a dirigir la notificación, sino que estrictamente debe en primer término centrar su actividad notficatoria en el lugar señalado por el obligado tributario, y sólo en el supuesto de que no hubiera señalado ninguno, procederá a notificar en el domicilio fiscal de las personas legalmente indicadas. En definitiva, de existir la consignación del lugar por el obligado, es únicamente en éste donde deben desplegarse todas y cada una de las actuaciones encaminadas a la práctica de la notificación. En todo caso, la

³⁴⁹ Becerra Guibert, I. *Las notificaciones tributarias...*, op.cit. p.192.

³⁵⁰ En este sentido puede consultarse la STSJ de Madrid de 24 de marzo de 2.003 que alude al tema del cambio de domicilio sin comunicación a la Administración, pero expresado con anterioridad en una autoliquidación tributaria. Según indica el Tribunal en esta Sentencia, basta con la comunicación del cambio de domicilio mediante la autoliquidación antedicha para entender cumplida la obligación de declarar el cambio.

designación de este lugar -apto para la práctica de las notificaciones- vincula tanto a los interesados como a la Administración en el desempeño de la actividad notificadora³⁵¹.

Estos pronunciamientos advierten que deben considerarse nulas las notificaciones dirigidas a domicilio distinto del designado por el obligado, aunque sea el propio o personal del sujeto pasivo³⁵², o el que ante otros órganos de la Administración tributaria haya consignado el mismo interesado³⁵³.

Por su parte, JABALERA RODRÍGUEZ ha mantenido respecto del lugar de notificaciones, cuando el procedimiento es iniciado de oficio, que “no podemos entender que se trate de un orden vinculante el establecido en el art. 110.2 LGT, de modo que la Administración debería intentar notificar primero en el domicilio fiscal, en su defecto, en el centro de trabajo, y así sucesivamente. De los términos empleados por la norma, al decir que «*la notificación podrá practicarse*», y al cerrar la enumeración con la conjunción disyuntiva (que denota, en este caso, alternativa entre diferentes opciones), parece que el legislador ha dado libertad a la Administración para elegir donde notificar, siempre y cuando, y ésta es la principal limitación que se le impone, dicho lugar sea adecuado para alcanzar tal fin”³⁵⁴.

Lógicamente, añadimos nosotros, estas cuestiones no favorecen el principio de seguridad jurídica.

Sin abandonar esta línea hermenéutica es preciso resaltar la normativa contenida en sede de reclamaciones económico-administrativas. En esta materia, el RPREA en su art. 83 realiza la prelación de lugares que considera idóneos para la práctica de las notificaciones:

- " a) En las oficinas del órgano que haya dictado el acto objeto de notificación;
- b) En el domicilio designado por el interesado a tal efecto;
- c) En el domicilio del interesado, de su representante legal o de su apoderado.”

³⁵¹ Véase SSTS de 15 de febrero de 1.971, 25 de enero de 1.979 y 23 de mayo de 1.995.

³⁵² Cfr. SSTS de 25 de marzo de 1.975 y 7 de julio de 1.986, así como la Resolución del TEAC de 13 de mayo de 1.992.

³⁵³ Vid. STS de 3 de julio de 1.990.

³⁵⁴ Jabalera Rodríguez, A. “La notificación...”, op.cit. p.845.

El TS se ha pronunciado acerca de la prelación contenida en este precepto. En Sentencia de 21 de diciembre de 2.001 (RJ 2002/1004) ha afirmado consecuentemente que dicha enumeración no constituye un camino a seguir de forma rigurosa, sino que muestra un abanico de posibilidades para el realizador material de la notificación. No es, por tanto, necesario el intento de notificación en todos y cada uno de los lugares reseñados, sino que es factible la opción por uno de ellos.

La interpretación del TS potencia el principio de eficacia administrativa. De acogerse una interpretación rigurosa del orden de prelación del precepto, se abriría un resquicio para la ralentización de los procedimientos y concretamente del trámite de notificación al tener que agotar todas las acciones legales que cada uno de estos lugares requiere para dar por practicada la notificación. Sobre la base del art. 87 del reglamento, el TS entiende también que durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa el interesado puede cambiar de domicilio sin que comunique dicho cambio. En este caso, el Tribunal podrá considerar como válido el domicilio consignado a efectos de notificación, imprimiéndose de nuevo celeridad y eficacia en la actuación administrativa.

Podría deducirse que defendemos razonamientos contradictorios. De un lado, hemos manifestado la necesidad de seguir estrictamente el orden de prelación contenido en la LGT concretamente en el art. 110.1, pues de actuar en modo contrario se vulneraría gravemente el principio de seguridad jurídica. Al mismo tiempo, consideramos que la interpretación del TS acerca del art. 87 del RREA resulta muy ventajosa para la salvaguarda del principio de eficacia de las Administraciones Públicas. Estimamos que la balanza debe inclinarse hacia la primera de las posiciones y, en este sentido, y, ahondando en la línea argumental que seguimos, de producirse los dos intentos de notificación infructuosos o de existir una actuación maliciosa por parte del obligado tributario para entorpecer la actuación del agente notificador, se procederá a la publicación por edictos o, en nuestra disciplina, a la notificación por comparecencia. A nuestro juicio no cabe notificar en el domicilio fiscal del contribuyente o su representante -lugar no designado a efectos de notificaciones-, pues de ser así se podría vulnerar el principio de seguridad jurídica de los obligados tributarios. Este razonamiento será eficaz sólo en aquellos casos de procedimientos que, iniciados a

instancia de partes, el contribuyente haya designado un lugar a efectos de práctica de notificaciones.

Creemos que dicha intencionalidad subyace en la modificación del art. 87 del RREA efectuada por el art. 234.3 de la actual LGT, que versa como sigue:

“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”.

De nuevo emerge la figura del domicilio elegido de la persona destinataria del texto notificadorio como preferente para su práctica efectiva. En este sentido, debemos entender las consideraciones que se desprenden de la STS de 22 de marzo de 2.002 (RJ 2002/3537):

“Los interesados están obligados por diligencia debida, a que el domicilio que declaran como propio, cumpla efectivamente sus fines, uno de los cuales es recibir las notificaciones administrativas (...)”.

Por último, añadir que de no acogerse esta interpretación, serían varias las razones para argumentar una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, razones que analizaremos en su momento, pero que resulta oportuno dejar apuntado en este lugar.

4.3 la superación del domicilio como lugar habitual de práctica de notificaciones. Delimitación conceptual.

Otra consecuencia jurídica que dimana de la lectura del art. 110.1 LGT consiste en la superación del domicilio como lugar exclusivo de la práctica de notificaciones. Esta superación no es atribuible a la LGT de 2.003, sino que tal cuestión se había ya contemplado por la reforma de 1.997, que fue influenciada a su vez por la LRJPAC.

Esta premisa motiva que nos detengamos a investigar el concepto de domicilio, figura que adquiere máxima relevancia en el ámbito del derecho tributario³⁵⁵.

A este respecto, el art. 48 de la actual LGT se pronuncia en los términos siguientes:

“1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual.

No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

c) Para las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, el que resulte de aplicar las reglas establecidas en el párrafo b) anterior.

d) Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo.

En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 de esta ley. No obstante, cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante establecimiento permanente, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas establecidas en los párrafos a) y b) de este apartado.

3. Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá

³⁵⁵ En esta misma línea, véase Delgado García, A. M. *Las notificaciones...*, op.cit. p.160.

efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley.

4. Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le competa con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente”³⁵⁶.

Como ha puesto de manifiesto la doctrina científica, en el seno de esta disciplina es habitual la existencia de cierta confusión entre los conceptos de residencia y domicilio³⁵⁷. Con esta idea, tanto la regulación vigente como su precedente inmediato consideran domicilio fiscal de las personas físicas aquel lugar donde radique su residencia habitual³⁵⁸.

La profesora GARCÍA CALVENTE ha delimitado acertadamente el término *residencia* respecto del de *domicilio fiscal* del siguiente modo:

“Sin embargo, mientras el primero es un criterio delimitador de la jurisdicción fiscal el segundo debe ser entendido como el lugar-referencia de la obligación jurídico-tributaria, es decir, el espacio físico que se utilizará para atribuir unas facultades administrativas-fiscales a determinadas autoridades con poderes circunscritos a una demarcación administrativa y en el que deben hacerse efectivos ciertos derechos y garantías del contribuyente como es el caso de las notificaciones”³⁵⁹.

³⁵⁶ ÁLVAREZ BARBEITO ha expresado las diferencias existentes entre la regulación española y la francesa en esta materia. Así, pone de relieve que la legislación francesa introduce determinadas peculiaridades en función de la actividad que realizan las personas físicas. En este orden de consideraciones, las personas que obtengan beneficios de alguna actividad comercial, industrial o artesanal deberán ser notificadas en la sede de su empresa y, en su defecto, en el principal establecimiento donde desarrollan su actividad (art.38.IV, Anexo III del CGI).

Sin embargo, aquellas personas que realicen una actividad profesional deberán ser notificadas en el lugar donde ejerzan su profesión, o en su caso, en su establecimiento principal (art.40a del Anexo III del CGI).

Cit. en Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. p.495.

³⁵⁷ ALVAREZ BARBEITO recoge derecho comparado y menciona la regulación francesa e italiana acerca del domicilio fiscal. Vid. ibid. p.495.

³⁵⁸ GARCÍA TORRES ha convenido que “el domicilio fiscal es la sede de la relación jurídico-tributaria, entendida ésta en cuanto complejo jurídico en el que se entrelazan dinámicamente una serie de situaciones jurídicas. Precisamente una de las situaciones de deber de la Administración financiera en el seno de la relación jurídico-tributaria es la de notificar, especialmente para las liquidaciones (artículo 124 LGT)”. García Torres, J. “El domicilio fiscal...”, op.cit. p.225.

³⁵⁹ Véase García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.156.

Tras esta precisa distinción, la profesora GARCÍA CALVENTE relaciona, como si fueran inescindibles, las presunciones de presencia en el domicilio del obligado tributario y la presunción de conocimiento antes analizada³⁶⁰. Discrepamos con dicha apreciación, ya que el domicilio implica ciertamente una presunción de presencia del interesado; además, no creemos conveniente la derivación absoluta de la presunción de conocimiento de la notificación. Sabemos que en el *iter* procedimental de una notificación son varios los elementos que pueden distorsionar su entrega, y uno de dichos motivos es la ausencia del interesado por dos veces en su domicilio. La presunción de conocimiento en dicho caso no se da y de ello es consciente el Legislador al arbitrar todos los instrumentos a su alcance para que la realización material de la notificación sea eficaz. El medio utilizado en este caso es la publicación a través de edictos en Derecho general, mientras que la notificación por comparecencia cumple esta función en el Derecho Tributario³⁶¹.

En otro sentido y sin finalizar el debate, la presunción de conocimiento puede darse sin producirse la presunción de permanencia del interesado en su domicilio, pues serán eficaces todas las notificaciones que se entreguen a persona distinta del interesado que, hallándose en el domicilio haga constar su identidad.

En lo que atañe a personas físicas, la LGT en su art. 42 acuña un concepto de domicilio asimilado al de residencia habitual. Es conveniente acudir en este punto del discurso al concepto de residencia habitual que contiene el impuesto personal por antonomasia, esto es, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁶².

³⁶⁰ Ibid. p.156.

³⁶¹ GONZÁLEZ SEIJO diferencia entre presunción de conocimiento y fecha de recepción. Afirma que ha de diferenciarse entre presunción de conocimiento y fecha en que se produjo el conocimiento: “Si bien el conocimiento puede presumirse analizando el conjunto de las circunstancias de cada caso; acreditar la fecha de recepción por el destinatario ha de conllevar una más estricta exigencia de requisitos formales, es decir, establecer una doble presunción de conocimiento y de fecha de conocimiento ligándola a la de recepción por persona diferente al interesado sin cumplirse las exigencias del art.80.2 de la LPAC. Al objeto de iniciar el cómputo de los plazos de recurso podría conducir, con unos plazos cortos e improrrogables, como los actuales, a la vulneración de principios básicos del procedimiento administrativo, como el principio *pro actione*, además de colocar al interesado en una posible situación de indefensión contraria a la tutela efectiva del Artículo 24 de la Constitución”.González Seijo, J. M. “Notificaciones...”, op.cit. p.134.

³⁶² Para ÁLVAREZ BARBEITO, la notificación practicada en el domicilio tributario o en el lugar donde se desarrolla la actividad empresarial de una persona física es igualmente válida. Cfr. Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. p.496.

Dicho tributo considera como vivienda habitual aquella que formalmente constituye la residencia habitual durante un periodo continuado de tres años. A este respecto, no perderá dicha consideración la vivienda que es desalojada por causas no imputables al obligado tributario -fallecimiento, separación matrimonial o cambio de domicilio por cuestiones laborales-. Tras esta especificación de la vivienda habitual en términos estrictamente formales, la ley del impuesto al que nos referimos añade un requisito adicional de carácter material: la vivienda habitual deberá ser habitada de forma ininterrumpida por un periodo de doce meses, no perdiendo tal consideración la vivienda que no cumpla este requisito por las causas antes apuntadas. Es más, la legislación sobre renta especifica que en el caso de traslado por cuestiones laborales, el cómputo de los doce meses comenzará una vez producido el cese en dicho trabajo.

De las consideraciones anteriormente apuntadas se desprende la necesidad de habitualidad y continuidad en el alojamiento de la vivienda, elementos que constituyen el punto de referencia para la elección de la residencia habitual del obligado tributario como lugar apto para la realización de notificaciones tributarias. La residencia habitual constituirá por mandato legal el domicilio fiscal de la persona física siempre y cuando no desempeñe actividades económicas. En este caso, el art. 48 considerará domicilio fiscal aquel en el que se encuentre centralizada la gestión administrativa o la dirección de los negocios o, en su defecto, donde se halle el mayor valor del inmovilizado.

En cuanto a las personas jurídicas, el art. 42 del C.C. se refiere al domicilio en términos de derecho civil, indicando que se trata del lugar donde se ejercen las principales funciones correspondientes a su instituto. Por su parte, la LGT se refiere al domicilio de las personas jurídicas atendiendo a su sede social, siempre y cuando en ella se establezca la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Si estos requisitos -que confeccionan el concepto de sede social como domicilio de las personas jurídicas- no se cumplimentaran, el domicilio social se trasladará al lugar concreto donde realmente estén centralizadas la gestión administrativa y la dirección de los negocios y, en su defecto, en aquel lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado³⁶³.

³⁶³ ÁLVAREZ BARBEITO ha manifestado que “habrá de prescindirse del domicilio social de la entidad cuando éste no constituya realmente la sede donde los órganos rectores de la misma no cumplan sus funciones. Con ello tratan de evitarse domiciliaciones ficticias que tienden exclusivamente a obtener una reducción de la carga fiscal de las personas jurídicas”. La autora expresa además que dicha consecuencia tiene reflejo en el derecho comparado.

El domicilio de las personas jurídicas puede plantear determinadas controversias, cuya elucidación resulta necesaria en materia de notificaciones tributarias. Sabemos que una sociedad puede tener adscritas diferentes sucursales con las que actúa y desarrolla su objeto social. Surge una pregunta de forma inmediata: ¿es válida una notificación tributaria realizada indistintamente a cualesquiera de las sucursales filiales de una sociedad? Para la profesora ÁLVAREZ BARBEITO, la solución se encuentra en el propio precepto de la LGT, concluyendo -en consonancia con su redacción- que la notificación será válidamente realizada si su práctica es efectuada en el lugar o sucursal donde efectivamente se realiza la gestión administrativa o la dirección de sus negocios³⁶⁴. Entendemos que esta posición debe ser suavizada, ya que, a nuestro juicio, la notificación será igualmente válida si se practica con todos los requisitos legalmente establecidos a una sucursal donde no se ejerce ni la gestión administrativa, ni la dirección de los negocios. Pero dicha notificación tiene como destinatario principal no la persona jurídica constituida en su conjunto, sino sólo y exclusivamente la sucursal en concreto. No observamos inconveniente legal alguno para validar esta afirmación, habida cuenta de que la Ley tributaria posibilita la elección de un lugar, cualquiera, a elección del obligado tributario en los procedimientos iniciados a su instancia. Además, en cuanto a los procedimientos iniciados de oficio, la LGT advierte que en caso de resultar infructuosos los lugares enumerados, se considerará apto para la realización de las notificaciones, cualquier lugar adecuado a tal fin. Estimamos que las sucursales de una sociedad resultan lugares adecuados para la realización de la práctica de las notificaciones tributarias. Pero el supuesto analizado sólo podrá darse en los casos iniciados a instancia de partes³⁶⁵.

Conviene subrayar la necesidad de diferenciar los conceptos de personalidad jurídica -cualidad atribuible a la sociedad mercantil en su conjunto- y las posibilidades

En cuanto al Derecho alemán, el art.10a identifica el domicilio de las personas jurídicas con el centro de la dirección superior de los negocios. El Derecho portugués en el art.162 del Código de Contribución Industrial de 1.963 optó por prescindir de la sede de las personas jurídicas entendida como la señalada en el acuerdo o pacto social, para decantarse también por el lugar donde se ejerce la dirección efectiva de aquéllas. En Francia, por el contrario, se da primacía al establecimiento principal en el que la sociedad desarrolla la actividad. La sede social o, en su caso, el lugar donde dichas entidades llevan a cabo la dirección efectiva de sus actividades se rigen por el principio de subsidiariedad (art.218a CGI).
Ibid. pp.497-498.

³⁶⁴ Ibid. p.498.

³⁶⁵ MARTÍN REBOLLO ha expresado que la adecuación a la que se refiere el precepto excluye la posibilidad de notificación en lugares públicos, de forma que el concepto ha de referirse principalmente al lugar de trabajo. Cfr. Martín Rebollo, L. "Disposiciones administrativas...", op.cit. p.184.

de determinar un sitio idóneo a los únicos efectos de recibir notificaciones. ÁLVAREZ BARBEITO critica la Sentencia del TSJ de Galicia de 7 de febrero de 1.997 que considera posible que las personas jurídicas pueden tener varios domicilios fiscales y así concluye que RENFE posee un domicilio fiscal en todas y cada una de sus estaciones³⁶⁶. Tampoco coincidimos con la dicción de la sentencia mencionada, puesto que el domicilio fiscal es exclusivamente uno, y éste no es otro que aquel que reúna los requisitos establecidos en la legislación tributaria: gestión administrativa y dirección de los negocios. Cuestión diferente es considerar una sucursal como lugar apto para las prácticas de notificaciones, aspecto que para nosotros no encuentra inconveniente a la luz de la legislación actual.

Respecto del lugar de notificación de entidades sin personalidad jurídica el art. 35.4 LGT considera a éstas como sujetos que pueden quedar sometidos a gravamen tras la realización de los hechos imposables que correspondan, es decir, pueden realizar hechos imposables. Dichas entidades, más concretamente sus miembros, son sujetos o pueden ser destinatarios de notificaciones tributarias. En este sentido, cabe plantear la cuestión acerca del domicilio de estas entidades. La doctrina ha vertido múltiples y dispares opiniones, entre las que vamos a destacar las siguientes:

NAVARRO FAURE, apoyándose en el art. 43.2 de la antigua LGT, considera domicilio de estas entidades el de su representante legal³⁶⁷. Resulta acertada esta opinión, ya que la existencia de un representante legal en estos casos es obligada por Ley y, por ende, se convierte en la forma más eficaz de localización de los intereses de la entidad de que se trate.

Por su parte, BAENA AGUILAR³⁶⁸ sostiene que es perfectamente trasladable a este tipo de entidades las consideraciones vertidas en torno a la cuestión del domicilio de las personas jurídicas³⁶⁹. Por tanto, el domicilio de estas entidades sin personalidad jurídica propia se localizará en el lugar donde radique su gestión administrativa o su dirección de negocios. Esta última línea doctrinal es la acogida por la actual LGT en su

³⁶⁶ Alvarez Barbeito, P. "El lugar para la práctica...", op.cit. p.498.

³⁶⁷ Navarro Faure, A. *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1.994, pp.65 ss.

³⁶⁸ Baena Aguilar, A. *El domicilio tributario en Derecho español*, Aranzadi, Madrid, 1.995, pp.117-118.

³⁶⁹ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.158.

art. 48, la cual a estos solos efectos identifica personas jurídicas con los entes del art.35.4 LGT. Creemos que esta opción legislativa es de difícil aplicación en la práctica, habida cuenta de que en ocasiones las entidades que se encuentran recogidas en el art. 35.4 LGT no ejercen actividades que impliquen propiamente una gestión administrativa o una dirección de los negocios -así, por ejemplo, una herencia yacente no es un ente encaminado a la realización de negocio alguno-. Al recoger esta tesis, la Ley obliga a analizar pormenorizadamente todas y cada una de las entidades sin personalidad jurídica que se encuentran contempladas en la LGT imprimiendo a una materia que necesita seguridad jurídica un casuismo excesivo que dificulta la realización a efectos de notificaciones, del principio de eficacia administrativa³⁷⁰.

Cierto es que la normativa vigente contempla la posibilidad de considerar domicilio, en defecto del anterior, donde radique el mayor valor del inmovilizado, pero, como aclara GARCÍA CALVENTE, la localización de este lugar puede resultar una tarea ardua y complicada. La Ley contempla igualmente el domicilio fiscal de los no residentes y, a este respecto, debemos distinguir dos casos³⁷¹:

a) Los no residentes sin establecimiento permanente que, conforme a la legislación actual en la materia, quedan obligados a nombrar un representante legal a cuyo domicilio fiscal se deberán dirigir las notificaciones correspondientes.

b) Los no residentes con establecimiento permanente, a quienes se aplicará las mismas reglas que a las personas jurídicas.

Por último, cuando esta actividad atañe a obligados tributarios cuyo domicilio es un barco, caravana, o cualquier lugar que no radica en parte alguna, coincidimos con las posibilidades que explora la profesora GARCÍA CALVENTE:

En primer lugar, si el vehículo se encuentra delimitado en un sitio concreto -un camping- y es en este lugar donde se encuentra registrado, éste podrá considerarse domicilio.

³⁷⁰ Véase acerca de esta cuestión, Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. pp.499-500.

³⁷¹ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.157.

En segundo lugar, si, por el contrario, se trata de un vehículo que se encuentra itinerante la mayor parte del tiempo, las personas que en el mismo habiten se considerarán personas sin domicilio³⁷².

Por nuestra parte, conviene apuntar que en la regulación actual de las notificaciones una persona sin domicilio no es equivalente a un destinatario al que no se le puede practicar la notificación. La actual normativa tributaria, acogiendo las directrices de la normativa administrativa³⁷³, contiene la posibilidad de designación de un lugar a efectos de entrega de notificaciones en los procedimientos iniciados a instancia de parte³⁷⁴ además, la Administración Tributaria podrá notificar, en defecto de otros lugares legalmente establecidos, en cualquiera adecuado a tal fin.

En definitiva, estos obligados tributarios no podrán ser declarados desconocidos o ausentes si tanto la Administración Tributaria como el contribuyente, cumplen los requisitos de diligencia exigidos por la jurisprudencia.

Para algunos autores, la posibilidad que otorga la Ley de elegir por el obligado tributario un lugar a efectos de comunicaciones -en concreto de notificaciones- favorece la protección del derecho de tutela judicial efectiva en el sentido de no crear por los poderes públicos situaciones de indefensión³⁷⁵. El obligado tributario elige el centro de relaciones idóneo para ser notificado, es decir, para conocer de los actos y resoluciones que afectan a sus intereses, y, por ende, el lugar en el cual puede conocer tanto el contenido de lo anterior como los medios de defensa necesarios para proteger sus intereses. En definitiva, el obligado tributario conmina con su elección a la Administración Tributaria para que le notifique en este y no en otro lugar. Si la Administración desatiende tal petición legal, colocará al contribuyente en una situación

³⁷² Ibid. p.159.

³⁷³ También el Libro de los Procesos francés (r.197), recoge expresamente la obligación que el reclamante domiciliado fuera de Francia tiene en orden a dejar constancia en su escrito de reclamación del domicilio elegido por él en ese otro país. Si el escrito es firmado por un representante o abogado, la Administración entiende, sin perjuicio de especificación en contrario, que el domicilio a efectos de notificaciones coincide con el despacho del abogado o el domicilio del representante. Cfr. Álvarez Barbeito, P. "El lugar para la práctica...", op.cit. p.505.

³⁷⁴ El art.17 del Decreto-Ley de 31 de diciembre de 1.992, que regula el procedimiento tributario italiano, especifica la necesidad de que el interesado haga constar, en el primer escrito de defensa, una dirección a la que obligatoriamente deberán remitirse todos los actos de comunicación que hayan de realizarse a lo largo del procedimiento de que se trate.

³⁷⁵ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.159.

de indefensión no admitida por el derecho a la tutela judicial efectiva constitucionalmente garantizado, art. 24.1 CE.

4.4 Procedimientos iniciados de oficio. Interpretación de la expresión “cualquier lugar adecuado a tal fin”

El nacimiento de la expresión “cualquier lugar adecuado a tal fin” se debe a la reforma acometida en el marco de la antigua LGT, cuyo art. 105.4 contemplaba lo que a todas luces es un concepto jurídico indeterminado. Actualmente, la misma expresión se ubica en el art. 110.2 LGT de 2.003. Como todo concepto jurídico indeterminado, el problema de dicha expresión radica en su concreción: la determinación del lugar adecuado a tal fin dependerá de la discrecionalidad de la Administración Tributaria. Esta premisa insoslayable puede provocar ciertas fricciones con el sistema de garantías de los contribuyentes, más concretamente con las que alberga el principio de seguridad jurídica. Para la profesora GARCÍA CALVENTE, la mente del Legislador alberga la idea de que en los tiempos actuales el contribuyente u obligado tributario pasa la mayoría del tiempo fuera de su domicilio y por ello subyace la necesidad de que sea la Administración, en aras a la protección del principio de eficacia administrativa, la que especifique un centro de relaciones o un medio de localización del contribuyente³⁷⁶.

Por su parte, la profesora JABALERA RODRÍGUEZ ha especificado que “conviene realizar una interpretación restrictiva excluyendo aquellos lugares que no respondan suficientemente a dicho criterio de adecuación, y exigiendo para ello que en todo caso conste clara y fehacientemente en el expediente las razones que han llevado a la Administración a considerarlo apropiado”³⁷⁷.

³⁷⁶ Ibid. pp.159 ss.

³⁷⁷ Jabalera Rodríguez, A. “La notificación...”, op.cit. p.844.

4.5 Relevancia del domicilio. Consecuencias jurídicas derivadas de la no comunicación del cambio.

Como hemos expuesto previamente, el domicilio ha perdido relevancia a efectos notificadorios debido a la regulación actual de otros lugares legalmente establecidos con tal fin. No obstante, el domicilio sigue siendo necesario y constituye uno de los ejes centrales en materia de notificaciones.

En el ámbito de procedimientos iniciados a instancia del interesado, el domicilio fiscal adquiere importancia si por cualquier motivo el obligado tributario no ha designado un lugar a efectos de notificaciones. En cuanto a los procedimientos iniciados de oficio, el domicilio fiscal encabeza la lista de lugares a los que se puede dirigir la Administración para proceder a notificar al contribuyente de que se trate.

La figura del domicilio fiscal queda perfilada en la LGT de forma precisa. Dos son los aspectos que debemos tener en cuenta en este sentido: de un lado, el obligado tributario viene compelido por la Ley a comunicar de forma expresa su domicilio fiscal, así como el cambio del mismo; de otro, las posibilidades con las que cuenta la administración Tributaria de rectificar el domicilio fiscal consignado por el contribuyente. De ello se desprende que en defecto de lugar elegido o en los procedimientos iniciados de oficio, la administración tributaria deberá notificar en el domicilio fiscal comunicado expresamente por el particular.

Quizás la cuestión mas relevante en la normativa transcrita es la referida al cambio de domicilio. La ley especifica la necesidad de comunicar expresamente dicho cambio, así como que, de no comunicarse tal circunstancia, el cambio no producirá efectos frente a la Administración. De ello, se desprenden algunas consecuencias jurídicas importantes: la Administración notificante, al no tener constancia del cambio de domicilio producido, podrá seguir dirigiéndose al antiguo domicilio del contribuyente; de no ser atendido en este último -que puede ser lo más esperado- se procederá a la notificación edictal y, en la normativa tributaria, a la notificación por comparecencia.

En la antigua normativa, el cambio de domicilio fiscal provocaba varias cuestiones de difícil resolución. En primer lugar, la doctrina y la jurisprudencia se planteaban que si ante un cambio de domicilio no comunicado la administración debía dirigirse siempre al último domicilio conocido. En segundo lugar, resultaba absolutamente imprescindible interpretar estrictamente la expresión “declaración expresa” para entender efectuada legalmente la comunicación del cambio de domicilio.

En ambas cuestiones la jurisprudencia no se mostraba unánime. Aclaremos los aspectos controvertidos y las soluciones esbozadas:

a) Respecto al cambio de domicilio no comunicado, en un principio tanto la doctrina científica como la jurisprudencia advertían la necesidad de dar por válidas las notificaciones realizadas en el último domicilio conocido por la Administración, con independencia de que éste hubiese cambiado o no. Muestra de ello es la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AT de Burgos de 30 de noviembre de 1.974, en la que se expresaba:

“La peculiaridad que en dicho ámbito imprime a la doctrina de las notificaciones el artículo 45 de la Ley General Tributaria, la cual, no sólo por su posterioridad, sino también y sobre todo, por su especialidad, implica una cierta separación del régimen general del párrafo tercero del artículo 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que prescribe para los supuestos de domicilio desconocido la publicación de unos edictos de publicación en un principio innecesaria en el ámbito fiscal, pues a la Administración, con arreglo al artículo 45 de la Ley General Tributaria, le basta con notificar en el último domicilio consignado por el sujeto pasivo en un documento de naturaleza tributaria, de suerte que practicada así la notificación, aunque ese domicilio no sea el real, aquélla surtirá plenos efectos, sin necesidad de la publicación de edictos a menos que el sujeto pasivo dé conocimiento a la Administración de otro domicilio o ésta lo rectifique mediante la comprobación pertinente, en cuyos casos habría que verificarse la notificación en el domicilio conocido por la declaración del interesado o por la comprobación administrativa, lo que en definitiva, en lo que ahora importa implica que, para que la notificación sea una garantía material y no sólo formal en el

ámbito tributario, es preciso que el administrado observe una determinada diligencia, consistente en hacer saber a la Administración sus cambios de domicilio³⁷⁸”

Posteriormente, la AT de Barcelona de 12 de mayo de 1.989 supuso un cambio de criterio en lo que hasta el momento parecía una doctrina consolidada al indicar lo siguiente:

“Cuando no se haya comunicado el cambio de domicilio, toda notificación intentada en el último domicilio declarado por el sujeto pasivo será eficaz en derecho a todos los efectos. Por tanto, para que se produzca esta eficacia serán necesarios cuatro requisitos, a saber: 1. que el sujeto pasivo haya consignado un domicilio en un documento de naturaleza tributaria; 2. que haya cambiado de domicilio; 3. que no haya comunicado ese cambio a la Administración tributaria o ésta no lo haya rectificado; y 4. que se haya intentado la notificación en el último domicilio declarado por el sujeto pasivo. Cuando concurren conjuntamente estos cuatro requisitos, y así conste en el expediente de gestión, el simple intento de notificación en el último domicilio declarado surtirá efectos como si la notificación se hubiera llevado a cabo respecto del sujeto pasivo incumplidor de la obligación de poner en conocimiento de la Administración tributaria su cambio de domicilio, pero la falta de cualquiera de tales requisitos, o de su constancia en el expediente, impide que entre en juego esta ficción legal y será necesaria la notificación en legal forma, bien mediante la comprobación del nuevo domicilio, o bien a través de los medios previstos para quienes se hallen en paradero desconocido”³⁷⁹.

Tras la jurisprudencia transcrita,³⁸⁰ conviene afirmar que las posiciones que se manifiestan a través de los diferentes pronunciamientos contienen insostenibles tratos de favor. ALIAGA AGUYÓ, apoyándose en la opinión vertida por el profesor NAVARRO FAURE, colige que se dispensaría un trato más favorable para el sujeto que nunca ha notificado su domicilio a la Administración y que por ello se encuentra

³⁷⁸ Según GARCÍA TORRES, el domicilio desconocido o ignorado que consagraba el art.80.1 LPA no era aplicable al ámbito tributario, puesto que bien mediante las declaraciones de los sujetos pasivos, bien mediante la labor comprobadora de la Administración Tributaria, el lugar de localización del contribuyente sería en todo caso conocido. García Torres, J. “El domicilio fiscal...”, op.cit. p.226.

³⁷⁹ En similares términos se pronuncia la STSJ de Cataluña de 13 de mayo de 1.991, que considera válida la notificación en el antiguo domicilio si no se declaró expresamente el nuevo, sin que se asimile a la declaración del domicilio la consignación de este último en la autoliquidación presentada por el IRPF.

³⁸⁰ Aliaga Aguyó, E. *Notificaciones...*, op.cit. pp.59 ss.

desconocido. Recordemos que en estos casos la notificación se publicará en el edicto correspondiente y en el ámbito tributario se realizará tal publicación con la intención de hacer comparecer al contribuyente. Sin embargo, el sujeto que no ha comunicado el cambio de domicilio no podrá optar al conocimiento del acto de que se trate mediante los edictos correspondientes, sin que por el contrario para él se dé por finalizado el trámite y su notificación: es perfectamente válida, dando por ello eficacia al acto tributario que comunica.

En un intento de elucidar esta polémica, el profesor GARCÍA TORRES ha contemplado la posibilidad siguiente: ante la no comunicación del cambio de domicilio por el interesado, sigue subsistiendo el anterior. De un lado, tal afirmación protege el principio de eficacia administrativa, puesto que la Administración, tras haber realizado el intento conveniente, no está obligada a publicar la notificación de forma edictal; de otro lado, evita el trato de favor anteriormente expuesto³⁸¹. La falta de diligencia del obligado tributario no debe implicar merma de la eficacia y eficiencia administrativa, pero de igual manera, conviene añadir, no puede provocar situaciones de indefensión.

A partir de las anteriores afirmaciones resulta adecuado subrayar que en materia de notificaciones tributarias se exige a la Administración la adopción de todas las medidas necesarias, que estén a su alcance, para dar por válidamente notificado al contribuyente. Determinados autores ponen de relieve las situaciones de indefensión que se podrían provocar de acoger la tesis antes indicada, es decir, dar por válidamente notificado un acto en el último domicilio conocido del contribuyente. Entre otros argumentos, la Administración posee los mecanismos necesarios para la localización del contribuyente, bien con sus propios medios o con cuales quiera otros otorgados por el ordenamiento jurídico. De esta opinión es la profesora ALIAGA AGUYÓ, quien centra su análisis en la doctrina vertida por el TC sobre la cuestión que planteamos³⁸².

El art. 48 De la nueva LGT regula el tema del domicilio y su cambio en términos sustancialmente similares a la legislación anterior. La nueva formulación sigue requiriendo la comunicación expresa del cambio de domicilio, así como la consecuencia jurídica que se deriva de una eventual no comunicación de dicha circunstancia. Al

³⁸¹ García Torres, J. "El domicilio fiscal...", op.cit. p.227.

³⁸² Aliaga Aguyó, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.67.

existir gran semejanza entre ambas regulaciones, resulta posible aplicar la jurisprudencia comentada respecto del precepto ya derogado al presente artículo.

Por otro lado, conviene analizar la cuestión acerca de la declaración expresa del cambio de domicilio o la suficiencia de su designación en un documento de naturaleza tributaria. En este orden de consideraciones, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 8 de junio de 1.998 analiza el supuesto de un cambio de domicilio de un sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Según esta sentencia, el sujeto pasivo puede alegar el conocimiento por parte de la Administración del cambio de domicilio designado a efectos de notificaciones -y, en consecuencia, se entiende cumplida la obligación a la que se refiere el art. 45.2 LGT- siempre que se comunique el cambio de domicilio de forma expresa a la Administración. En este sentido, no resultaría válida la presentación de otra declaración-liquidación por otro ejercicio sujeto al IRPF en la que se consigne un domicilio distinto. De la sentencia comentada se desprende la necesidad de realizar una interpretación gramatical de la dicción del art. 45.2 de la antigua LGT. El TS en Sentencia de 31 de octubre de 1.987, retomada por la STSJ de Murcia de 4 de junio de 1.995, recoge de nuevo la idea de una interpretación rigurosa de la regulación sobre el cambio de domicilio.

La rigurosidad incorporada en estas sentencias cedió paso posteriormente a una flexibilización de los criterios, de forma que la Sentencia del TS de 26 de abril de 1.995 entiende que, ante un cambio de domicilio en el que la notificación intentada en el último conocido sólo indica “ausencia”, no puede tenerse por válida “sin verificar más indagaciones o averiguaciones por parte del ayuntamiento”. La misma línea de argumentación se encuentra en las Sentencias del TSJ de Andalucía de 7 de febrero de 1.994 y del TSJ de Madrid de 15 de marzo de 1.995 en las cuales se especifica claramente que la consignación de un nuevo domicilio en la declaración tributaria supone cumplimiento pleno de la obligación del cambio de domicilio sin necesidad de ningún formalismo adicional. De esta afirmación se desprende que la jurisprudencia considera que la actividad notficatoria es una carga de la Administración que debe realizar con todos los esfuerzos necesarios para que dicho acto sea eficaz. Al respecto, la Sentencia de la AN de 15 de abril de 1.997 dispone lo siguiente:

“No es válida la notificación efectuada en el último domicilio social del recurrente, cuando la administración había tenido conocimiento del nuevo, siendo inválida además por no identificar al recurrente de la misma, siendo responsabilidad de la Administración el desarrollo de las actividades pertinentes para la correcta notificación del acto. Tal responsabilidad no puede trasladarse al sujeto pasivo, con una interpretación rigorista del art.45.2 LGT, sobre todo porque tal exégesis rigorista está en total contradicción con la obligación de los aplicadores del derecho de interpretar las normas “en relación con la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas”

Si bien la LGT ya desde su redacción originaria, mencionaba el deber del sujeto pasivo de comunicar el cambio de domicilio a la Administración de modo expreso, también es cierto que estaba pensando en un Sistema Tributario donde las obligaciones formales de los contribuyentes eran mínimas. Sin embargo, la generalización de las autoliquidaciones, implica que el sujeto pasivo debe presentar múltiples declaraciones. La sentencia toma como ejemplo el caso de un empresario que, además de las obligaciones formales que tiene que cumplimentar por su condición de sujeto pasivo de determinados impuestos, debe someterse a obligaciones formales por su condición de empresario. Por ello, la cumplimentación de los formularios le exige la designación de un domicilio. Es precisamente por estos motivos por lo que no puede alegar la Administración imposibilidad objetiva de conocer el domicilio del contribuyente; basta con que la Administración despliegue una mínima diligencia para averiguarlo.

Por su parte, la Sentencia del TSJ de Madrid de 6 de julio de 1.995 advierte que la Administración puede averiguar el domicilio del contribuyente, ya que “conoce un domicilio fiscal a cuya referencia se expedían las etiquetas identificadoras”. Creemos que exigir en las circunstancias de estos casos una declaración expresa del cambio de domicilio parece desmesurado. Estaríamos ante la exigencia de un formalismo desproporcionado que comportaría un aumento innecesario de los formalismos del Ordenamiento jurídico e iría en contra de la simplificación que exige el principio de seguridad jurídica.

Por último, la Sentencia del TSJ de Valencia de 4 de julio de 1.998 estima que, ante la notificación intentada en el domicilio anterior del sujeto pasivo -que es aquel que

en su día se consignó en la declaración del impuesto-, no puede sin más procederse a la notificación edictal:

“(…) practicada la notificación personal, si se desprende que ha variado el domicilio del deudor, procede la práctica de mínimas gestiones de investigación, máxime si se trata de una sociedad, cuyo domicilio puede fácilmente comprobarse consultando registros públicos, como ha hecho la Administración realmente cuando le ha interesado. Al averiguar el domicilio en vía ejecutiva”.

Conviene atender a un inciso que añade la nueva regulación del domicilio fiscal. La LGT admite la posibilidad de que en los procedimientos iniciados de oficio en los que se haya dado un cambio de domicilio, aunque dicho cambio se haya comunicado expresamente por el obligado tributario, las notificaciones derivadas del procedimiento en curso podrán seguir siendo dirigidas al antiguo domicilio del contribuyente.

A raíz de esta posición legislativa, podemos esbozar algunas ideas que sintetizan lo expuesto previamente:

1. La normativa actual contempla la necesidad de comunicar el cambio de domicilio por el obligado tributario. Esta regulación resulta congruente con la perspectiva actual del domicilio que sigue constituyendo en los momentos presentes un centro idóneo de relaciones entre la Administración y los obligados tributarios. La fijación de un domicilio a efectos de notificaciones o, en su defecto, la posibilidad de acudir al domicilio fiscal del interesado en materia de notificaciones tributarias favorece, a nuestro juicio, la seguridad jurídica del contribuyente, así como el principio de eficacia administrativa.

2. A nuestro juicio, la no comunicación de un cambio de domicilio por parte del obligado tributario no deja expedita la vía a la Administración para notificar en el último conocido mediante un documento de naturaleza tributaria. Hay que reseñar que la Administración posee medios suficientes para conocer dicha información: medios informáticos a través del cruce de datos, documentos de naturaleza tributaria, censos de carácter tributario. Esto consolida la línea jurisprudencial que exige de la Administración una mínima diligencia para considerar ausente al destinatario de

notificaciones. Podemos trasladar sin lagunas legales tal doctrina al tema que nos ocupa, porque no es necesario ofrecer muchos argumentos para advertir que la Administración no requiere esfuerzos titánicos en orden a averiguar el domicilio del contribuyente.

3. a través de las páginas de la presente investigación pretendemos fundamentar la necesidad de hallar un equilibrio entre todos los principios que entran en juego en materia de notificaciones. Resulta conveniente acoger la tesis antes esbozada, ya que, de lo contrario, nuestra balanza de garantías sufriría una inclinación desmesurada hacia el principio de eficacia administrativa, con la subsiguiente merma del principio de seguridad jurídica.

4. El Legislador de 2.003 no ha atendido a las exigencias de equilibrio manifestadas por la jurisprudencia en los años precedentes a su promulgación, y posibilita, a través de una acción absolutamente protectora del principio de eficacia administrativa, la notificación en el último domicilio conocido por ésta en procedimientos iniciados de oficio, aunque exista comunicación expresa del cambio por el obligado tributario. Se soslayan las garantías más elementales de seguridad jurídica o de confianza legítima de los contribuyentes, así como el derecho a la tutela judicial efectiva. En estos casos, no es que la Administración no despliegue los medios a su alcance para indagar sobre el domicilio real del administrado, sino que hace caso omiso al domicilio expresamente comunicado por razones de eficacia.

Por último, debemos atender a la forma en que actualmente se puede comunicar el cambio de domicilio:

1. Por lo que respecta a las personas físicas, se realiza a través de los siguientes cauces procedimentales:

a) Los empresarios, profesionales y retenedores están obligados a comunicar el nuevo domicilio fiscal mediante declaración censal de modificación (modelo censal 036).

b) Las personas físicas que no tienen la consideración fiscal de empresarios, profesionales o retenedores deben comunicar dicha variación a través de la declaración

anual del IRPF o, en el supuesto de contribuyentes no obligados a declarar, mediante la solicitud de devolución.

En este supuesto, el cambio de domicilio no surte efectos con anterioridad a la presentación de la propia declaración o solicitud de devolución, lo que puede originar problemas en las comunicaciones con la AEAT, especialmente a los no obligados a declarar por el IRPF que no soliciten en un ejercicio determinado la devolución que corresponda por dicho impuesto.

c) Desde el 1 de enero de 2003, los contribuyentes no obligados a presentar la declaración censal de modificación pueden comunicar el cambio de domicilio por el modelo 030 (de comunicación de cambio de domicilio o de variación de datos). Estos contribuyentes también pueden comunicar a la AEAT su cambio de domicilio mediante llamada telefónica al Centro de Atención Telefónica de la AEAT.

CAPÍTULO IV

LAS NOTIFICACIONES DEFECTUOSAS

1 INTRODUCCIÓN.

1.1 Consideraciones generales

Una vez analizados los requisitos subjetivos y objetivos que deben constar en toda notificación para que el acto administrativo objeto de comunicación sea eficaz, debemos ahora centrarnos en los efectos concretos que la notificación provoca en el ámbito jurídico, así como las consecuencias que pueden derivarse de toda notificación defectuosa.

Estas cuestiones preliminares entroncan con determinados principios constitucionalmente garantizados. En este sentido, la notificación como fuente de conocimiento de los obligados tributarios de los actos que les afectan debe respetar, como toda comunicación administrativa, los principios de seguridad jurídica. La certeza del derecho o el saber a que atenerse debe reflejarse en la notificación a través de un contenido claro, concreto y sistemático de los requisitos que marca la Ley³⁸³. De no ser así, y al ser el acto notificado un acto de interés trascendental para el obligado tributario, se vería afectado el principio de seguridad jurídica, pero en esta ocasión en su vertiente de confianza legítima de los contribuyentes, ya que, al no asumir correctamente las indicaciones -por ser difusas- de la notificación, no podrán adoptar las decisiones que protegen en mejor modo sus derechos e intereses.

De otro lado, el derecho a la tutela judicial efectiva entra en juego siempre y cuando la notificación incorrectamente practicada o confeccionada origine una situación de indefensión no admitida por el ordenamiento jurídico³⁸⁴. Son numerosos los ejemplos que veremos donde la falta de algún requisito en la notificación provoca la situación anteriormente citada; pero quizás la más frecuente sea la ausencia o error en la consignación de los recursos que procedan, puesto que, en su caso, dificultarán el

³⁸³ Vid. García Novoa, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2.000.

³⁸⁴ Vid. Chozas Alonso, J. M. “Sobre los actos de comunicación con las partes y el derecho a la tutela judicial efectiva”, *Civitas, Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 52, 1.992, pp.279-288.

acceso a los tribunales de justicia para que el contribuyente pueda defender sus derechos³⁸⁵.

ÁLVAREZ BARBEITO ha expresado respecto de los principios constitucionales que rigen en materia de notificaciones que “la configuración actual del Estado de Derecho obliga a compatibilizar los derechos de los administrados con la necesaria protección de los intereses públicos. En este sentido, tanto el artículo 103 CE, como el artículo 3 Ley 30/1.992 imponen a las Administraciones Públicas una actuación objetiva al servicio de los intereses generales, actividad que debe estar presidida, en todo caso, por criterios tales como los de eficacia y celeridad. En esos principios se fundamenta por ejemplo la posibilidad de que tanto nuestro Ordenamiento Jurídico, art.59.2 LRJPAC o art.105 LGT, como los países de nuestro entorno administran la validez de las notificaciones que en determinadas condiciones sean recibidas por una persona diferente al interesado. De otro modo, la ausencia de éste en su domicilio dilataría excesivamente la actuación de la Administración, impidiéndole proseguir el procedimiento en detrimento del interés general que ha de protegerse en estos casos.

Sin embargo, la eficiencia que debe presidir el modo de operar de la Administración no le faculta para desarrollar su actividad como mejor entienda que pueda alcanzar sus objetivos. Por el contrario, sus actuaciones habrán de discurrir siempre observando el procedimiento que en cada caso haya establecido el Legislador³⁸⁶.

El argumento en torno al cual se verifica la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una notificación en función de la vulneración o no de los principios antes mencionados viene precedido por el cumplimiento del *telos* último de toda notificación: la puesta en conocimiento de los contribuyentes de los actos y resoluciones que les afectan. Por ello, aunque objetivamente nos encontremos con una notificación de las llamadas defectuosas –no pueden producir efectos porque bien no se han practicado correctamente o bien carecen de alguno de los requisitos exigidos por la

³⁸⁵ Un amplio estudio acerca de esta cuestión puede consultarse en Ferreiro Lapatza, J. J. “Poder tributario y tutela judicial efectiva”, en la obra *Ensayo sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1.998.

³⁸⁶ Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. p.488.

normativa- -, podrá ser considerada eficaz siempre y cuando el contribuyente se dé por notificado, esto es, convalide la misma por los medios legalmente arbitrados.

El sistema de garantías de las notificaciones queda establecido, por tanto, mediante el respeto por parte de la Administración Pública de todos y cada uno de los requisitos, tanto de contenido como de práctica de las mismas. Estos requisitos deben ser reconducidos en todo caso a los principios de seguridad jurídica en sus dos acepciones, certeza del derecho y confianza legítima de los contribuyentes, y de tutela judicial efectiva, lo que evitará que la notificación ocasione situaciones de indefensión. Pero no conviene olvidar los principios de eficacia en la actuación administrativa y economía procesal que hacen hincapié en la vertiente teleológica de las notificaciones. En este orden de ideas, son eficaces las notificaciones defectuosas que de alguna forma hayan llegado a conocimiento de los contribuyentes u obligados tributarios.

Se trata, en definitiva, de hacer viable un sistema guiado por principios constitucionales igualmente tutelados en el cual no se dan intereses contrapuestos entre administración y contribuyente o administración y ciudadanos, sino que el interés es exclusivamente uno: la protección de los derechos de los obligados tributarios. En los próximos epígrafes intentaremos alumbrar los interrogantes que puede suscitar la posible vulneración de los principios mencionados por una notificación calificada como defectuosa.

1.2 Los efectos de las notificaciones tributarias

En el primer capítulo de esta investigación señalábamos que la notificación se erige en requisito de eficacia del acto administrativo del que se da traslado. En principio, los actos producen efectos desde la fecha en que se dictan; pero existen supuestos de eficacia demorada que puede deberse a varias causas. Así, esta demora en los efectos puede estar motivada en que el propio acto haya establecido expresamente una fecha distinta para el comienzo de sus efectos-, a que así resulte del contenido natural o esencial del acto; a que derive del contenido accidental del acto; a que el acto se suspenda antes de que empiece a producir efectos; a que una disposición establezca la

eficacia diferida; y la más importante a los efectos que nos interesan, que la eficacia esté condicionada a la previa notificación o publicación³⁸⁷.

Una vez conocida la notificación por sus destinatarios, se desencadenan todos los efectos propios de la misma. En el caso de las liquidaciones tributarias -por tomar un ejemplo de referencia-, los efectos que conlleva la práctica de la notificación realizada correctamente son los siguientes:

-Apertura en su caso del periodo voluntario de pago, que implica unos plazos concretos. A este respecto, el art. 62 de la LGT especifica que las deudas cuantificadas por la administración tributaria presentan unos plazos de pago que dependerán del momento de su notificación. Las deudas notificadas entre los días uno y quince de cada mes deberán ser abonadas desde la fecha de recepción de la notificación, hasta el día veinte del mes posterior o, si ese día no fuera hábil, pasará al día hábil posterior. Por su parte, las deudas notificadas entre el día dieciséis y último de cada mes serán abonadas desde la fecha de notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si ese día no fuera hábil, pasará al día inmediatamente hábil siguiente.

Los plazos de pago expuestos para el período voluntario son exigidos por la existencia de una liquidación provisional o definitiva, fruto de un procedimiento de gestión o inspección. El papel que posee la notificación de la liquidación no limita su función a la resolución de este tipo de procedimientos, sino que adquiere protagonismo en los tributos de cobro periódico por recibo. Sin perjuicio de las consideraciones jurisprudenciales y doctrinales que realizaremos en su momento, baste decir ahora que en estos tributos la notificación personal al interesado se realiza una sola vez, correspondiendo con el momento de alta en este tipo de tributos. Las liquidaciones posteriores serán realizadas por la Administración tributaria de forma colectiva, notificándolas al contribuyente mediante edictos. En este sentido, las deudas derivadas de esta clase de liquidaciones encuentran sus plazos de pago en la correspondiente ordenanza fiscal, ya que los tributos de cobro periódico y notificación colectiva son esencialmente de ámbito local. Si la ordenanza fiscal no dijera nada al respecto, las deudas deberán abonarse entre los días uno de septiembre al veinte de noviembre.

³⁸⁷ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.38.

Estas consideraciones sobre los plazos de pago en periodo voluntario ponen de manifiesto la importancia de la consignación de la fecha de recepción de la notificación -normalmente en el acuse de recibo-. Es a partir del momento de la recepción de la notificación por el interesado cuando los plazos de pago en periodo voluntario comienzan a contar sin dilación.

Si, por el contrario, se da traslado de una providencia de apremio, la notificación, en primer lugar, tiene como efecto inmediato abrir el procedimiento de apremio, cuya función principal consiste en hacer efectiva la deuda tributaria mediante la ejecución o embargo de los bienes del deudor. En segundo lugar, la providencia de apremio correctamente notificada sirve de inicio del cómputo de plazos para el pago de la deuda en periodo ejecutivo. En este sentido, el art. 62.5 LGT establece que si la notificación de la providencia de apremio se recibe entre los días uno y quince de cada mes, la deuda deberá ingresarse desde ese momento hasta el día veinte del mes en el que se recibió la notificación. Por el contrario, si la notificación de la providencia de apremio se recibe entre los días dieciséis y último de cada mes, la deuda deberá hacerse eficaz desde ese momento hasta el día cinco del mes siguiente. Si el último día del plazo coincide con día inhábil se pasará al inmediato hábil posterior.

El segundo de los efectos que se derivan de la notificación correctamente practicada se traduce en el comienzo del cómputo de los plazos de interposición de los recursos contra el acto de liquidación o contra la notificación propiamente dicha a partir de su recepción.

Por último, a partir de la fecha de recepción de la notificación por parte del destinatario de la misma se interrumpirá el plazo de prescripción a favor de la Administración Tributaria³⁸⁸. La prescripción tributaria es un instituto que se fundamenta en el principio de seguridad jurídica. Las actuaciones tributarias encaminadas a hacer posible la efectividad del tributo no presentan un plazo indefinido o indeterminado para ser realizadas, sino que deberán ejercitarse dentro de unos

³⁸⁸ Muestra del interés suscitado por el instituto de la prescripción es el trabajo de Eserverri Martínez, E. "Apuntes sobre la prescripción tributaria", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 57, 1.988, pp.5-28.

parámetros temporales bien precisos. La inactividad de la Administración Tributaria durante el plazo establecido legalmente provocará la extinción principalmente de la deuda; y el deudor quedará liberado de sus obligaciones fiscales respecto de la Administración Tributaria. Otro de los aspectos que favorece la protección del principio de seguridad jurídica de los obligados tributarios se basa en que el instituto de la prescripción se valora de oficio por la propia Administración. Actualmente, el art. 66 LGT se ocupa de esta cuestión, expresándose en los siguientes términos:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.

El instituto de la prescripción queda estrechamente relacionado con el principio de seguridad jurídica, puesto que la conclusión o no del plazo de cuatro años dará lugar a la finalización o no de situaciones jurídico-tributarias relacionadas con la esfera de intereses de los obligados tributarios y de la Administración.

El art. 68 LGT manifiesta que la prescripción será interrumpida siempre y cuando se dé un acto de la Administración Tributaria con “conocimiento formal del obligado tributario”³⁸⁹. El enunciado de este precepto difiere del de la LGT de 1.963, que en su art. 66 vinculaba la interrupción de la prescripción a cualquier hecho de la Administración realizado con conocimiento formal del “sujeto pasivo”. Esta mención exclusiva al sujeto pasivo y no a los obligados tributarios originó abundantes polémicas doctrinales y jurisprudenciales, ya que algunas figuras como es la del responsable no encontraban encaje en el sintagma “sujeto pasivo” y, por ello, la interrupción de la

prescripción podría actuar en términos diferentes. Superadas ya estas disquisiciones con la positivación legal de los obligados tributarios como sujetos concedores de actos administrativos capaces de interrumpir la prescripción, la doctrina científica y la jurisprudencia consideran que la forma a través de la cual los obligados tributarios pueden tener constancia formal de las actuaciones de la Administración es mediante el acto de notificación. En este sentido, la notificación que puede interrumpir el plazo de prescripción debe ser eficaz, esto es, debe contener todos y cada uno de los requisitos exigidos por las leyes, así como haber sido practicada correctamente. Por ello, debemos descartar como elementos interruptivos de la prescripción las notificaciones defectuosas no convalidadas y, por supuesto, las notificaciones inexistentes, entendidas como aquellas que carecen de los elementos de contenido y por ello no han podido llegar a ser practicadas. Así lo afirma el TS al especificar que no interrumpen la prescripción las notificaciones que adolezcan de cualesquiera defectos formales (STS de 14 de octubre de 1.996, RJ (7271/1996); STSJ de Navarra de 10 de junio de 1.997, JT (828/1997)).

Ahondando en estas cuestiones, el TS afirma que No cualquier acto o actividad administrativa es susceptible de interrumpir la prescripción. Sólo carecen de efectos interruptivos de la misma los actos nulos de pleno derecho (STS de 8 de enero de 2.000, RJ (174/2000)). Sin embargo, sigue afirmando el mismo tribunal que, por el contrario, no tienen tal carácter los anulables (comprobación de valores sin motivación) (STS de 19 de enero de 1.996, RJ (6269/1996); citado en AN de 3 de junio de 1.997, JT (641/1997); STS de 23 de febrero de 2.000, RJ 359/2000); en contra, STS de 18 de junio de 1.976, RJ (2877/1976)). Si, por el contrario, la actuación estaba viciada de nulidad radical, pero de ella tuvo conocimiento formal el sujeto, se dará la interrupción de la prescripción, como así expone la resolución del TEAC de 6 de marzo de 1.996, JT (373/1996). El TSJ de Aragón en su Sentencia de 2 de enero de 2.004 RJ (483/2.004)³⁹⁰.

Por otra parte, las actuaciones realizadas por la inspección de los tributos deben quedar reflejadas mediante documentos legalmente exigidos. Uno de estos documentos está constituido por las diligencias y a este respecto diremos que no interrumpen la prescripción los documentos de esta clase en los que se consignan hechos que no guardan relación con los hechos imposables consignados en las actas (AN de 18 de julio de 1.995, JT (966/1995)). Siguiendo con la exposición de la tipología de actos que

³⁹⁰ Deja claro que la notificación válidamente practicada interrumpe el plazo de prescripción.

pueden dar lugar o tener un efecto interruptivo respecto de la prescripción, debemos tener en cuenta que sólo provoca tal consecuencia la notificación entendida como acto que traslada un acto o resolución que afecta a un obligado tributario. En esta línea, no pueden considerarse con tal carácter aquellas actuaciones de la administración tributaria consistentes en meros requerimientos o citaciones. Sobre esta cuestión, el TS afirma que La comunicación del órgano competente para conocer del expediente no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (AN de 20 de diciembre de 1.999). Continuando con la exposición acerca de los actos tributarios que interrumpen la prescripción, debemos afirmar que la notificación de valores catastrales a efectos del IBI (efectuado por el órgano competente de la Administración del Estado) sí interrumpe el cómputo del plazo de prescripción del derecho del correspondiente Ayuntamiento para determinar la deuda tributaria del referido impuesto mediante la oportuna liquidación, siempre que el sujeto pasivo haya tenido conocimiento formal de la referida actuación de naturaleza catastral (DGT de 12 de junio de 2.002).

Como se ha puesto de manifiesto en el capítulo segundo de esta investigación, el concepto de obligados tributarios encierra en sí una variedad de sujetos que se relacionan, de una forma u otra con la administración tributaria. Así, la pregunta surge de forma espontánea: ¿ante qué sujetos debe producirse la notificación para que interrumpa el plazo de prescripción? La notificación practicada al contribuyente interrumpe la prescripción de la deuda tributaria, si bien sabemos que éste no es el único sujeto que puede entrar en juego en el instituto de la notificación.

En este sentido, el TS, en Sentencia de 30 de septiembre de 1.996 (RJ 1996/6710) declaró que en caso de coexistencia de obligados tributarios la notificación hecha al sustituto y no al contribuyente, interrumpe la prescripción respecto al primero, pero no afecta a la obligación del contribuyente, al que es necesario notificar también la liquidación. El fundamento de tal pronunciamiento, a nuestro juicio, se justifica en el principio de seguridad jurídica. Para el profesor PÉREZ ROYO, el único caso de sustituto que podemos encontrar actualmente en nuestro ordenamiento jurídico-tributario es el responsable de un no residente sin establecimiento permanente en España. En estos casos, el contribuyente que viaja fuera de nuestras fronteras es de difícil localización por la Administración que desee hacerle cualquier tipo de

requerimiento o comunicación, por lo que todas las actuaciones referidas a ese sujeto se entenderán desde el momento de la sustitución con el sustituto. Así, es lógico que cualquier actuación referida al sustituto interrumpa la prescripción con respecto a éste. Resulta igualmente lógico que para que la prescripción pueda ser interrumpida respecto al contribuyente deberá notificársele a él dicha situación; de no ser así, se vería menoscabado el principio de seguridad jurídica de un contribuyente ajeno a todas las actividades tributarias que el sustituto está realizando y que de forma directa le influye. Por otro lado, no se atiene a la lógica jurídica que la ley obligase imperativamente, en estos casos, a nombrar un sujeto que suplante al contribuyente en todas sus actuaciones, excepto en las de recibir notificaciones y obrar en consecuencia. Sin embargo, esta cuestión no ha sido siempre pacífica en la jurisprudencia y así el TS ha concluido en diferentes pronunciamientos que, en caso de pluralidad de obligados, la interrupción sobre el sustituto afecta al contribuyente (STS de 8 de junio de 1.988, (RJ 4860/1998); Resolución del TEAC de 19 de abril de 1.990).

Ya en el ámbito de impugnación de los actos notificados, los tribunales vienen manteniendo que el recurso interpuesto por el sujeto contribuyente interrumpe la prescripción, no sólo para el recurrente, sino también para el sustituto (STS de 13 de enero de 1.997, (RJ 229/1997)); la liquidación notificada al sustituto interrumpe la prescripción también para el sujeto pasivo (STS de 11 de febrero de 2.000, (RJ 1640/2000))³⁹¹.

Sin perjuicio del análisis de las retenciones que realizamos en el siguiente capítulo, resulta oportuno detenernos en este momento en el supuesto especial de las notificaciones a retenedores en las que se reclama el ingreso de las cantidades que debieron retener y no ingresaron. En este caso la interrupción de la prescripción no se extiende a la obligación tributaria a la que se aplican las retenciones. Entender lo contrario supondría un perjuicio al contribuyente sin justificación posible, sobre todo si tenemos en cuenta la estrecha relación existente entre el instituto de la prescripción y la seguridad jurídica.

Son numerosos los pronunciamientos de nuestros tribunales relativos a las cuestiones jurídicas que subyacen a la dicotomía obligados tributarios / notificaciones

³⁹¹ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.185.

capaces de interrumpir la prescripción. El TS deja claro que La actuación de un comunero no posee tal efecto respecto de otro (STS de 30 de abril de 1.998, RJ 3056/1998); en caso de concurrencia en el hecho imponible, no es necesaria la notificación a todos los contribuyentes para que se dé la circunstancia jurídica de la interrupción de la prescripción. (STS de 11 de noviembre de 1.996, RJ 9086/1996), aunque en otros casos de pluralidad de obligados se entiende que no hay interrupción si hay ausencia de conocimiento formal (STS de 18 de junio de 1.997, RJ 4824/1997; STSJ de Murcia de 23 de junio de 1.997, JT 887/1997; TSJ de Andalucía de 3 de noviembre de 1.998, JT 1803/1998).

En los supuestos de pluralidad de obligados tributarios respecto de la deuda principal, el TS viene manteniendo que, interrumpido el plazo de prescripción, este efecto se extiende a todos, incluidos los responsables (Resolución del TEAC de 22 de octubre de 1.998, JT 1857/1998; STSJ de Murcia de 7 de octubre de 1.998, JT 1548/1998; STSJ de Cataluña de 17 de febrero de 1.998, JT 205/1998)

Por otra parte, tanto la doctrina como la jurisprudencia consideran unánimemente que el momento en el que se entiende interrumpida la prescripción será la fecha de la notificación. Debemos traer aquí las consideraciones que se hicieron en el capítulo anterior respecto de la fecha de notificación y la posible entrega de la misma a persona distinta de su destinatario. En esta línea, la falta de entrega o la entrega en momento dilatado en el tiempo a su legítimo destinatario por la persona receptora de la notificación puede ocasionar un menoscabo de la seguridad jurídica del primero - además de los perjuicios que ya expusimos-. Éste no tendrá conocimiento de que el plazo de prescripción ha sido interrumpido hasta la entrega efectiva de la notificación - que puede o no darse- y que, por ende, la administración ha reavivado un procedimiento encaminado a que el destinatario -por ejemplo- ingrese una deuda en el tesoro, deuda que él consideraba a punto de extinguirse. Con ello no postulamos la inactividad de los contribuyentes en aras a la extinción de una deuda, pero sí queremos dejar constancia de la inseguridad jurídica que tal situación puede conllevar. Reiteramos la necesidad de arbitrar un sistema de prueba con la finalidad de tener en cuenta la fecha de entrega real de la notificación al destinatario. Por último, con la toma en consideración de la fecha que consta en la notificación como fecha de recepción se pone de relieve la

cualificación de la notificación realizada como una presunción de conocimiento, cuestión que ya hemos analizado anteriormente.

Finalmente, se entiende por ausencia de notificación por parte de la administración tributaria:

- la ausencia absoluta de cualquier actividad notficatoria;
- la notificación se practica sin trasladar el texto íntegro del acto o los recursos que procedan;
- la notificación que contiene el texto íntegro del acto y los recursos procedentes no llega a practicarse por causas imputables a la administración tributaria.

En estos supuestos el obligado tributario tiene expeditos varios caminos. Como afirma GARCÍA CALVENTE, Cuando la Administración incumple con su obligación de notificar un acto, las posibilidades de reacción del interesado son tres:

- plantear la nulidad de actuaciones, si la notificación es requisito ineludible para la validez del procedimiento;
- personarse solicitando la notificación;
- y, en caso de no recibirla, interponer el recurso procedente o interponer directamente el recurso admisible³⁹².

El TS se ha pronunciado sobre esta cuestión en la Sentencia de 11 de septiembre de 1.995 (RJ 1995\6514), respondiendo de manera rotunda frente a un supuesto de falta de notificación de una liquidación girada por el Impuesto sobre Plusvalía al transmitente:

“La omisión de la notificación a la persona transmitente onerosa, como en el presente caso acontece, vicia esencialmente el procedimiento, pues, además de que, al ser susceptible, por tanto, de que se le repercuta por el sustituto el importe del gravamen abonado, se le priva, así, de su posibilidad genuina de defensa”.

Esta cuestión, a nuestro juicio, carece de relevancia jurídica, puesto que al obligado tributario sólo se le exige comportamientos positivos una vez practicada la

³⁹² Ibid. p.73.

notificación y conocido el texto del acto que se le notifica. Así, el *iter* procedimental es bien sencillo: la Administración deberá cursar la notificación en el plazo de diez días contados desde el siguiente al nacimiento del acto administrativo objeto de notificación. Transcurrido el plazo para cursar la notificación, ésta deberá ser practicada y sólo cuando esta segunda fase se haya llevado a cabo el destinatario de la notificación deberá realizar todos los comportamientos necesarios para la defensa de sus derechos e intereses. Por tanto, una notificación no practicada no afecta a los destinatarios de los actos que se debieron notificar y dicha acción no se produjo. En todo caso, como afirma parte de la doctrina, en los supuestos de falta de documento notificadorio entra en juego el instituto del silencio administrativo³⁹³. Al respecto del silencio administrativo en relación a las notificaciones se ha pronunciado recientemente la STC 14/2.006 de 16 de enero en los términos que a continuación se transcriben:

“El silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración; de aquí que si bien en estos casos puede entenderse que el particular para poder optar por utilizar la vía de recurso ha de conocer el valor del silencio y el momento en que se produce la desestimación presunta, no puede, en cambio, calificarse de razonable una interpretación que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales. En estos casos puede entenderse que el particular conoce el texto íntegro del acto -la denegación presunta por razón de la ficción legal-, pero no los demás extremos que deben constar en la notificación, dado que el legislador no lo estima así ni en el caso de notificación expresa en que consta el contenido íntegro del acto, en cuyo supuesto el art. 79.3 y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo [de 1958] determina el régimen aplicable; régimen que consiste en establecer —núm. 3— que las notificaciones defectuosas surtirán, sin embargo, efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado o se interponga el recurso pertinente, y núm. 4, que, asimismo, surtirán efecto por el transcurso de seis meses las notificaciones practicadas personalmente al interesado que, conteniendo el texto íntegro del acto, hubieren omitido otros requisitos, salvo que se

³⁹³ Entre otros, véase García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.38.

hubiere hecho protesta formal, dentro de este plazo, en solicitud de que la Administración rectifique la deficiencia.

En el presente caso, como hemos indicado, no puede calificarse de razonable — y menos aún de interpretación más favorable a la efectividad del derecho fundamental— una interpretación que computa el plazo para recurrir contra la desestimación presunta del recurso de reposición como si se hubiera producido una resolución expresa notificada con todos los requisitos legales; puede, en cambio, responder a tales criterios una interpretación que equipare este supuesto a la notificación defectuosa —incluso si se quiere a una notificación defectuosa que contenga el texto íntegro del acto—, y es claro que en este caso no existe la causa de inadmisibilidad aplicada por la Sentencia, ya que no puede sostenerse que la resolución de la Mupal de 10 de noviembre de 1979 y la desestimación por silencio del recurso de reposición interpuesto contra la misma, hayan sido consentidas por no haber sido recurridas en tiempo y forma”.

De lo anteriormente expuesto, cabe inferir que una notificación inexistente no es una notificación defectuosa. Además, esta cuestión entronca con el tema de las notificaciones con demora, es decir, aquellas cuya práctica interna no respeta los días exigidos por la normativa administrativa para darle curso. Así, el TS se pronuncia sobre esta cuestión en la Sentencia de 7 de marzo de 2.000 (RJ 2000/3509), en la que indica que, aun cuando la Administración haya demorado la notificación del acto administrativo, “tal demora ni supone vicio esencial que anule la eficacia de la notificación, ni priva al interesado de sus derechos de defensa y garantía y tutela judicial efectiva”.

2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS NOTIFICACIONES DEFECTUOSAS.

2.1 Algunas consideraciones previas: concepto de notificación defectuosa.

Para afrontar las cuestiones que surgen acerca del régimen jurídico de las notificaciones defectuosas se hace imprescindible pergeñar un concepto de las mismas. Esta labor de definición no ha sido asumida por el Legislador tributario, sino que se infiere del análisis de la normativa vigente sobre el tema por lo que conviene acudir a la

doctrina científica. En este sentido, GARCÍA CALVENTE ha afirmado que una notificación es defectuosa cuando no cumple los requisitos establecidos en la normativa aplicable³⁹⁴. La definición, aun siendo acertada, soslaya determinados supuestos en los que la notificación previamente calificada como defectuosa abandona tal denominación y despliega todas las consecuencias jurídicas, propias de las notificaciones practicadas con todos sus requisitos. En este orden de consideraciones, el TS -con la intención de desentrañar el concepto que nos ocupa- afirma en la Sentencia de 25 de febrero de 1.994 (RJ 1994/1402) que “son notificaciones defectuosas aquéllas que, con un criterio que propende a la evitación de cualquier grado de indefensión o de constreñimiento de la tutela judicial efectiva, no son conformes a lo que, a tales efectos, se determina en el ordenamiento jurídico aplicable”. En la misma línea, la Sentencia de 22 de marzo de 1.997 (RJ 1997/3708).

Así, la notificación debe respetar unos requisitos subjetivos, objetivos o de conocimiento, temporales y procedimentales o de práctica efectiva de la misma. El estricto cumplimiento de estas exigencias legales por la Administración tributaria y por el agente encargado de llevar el documento notificadorio a manos de su destinatario conlleva el logro de la finalidad principal de toda notificación: la puesta en conocimiento de los interesados de los actos y resoluciones que les afectan. Este conocimiento del acto administrativo objeto de notificación traerá consigo que dicho acto despliegue los efectos que le son propios: apertura de plazos para hacer efectiva la deuda tributaria, comienzo del plazo para la interposición de los recursos que procedan e interrupción del plazo de prescripción a favor de la Administración para realizar la liquidación de la deuda tributaria y proceder a su exigibilidad.

Si una vez practicada la notificación se advierte que la misma carece de alguno de los requisitos exigidos legalmente o que, aun existiendo estos requisitos, su constancia es difusa o errónea, la notificación será calificada como defectuosa y, por ello, el acto administrativo-tributario objeto de notificación seguirá estando en una situación de eficacia demorada hasta tanto no se realice correctamente. En cuanto a la necesidad de constancia de los extremos formales que deben reunir las notificaciones, el TS se ha pronunciado en diversas ocasiones del modo que sigue:

³⁹⁴ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.168.

“La trascendencia de estos requisitos formales es decisiva, dado que, como pone de relieve constantemente la doctrina del TC y la de esta propia Sala, los actos de comunicación entroncan con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución, de suerte que el incumplimiento de las garantías que rodean a estos actos lesiona gravemente dicho derecho” (Sentencia de 17 de julio de 1998 [RJ 1998/75031]).

Por su parte, la Sentencia de 28 de diciembre de 1996 (RJ 1996/9343) subrayaba la justificación del formalismo que afecta a las notificaciones en los siguientes términos:

“En los modernos ordenamientos tributarios, tales exigencias se lleven hasta el límite de lo que la eficacia y los intereses de terceros permiten, y en la jurisprudencia de los Tribunales se extreme el formalismo de estos actos, en contra de las corrientes informalistas que dominan las concepciones de procedimiento. “.

De las dos sentencias transcritas cabe extraer como conclusión que el TS vincula la protección del principio de tutela judicial efectiva –del que no puede derivarse una situación de indefensión para el contribuyente- del estricto cumplimiento de los requisitos formales que se exigen en materia de notificaciones. Considera que con esta circunstancia se asegura la finalidad del instituto notificadorio.

La definición de notificación defectuosa aportada por GARCÍA CALVENTE nos ha sido hasta este momento de gran utilidad para poder enmarcar esta cuestión. Sin embargo, a partir de la referencia jurisprudencial antes transcrita, conviene profundizar en la interpretación doctrinal y jurisprudencial que arroje un concepto de notificación defectuosa omnicomprensiva de los diferentes supuestos normativos que pueden derivarse.

El profesor CASADO OLLERO, en referencia al acto mal formulado y al defecto de la notificación propiamente dicha, sostiene que la LGT –refiriéndose a la normativa de 1963- no distingue entre ambos tipos de errores y, por ello, concluye que debe entenderse que el Legislador pretende que carezcan de efectos jurídicos tanto los

actos mal formulados como los mal notificados. En otro caso, siguiendo palabras del mismo autor, “si un acto administrativo se notificara bien, pese a estar mal formulado, la presunción de legalidad lo haría inmediatamente ejecutable”³⁹⁵. Ya expusimos en otra parte de esta investigación que los vicios o errores que afectan al acto administrativo-tributario y al de notificación propiamente dicha son vicios tratados de forma dispar por el Legislador. Creemos suficiente las advertencias hechas por el profesor CASADO OLLERO, ya que ahondar en cuestiones de este tipo conllevaría sobrepasar los límites de esta investigación e incluso de la disciplina que la preside.

La doctrina de nuestros tribunales viene suavizando la exigencia de los requisitos antes mencionados sobre la base de la finalidad de la notificación y la no producción de situaciones de indefensión. En este sentido, el TC en Sentencia 78/1.999, de 26 de abril (RTC 1999,78) ha afirmado en numerosas ocasiones “que los derechos a las alegaciones o a recurrir no se transgreden sólo por una infracción formal del ordenamiento, sino a través de un real y efectivo menoscabo del derecho de defensa del administrado”. En comentario a esta sentencia, el profesor GARCÍA NOVOA ha afirmado: “Por ello, si bien la notificación defectuosa carece de los efectos jurídicos que le son propios desde el momento en que se constate una infracción meramente formal, tal infracción formal no debe suponer necesariamente una vulneración de las garantías del destinatario. El quebrantamiento de tales garantías se puede apreciar a partir de ciertos comportamientos del destinatario de la notificación. Por eso, el comportamiento del destinatario puede llevar también a la subsanación de una notificación inicialmente viciada”³⁹⁶.

La Sentencia de 21 de enero de 2.000 del TSJ de Canarias especifica -refiriéndose al art.58.3 de la LRJPAC- que la norma, en aras de la economía procesal, quiere facilitar su convalidación y permitir que el interesado no haga valer su derecho a desconocer la notificación defectuosa cuando de ello no se deriven perjuicios para terceros. La subsanación es así una técnica que, siempre en beneficio del “notificado”, permite que notificaciones defectuosas lleguen a producir efectos. Por eso, las notificaciones defectuosas deben reservarse no a aquellas que puedan reputarse como

³⁹⁵ Casado Ollero, G. “Notificación de acto de gestión tributaria”, *Enciclopedia jurídica básica* (vol. III), Civitas, Madrid, 1.995, pp.4453-4454.

³⁹⁶ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.87.

inexistentes (las que no contienen el texto íntegro del acto), sino a las que conteniéndolo adolecen de cualquier otro requisito legal.

En este momento estamos en disposición de aportar los siguientes comentarios acerca del concepto de la notificación defectuosa:

-La notificación será calificada como defectuosa, con independencia de que el error u omisión afecte al acto administrativo que con el documento notificadorio se da traslado o al documento en sí. La notificación no será defectuosa, sino inexistente y por ello sin posibilidad de convalidación, cuando no traslade el texto íntegro del acto. En estos casos, en ningún momento el destinatario podrá llegar a conocer los actos o resoluciones que les afectan y, en definitiva, la administración no podrá darle por notificado.

-Una notificación defectuosa puede llegar a producir efectos siempre y cuando esta circunstancia quede avalada por determinados comportamientos de los destinatarios de la misma.

-Estas situaciones no serán admisibles cuando, de la falta en la notificación de alguna de sus exigencias legales, se derive una situación de indefensión constitucionalmente proscrita en el art. 24 CE. Así lo viene reiterando el TS en pronunciamientos como el que se explicita mediante la Sentencia de 7 de julio de 1.984 (RJ 1984\4380):

“(...) son nulas las notificaciones defectuosas que causen indefensión -SS. de 23 de diciembre de 1.959 y 13 de junio de 1.960, entre otras muchas-, y que el principio de la buena fe en las relaciones administrativas impide que el particular sufra las consecuencias del error imputable a la Administración”.

Por otra parte, el mismo tribunal en sentencia de 15 de noviembre de 1.996 (RJ 1996/8652) afirma que “las notificaciones devienen defectuosas, cuando no cumplen las garantías establecidas para asegurar la finalidad perseguida por la Ley”, y esta finalidad, como hemos afirmado, no es otra que el conocimiento del acto por parte del interesado. Así, la posibilidad de conversión de una notificación viciada en su origen no es otra que

la finalidad que rige este instituto jurídico: hacer llegar al conocimiento de sus destinatarios los actos y resoluciones que afectan a sus derechos e intereses. Conviene destacar una línea de interpretación básica que irá perfilando todos y cada uno de sus razonamientos. Para el TS son notificaciones defectuosas las que, careciendo de algún requisito formal, no lleguen por este motivo a conocimiento de sus destinatarios. La finalidad de la notificación queda estrechamente vinculada con el estricto cumplimiento de los requisitos formales. Al igual que el TC, el TS rechaza las situaciones de indefensión que puedan derivarse de una notificación defectuosa. Sin embargo, el énfasis de su interpretación se centra en la cumplimentación de las exigencias legales. Este razonamiento será desarrollado y confrontado con la doctrina del TC en este mismo capítulo. Baste ahora con la idea apuntada.

A modo de resumen, podemos advertir que la calificación como defectuosa de la notificación se produce con la falta de alguno de los requisitos que hasta el momento hemos analizado. Pero esta falta de eficacia se puede subsanar mediante un comportamiento del destinatario de la notificación que ponga de manifiesto el cumplimiento de la finalidad del acto de comunicación. Esta actuación del obligado tributario encaminada a la convalidación de la notificación no coincide con todos los comportamientos que el mismo puede desarrollar ante la Administración Tributaria. En esta línea no se entiende que el destinatario de la notificación se ha dado por notificado, aun cuando la notificación es defectuosa, si lo que realiza es un acto de solicitud de aclaración de la normativa al órgano competente. Tampoco se produce esta convalidación cuando lo que el contribuyente o su representante realizan es la impugnación de la notificación, puesto que de lo contrario nunca podrían ser anuladas por resolución judicial notificaciones de estas características. Por el contrario, si se produce una comparecencia del obligado en la que se ponen de manifiesto comportamientos de éste relacionados con el contenido de la notificación, la misma quedará convalidada. Por otra parte, la doctrina ha puesto de relieve que el hecho de ingresar el importe de la liquidación tributaria manifiesta que el contribuyente conoce el contenido del acto, pero no muestra en ningún modo que conozca los recursos pertinentes. Esta última circunstancia sólo se producirá cuando realmente se interponga el recurso pertinente y no otro³⁹⁷.

³⁹⁷ En este sentido se ha expresado Jabalera Rodríguez, A. “La notificación...”, op.cit. p.846.

La jurisprudencia opta por la primacía de la exigencia teleológica de las notificaciones en detrimento del resto de requisitos.

Esta preponderancia de la finalidad revela la intención del TS por equilibrar los principios constitucionales que entran en juego cuando se habla de notificaciones tributarias. La aceptación de una notificación defectuosa como válida podría violentar el principio de seguridad jurídica, entendido en sus dos acepciones de certeza del derecho y confianza legítima de los contribuyentes. De otro lado, ante una notificación defectuosa, la Administración Tributaria quedaría obligada a realizar de nuevo su práctica -cuestión no exenta de situaciones conflictivas-. Por ello, se podría ver vulnerado el principio de eficacia de las Administraciones públicas. Con la intención de equilibrar el sistema de principios constitucionales, el Tribunal dicta dicha doctrina, basada en el conocimiento efectivo del contenido de la notificación, conocimiento que se extrae de manifestaciones externas del obligado tributario³⁹⁸.

2.2 Régimen jurídico de las notificaciones defectuosas

La LGT de 2.003, no regula en su articulado el régimen de notificaciones defectuosas; más concretamente omite cualquier referencia al régimen jurídico que rige su convalidación o subsanación. Se aparta en este aspecto de la normativa precedente (LGT de 1.963), que se ocupaba de este tema en el art. 125. Por mandato expreso del art. 109 de la LGT de 2.003, el régimen jurídico en materia administrativa se aplica subsidiariamente. Por ello, el precepto clave en esta materia ha de ser el art. 58.3 de la LRJPAC de 1.992. A este respecto, cabe distinguir, *ab initio* dos fórmulas jurídico-positivas arbitradas para entender subsanada una notificación defectuosa.

Como premisa para el análisis conviene tener en cuenta que el instituto de la convalidación sólo es posible cuando el defecto de que se trate no invalide el texto íntegro del acto que se traslada con la notificación, es decir, la notificación objeto de subsanación ha de ser defectuosa no cualificada. Como afirma GARCÍA NOVOA, esta

³⁹⁸ El TS ha afirmado en Sentencia de 23 de diciembre de 1.994 (art.5881) que el principio de eficacia no puede implicar la mengua de las garantías del administrado. Citada por Álvarez Barbeito, p. "El lugar para la práctica...", op.cit. p.489.

tipología alude a aquellas notificaciones que carecen de algún requisito formal³⁹⁹. Además, la convalidación se producirá por algún comportamiento positivo del obligado tributario que ponga de manifiesto el conocimiento del acto reflejado en el documento notificadorio. Estos comportamientos pueden ser, de una parte, el ingreso de la deuda tributaria -siempre que lo que se notifique sea una liquidación tributaria-, o la interposición de un recurso contra el acto tributario que se notifica.

La primera posibilidad de subsanación que la normativa actual prevé es la convalidación expresa por parte del interesado. Así, el obligado tributario deberá realizar un comportamiento activo en el que se ponga de manifiesto que se ha dado por notificado. Como afirma el TS en Sentencia de 9 de febrero de 1.982, el hecho de que el obligado tributario se dé por notificado debe extraerse siempre de hechos concluyentes. En este sentido, la convalidación será posible siempre y cuando el defecto o error no se refiera al texto íntegro del acto. Y es así que la STJ de Cataluña, de 24 de febrero de 2.000 (AC 2002/10) aquilata las posibilidades de la convalidación a que se refiere el artículo 58.3 de la LRJPAC, en los siguientes términos:

“(…) el mencionado precepto está pensado para aquellos casos en que fuera dudosa la recepción de la notificación pero no para aquéllos en que, como el que nos ocupa, el acto que se notifica es defectuoso por sí mismo considerado (..). “.

A este respecto, podemos colegir dos actuaciones que comportan actos concluyentes que dotan de eficacia una notificación calificada como defectuosa: de un lado, el pago de la deuda tributaria derivada de una liquidación y, de otro, la interposición del recurso, esto es, la impugnación del acto de liquidación o de algún defecto de la notificación propiamente dicha. En relación al pago de la deuda tributaria, la Sentencia de 3 de febrero de 1.994 del TSJ de Madrid ha considerado que el ingreso de la cuantía defectuosamente notificada, siempre que se trate de un ingreso regular y que cumpla todos los requisitos establecidos por el ordenamiento tributario -en especial LGT y RGR-, viene siendo admitido como una forma de exteriorizar la subsanación de la notificación defectuosa. Por otra parte, en Sentencia de 25 de septiembre de 1.996 se ha especificado que la convalidación derivada del pago de la deuda tributaria, es plena,

³⁹⁹ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.88.

computándose desde la fecha del ingreso los plazos para interponer los recursos correspondientes. Para el profesor GARCÍA NOVOA, deberían admitirse otras expresiones de la intención de extinguir la deuda contenida en la liquidación incorrectamente notificada, en especial, la solicitud de compensación, art.71 LGT.

Para provocar la subsanación de una aaaaaaaaanotificación defectuosa por acto expreso del obligado tributario, sería suficiente, cualquier acción tendente a la regularización o pago de la deuda. En este sentido, resultaría válida la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago, art.65 LGT o la solicitud del derecho a promover la tasación pericial contradictoria, art.131 LGT. Conviene hacer una somera apreciación acerca de la normativa actual, que arbitra la posibilidad de la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria. Esta opción se fundamenta en dos premisas básicas: la primera de ellas es la positivación de tal opción en la normativa propia de cada tributo; y la segunda o presupuesto de hecho de la reserva consiste en que la motivación de la comprobación no sea suficiente o no especifique detalladamente las razones que han llevado a la administración tributaria a valorar el bien o producto en una forma determinada. De esta manera, la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria, a nuestro juicio, no puede convalidar la notificación, puesto que se trata de impugnarla por defectos en su motivación. De lo contrario, es decir, de admitirse la subsanación a través de la impugnación de la propia notificación por defectuosa, no podría recaer resolución judicial o administrativa anulando la notificación en ningún caso. Por ello, ha de concluirse que, cuando lo que se impugna es la propia notificación porque es defectuosa, dicha actividad del contribuyente no puede valorarse como un comportamiento positivo tendente a la subsanación de la notificación, ya que la contradicción entre la intención de la impugnación y su resultado será evidente. En este sentido se pronunció la Sentencia del TS de 12 de marzo de 1.999 (RJ 1999\2518):

“(…) no puede admitirse que la notificación se convalide, aunque el sujeto pasivo se dé por notificado o interponga el recurso o pague la liquidación (conforme permite el art. 125.1 de la LGT), cuando precisamente lo que se hace es impugnar la notificación, pues en otro caso nunca se podrían combatir los defectos de una notificación sin convalidarla”.

Estimamos que estas actuaciones reflejan nítidamente un conocimiento de la deuda tributaria, aunque se haya puesto de relieve mediante una notificación calificada como defectuosa.

En segundo lugar, las notificaciones podían ser objeto de subsanación también por el transcurso del tiempo fijado por la normativa. Esta posibilidad fue contemplada por la Ley de 1.958, que en su art. 79.4 admitía que las notificaciones defectuosas podían ser subsanadas por el transcurso de seis meses, siempre y cuando se hubiera realizado una notificación personal y el administrado no hubiese hecho protesta formal solicitando de la Administración la subsanación de la notificación. Este tipo de convalidaciones, a nuestro juicio, colocaba al administrado en una posición desigualitaria respecto de la administración, ya que las exigencias de toda notificación y sus formalidades debían ser cumplimentadas por el destinatario de la misma de forma escrupulosa, pero no por la Administración que podía notificar por el transcurso del tiempo. Estas consideraciones fueron estimadas por la Ley 30/1.992, que excluyó dicha regulación de su normativa. Curiosamente, la Ley de modificación de la LRJPAC (Ley 4/1.999) en el apartado cuatro de su Exposición de Motivos se refiere a la intención de recuperar la regulación de convalidación por el transcurso del tiempo, ya contemplada en la Ley de 1.958. Dicha mención pudo deberse a un olvido del Legislador administrativo, habida cuenta de que en el articulado de la Ley se omitía cualquier referencia a la convalidación temporal.

En sede tributaria, el art. 125 de la anterior LGT contemplaba la subsanación de la notificación por el paso del tiempo en términos similares a la LPA de 1.958⁴⁰⁰. Pero, como ya hemos indicado, el Legislador tributario de 2.003 no contempla la regulación completa de las notificaciones defectuosas y por ende las posibilidades de subsanación. Debiendo recurrir por principio de subsidiariedad a la normativa administrativa, el art.58.3 LRJPAC no especifica esta cuestión.

Esta forma de subsanación originó en su momento reflexiones doctrinales y jurisprudenciales de gran calado, por lo que, aunque se haya derogado, nos detendremos para delimitar sus líneas básicas. La normativa tributaria exigía varios requisitos para

⁴⁰⁰ Ibid. p.90.

que esta convalidación pudiera producirse. En primer lugar, la convalidación procedía sólo en los supuestos en que la notificación personalizada o individualizada se hubiera intentado sin éxito; en segundo lugar, el error o falta de constancia no podía circunscribirse al texto íntegro del acto que debía ser trasladado por la notificación incorrecta en su totalidad. De esto se deducía que los aspectos que invalidaban la notificación en estos supuestos eran los referidos únicamente al documento de comunicación o documento notificadorio. Por último, la convalidación era posible siempre y cuando en este lapso de tiempo -seis meses- el destinatario de la notificación no realizase protesta formal solicitando la subsanación por parte de la Administración Tributaria. El profesor GARCÍA NOVOA califica este tipo de notificaciones como cualificadas, caracterizándose por contener el texto íntegro del acto, aunque carezcan de otros requisitos exigidos legalmente.

El plazo de seis meses de convalidación de una notificación cualificada no tenía por qué respetarse siempre. En este sentido, el destinatario podía solicitar la rectificación de la notificación, por lo que se entendería convalidada en el momento en que la misma hubiese sido subsanada. Este supuesto que podríamos calificar como notificación convalidada por la Administración Tributaria hacía que el texto notificadorio produjera todos sus efectos legales, desde la subsanación propiamente dicha, y no desde la solicitud de rectificación. Así, lo puso de manifiesto parte de nuestra doctrina y, entre otros, cabría destacar la opinión de LEJEUNE VALCÁRCEL, para quien los efectos de la notificación se desplegaban desde que “la rectificación efectivamente se produzca”⁴⁰¹.

Este tipo de notificaciones, como afirmó ALIAGA AGULLÓ, se caracterizaban por incurrir en un defecto “accidental”, es decir, aquel que no altera el texto íntegro del acto⁴⁰². En este sentido, en principio la notificación que carece del texto íntegro del acto será calificada como defectuosa, según ha expuesto la Sentencia del TSJ de Extremadura de 18 de junio de 1.996. La finalidad de esta técnica de convalidación encontraba su justificación en el principio de eficacia de las Administraciones Públicas o, más concretamente, en el principio de economía procesal. Teniendo en cuenta las

⁴⁰¹ Lejeune Valcárcel, E. “Las notificaciones defectuosas (artículos 122, 123 y 125)”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, homenaje a F. Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, Madrid, 1.991.

⁴⁰² Aliaga Agulló, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.52.

dificultades que pueden rodear la práctica efectiva de una notificación personal, ambos principios abogan por la no reiteración del trámite de convalidación y su convalidación, siempre que la finalidad de la notificación quede salvaguardada. Esta finalidad, por tanto, quedaba protegida cuando el interesado conociese el acto administrativo al que se daba traslado con la notificación defectuosa. De ahí, la importancia de la integridad del texto para la convalidación temporal. Como afirma GARCÍA NOVOA, no pueden bajo ningún concepto convalidarse por este tipo de trámites las notificaciones inexistentes⁴⁰³. A este respecto, la Sentencia de 16 de junio de 1.981 afirma que “no podrá convalidarse por este transcurso del tiempo cualquier supuesto en el que la defectuosa notificación no permita conocer el acto notificado...”, sino sólo aquel en el que “el acto contenga todos los pronunciamientos” que afecten al particular. Tratándose de una liquidación, es obvio que el texto íntegro del acto significa que la notificación incluya todos los elementos determinantes de la misma y no sólo el importe de la deuda tributaria, como mantiene la Sentencia del TSJ de Andalucía de 23 de marzo de 1.996. Apoyando la argumentación realizada hasta este momento, la Sentencia de 16 de junio de 1.981 afirma lo siguiente:

“(...) cuando los únicos defectos formales de la notificación son la no indicación de si el acto notificado es o no definitivo en la vía administrativa, la falta de expresión de los recursos que procedan contra el mismo, órgano ante el que debe presentarse y plazo para interponerlo, aunque no se haga por el interesado manifestación expresa de darse por enterado ni se interponga por éste el recurso pertinente, la notificación defectuosa puede ser convalidada por el tiempo”.

Con esta doctrina jurisprudencial se pone de relieve el carácter instrumental del acto de trámite de la notificación. Por este motivo la notificación que contenía el texto íntegro del acto, aunque no cumplimentase determinados requisitos, era válida por el transcurso del tiempo. Lo que en estos casos interesaba al Legislador fundamentalmente era que el destinatario conociese el acto administrativo-tributario que podía afectar a sus derechos e intereses. Esta circunstancia estaba garantizada a nuestro juicio y no contrariaba, por tanto, el principio de seguridad jurídica ni el de tutela judicial efectiva a través de la práctica personal de la notificación y al contener íntegramente el acto tributario que al interesado afectaba. Cuestión diferente era que la notificación fuese

⁴⁰³ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.91.

practicada a persona distinta del interesado o su representante, aspecto permitido actualmente por la normativa tributaria. Ya expusimos el problema que puede acarrear la práctica de notificaciones tributarias a persona diferente de sus destinatarios. En concreto, se considera como fecha oficial de entrega aquella que figura en el acuse de recibo, es decir, la fecha de recepción por la persona legitimada para esta circunstancia. Aunque pueda resultar dudosa la adecuación al principio de seguridad jurídica, los seis meses empezarán a contar teniendo como punto de referencia la fecha en la cual el agente notificador del servicio de correos entregó la notificación a la persona, que sin ser destinatario de la misma, se hallaba en el domicilio del destinatario e hizo constar correctamente su identidad. Volvemos a reiterar en este sentido la necesidad de arbitrar sistemas de prueba encaminados a hacer valer la fecha de recepción real de la notificación al destinatario, ya por el agente del servicio de correos, ya por persona legitimada para recibir la notificación.

2.3 Supuestos de notificaciones defectuosas:

Para abordar esta cuestión partiremos del lúcido esquema que la profesora GARCÍA CALVENTE ha confeccionado. La claridad expositiva y el alcance omnicomprendido de todos los supuestos de notificaciones defectuosas recogidos lo hacen especialmente propicio para el análisis que pretendemos realizar⁴⁰⁴.

En un primer apartado, GARCÍA CALVENTE incluye aquellos supuestos en los que la notificación es defectuosa porque falta en ella alguno de los elementos esenciales o elementos determinantes de la cuantía que arroja la liquidación, poniendo como ejemplo, entre otras, la Sentencia de 6 de marzo de 1.997 (RJ 1997/2406), en la que la notificación se declaró defectuosa por falta de identificación del acto notificado. Recordemos que esta falta de identificación del acto al que se da traslado puede invalidar el acto administrativo propiamente dicho. En estos supuestos, la notificación carece de objeto y por ello no alcanza la finalidad que la caracteriza.

La autora reúne en un segundo grupo los supuestos en los que se “sanciona la insuficiente acreditación del conocimiento”. Argumenta su clasificación mediante la

⁴⁰⁴ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.169.

ejemplificación de varias sentencias, tales como la Sentencia de 7 de julio de 1.996 (RJ 1996/4541) sobre notificación defectuosa por no estar acreditado el conocimiento al no constar la condición del firmante; 20 de febrero de 1.996 (RJ 1996/1483) acerca de notificación defectuosa por no constar fehacientemente su fecha; y 9 de febrero de 1.996 (RJ 1996/1418) sobre notificación defectuosa por constar en ella una firma desconocida y consignación de la fecha en letra que induce a error.

Finalmente, GARCÍA CALVENTE enfatiza aquellas sentencias que califican una notificación como defectuosa por la errónea consignación de los recursos y, al respecto, alude a la Sentencia del TS de 22 de enero de 1.996 (RJ 1996/1314).

El último de los grupos de pronunciamientos jurisprudenciales que recogen notificaciones defectuosas viene constituido por las Sentencias en las que “las irregularidades tienen su origen en la falta de constancia en el expediente, o en la constancia defectuosa de la práctica de la notificación”. En esta línea aporta la Sentencia del TS de 13 de marzo de 1.997 (RJ 1997/2406), en la que se consideró defectuosa una notificación edictal por no constar en el expediente el contenido literal del edicto, tampoco del anuncio publicado en el tablón, ni el boletín en el que se dice que se insertó aquél.

Tras la clasificación expuesta, la profesora concluye: “Tanto en el primer grupo como en el tercero el defecto consiste en la carencia de alguno de los elementos esenciales del acto notificado. En el segundo y en el cuarto es la práctica de la notificación la que no se efectúa correctamente”.

Aun habiendo expuesto un elenco ejemplificativo de defectos que pueden originar la calificación de una notificación como defectuosa, si dicha notificación no causa indefensión, para el TS resulta innecesario pedir la nulidad de la misma. Por este motivo, la Sentencia de 24 de abril de 1.998 (RJ 1998/3337) ha expresado⁴⁰⁵:

⁴⁰⁵ Por esta misma cuestión, el Tribunal Supremo ha considerado defectuosas las notificaciones practicadas en las Sentencias de 22 de diciembre de 1.996 (RJ 1996/9636), 28 de diciembre de 1.996 (RJ 1996/9597), 20 de septiembre de 1.996 (RJ 1996/6974), 9 de febrero de 1.998 (RJ 1998/172), 20 de enero de 1.999 (RJ 1999/1083).

“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 (art. 58.3 LRJPAC)”.

De la Sentencia transcrita se deduce que el Tribunal sólo declarará nula la notificación y, por ende, ordenará la repetición de la práctica únicamente en aquellos casos en que los defectos en el acto produzcan indefensión al interesado. La ausencia de indefensión puede colegirse de determinados comportamientos del destinatario, como la interposición de los recursos.

Según una línea jurisprudencial de gran arraigo, esta interposición, entendida como mecanismo de convalidación expresa de las notificaciones defectuosas, trata realmente de interponer el recurso en tiempo y forma oportuno o los recursos que correspondan.

2.4 la notificación como forma de finalización de los procedimientos: el intento de notificación

El art. 58.4 LRJPAC establece lo siguiente:

“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”.

Este precepto encuentra su correlato en la normativa tributaria, concretamente en el art. 104.2 de la actual LGT, que se expresa de la forma que sigue:

“A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”.

En la normativa transcrita subyacen las siguientes consideraciones:

En primer lugar, tanto el art. 58.4 de la LRJPAC como el art. 104.2 de la LGT contemplan una forma de dar por finalizado un procedimiento. El texto de la LGT especifica expresamente que las actuaciones de la Administración Tributaria en lo que se refiere a gestión, recaudación, inspección, revisión e imposición de sanciones presentan un tiempo concreto de finalización. En general este plazo es de seis meses, excepto en el caso del procedimiento de inspección, en el que se amplía a doce meses prorrogables por otros doce. Si la administración tributaria incumple dichos plazos y el procedimiento ha sido iniciado de oficio, el efecto inmediato es la caducidad del procedimiento correspondiente, sin perjuicio de que en determinados casos, se pueda producir una posterior apertura de otro procedimiento similar por el mismo derecho. A este respecto, debe tenerse en cuenta la Sentencia del TS de 27 de enero de 2.003 (RJ 2003\81 1), que afirma que para que la caducidad se produzca no puede derivarse de una situación de indefensión del administrado y se expresa en los siguientes términos:

“(…) es lo cierto, (…), que la notificación efectuada el día 16 de marzo de 1994 sí desplegó eficacia jurídica en el particular relativo a excluir la posibilidad de apreciación de la caducidad del procedimiento. Es así, porque el defecto imputado a aquella notificación se ciñe a un ámbito de conocimiento, el del recurso procedente, perfectamente separable del referido al conocimiento del contenido de la resolución notificada, con la consecuencia de que, en virtud de tal notificación, sí tuvo la mercantil expedientada pleno conocimiento de la resolución adoptada, desapareciendo, con ello, toda situación de incertidumbre o inseguridad acerca de la decisión de la Administración sobre el expediente sancionador en curso y, por ende, la razón de ser sobre la que se asienta el instituto de la caducidad. Ceñido el defecto a aquel ámbito, es correcto el razonamiento de la Sala de instancia de limitar su consecuencia al régimen que habría de gobernar la admisibilidad o inadmisibilidad del recurso administrativo que se interpusiera”.

En segundo lugar, la práctica de las notificaciones en general, y en especial las tributarias, no está exenta de problemas, que pueden, en ocasiones, venir provocados por el propio obligado tributario con la intención de dilatar en el tiempo la recepción de la notificación. Con la pretensión de proporcionar protección al principio de eficacia de las Administraciones Públicas y al principio de economía procesal, la normativa actual

entenderá que un procedimiento ha finalizado con el hecho de dar curso a la notificación y con el primer intento de la misma. Esta conclusión tiene, a nuestro juicio, como efecto inmediato impedir la aparición del silencio administrativo. La Administración Tributaria debe, por mandato legal, resolver y notificar expresamente. Con la dicción del art. 104.2 LGT se entenderá que la administración habrá resuelto y notificado expresamente mediante la acreditación del primer intento de notificación, por lo que el silencio no tiene lugar en los procedimientos iniciados a instancia de parte – devoluciones derivadas de la aplicación de los tributos-.

En tercer lugar, esta actividad -tendente a no ralentizar un procedimiento tributario- se contempla “a los solos efectos” de entender finalizado el procedimiento. Conviene tener en cuenta que no se trata de una forma más de convalidación de la notificación defectuosa, la cual sólo podrá ser subsanada a través de los mecanismos arriba descritos y regulados en el art. 58.3 LRJPAC.

Por último, requisito *ex lege* en orden a entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos es la traslación del texto íntegro del acto o resolución objeto de la notificación. Como garantía de esta previsión, la Administración deberá presentar el intento acreditado de la notificación. A este respecto, el TS en la Sentencia de 14 de febrero de 2.001 (La Ley, 2001-1315), al examinar la condición de eficacia que la notificación representa respecto del acto administrativo, subraya:

“La exigencia de la notificación tempestiva se alcanza con la puesta en conocimiento del interesado de la resolución sancionadora, en los términos de los artículos 51.2 LO 11/1991, 62.2 LO 8/1998 y 58 y 59 LO 30/1992, pudiendo, tenerse por cumplida dentro del plazo cuando conste el intento de notificación en forma (art. 58.4 LO 30/1992), sin que ésta se haya podido llevar a efecto por la reticente resistencia del interesado a la recepción de la comunicación, que determine la dilación indebida en el cumplimiento de este requisito a pesar de la actuación diligente de la Administración”.

Interpretamos que el Legislador pretende salvaguardar el principio de eficacia de las administraciones públicas. En este extremo, creemos que el intento de notificación

debe ser realizado con la diligencia debida por parte de la administración tributaria y dentro del plazo exigido para notificar y resolver, puesto que este mecanismo no debe entrar en juego cuando la ausencia de notificación en plazo se produce por causas imputables al órgano encargado de dirimir el procedimiento de que se trate. Es, por ello, un sistema a favor de la economía procesal, habida cuenta de que no puede ampararse en dilaciones administrativas de carácter improcedente.

Un resumen de la doctrina que puede recaer sobre el art. 58.4 LRJPAC, y cuyas consecuencias se pueden extender al art. 104.2 LGT, se encuentra en la Sentencia del TS de 17 de noviembre de 2.003, dictada en el recurso de casación en interés de la Ley, nº 128/2002 (BOE de 5 de enero de 2004), interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa.

“Que el inciso intento de notificación debidamente acreditado que emplea el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se refiere al intento de notificación personal por cualquier procedimiento que cumpla con las exigencias legales contempladas en el artículo 59.1 de la Ley 30/1992, pero que resulte infructuoso por cualquier circunstancia y que quede debidamente acreditado. De esta manera, bastará para entender concluso un procedimiento administrativo dentro del plazo máximo que la ley le asigne, en aplicación del referido artículo 58.4 de la Ley 30/1992, el intento de notificación por cualquier medio legalmente admisible según los términos del artículo 59 de la Ley 30/1992, y que se practique con todas las garantías legales aunque resulte frustrado finalmente, y siempre que quede debida constancia del mismo en el expediente.

En relación con la práctica de la notificación por medio de correo certificado – con acuse de recibo, el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo 58.4 de la Ley 30/1992, en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío, por no haberse logrado practicar la notificación, siempre que quede constancia de ello en el expediente”.

En definitiva, el intento de notificación que pone fin a un procedimiento debe cumplir determinados requisitos cuya implementación en forma correcta favorece la

construcción de un sistema de garantías en torno a las notificaciones. Estos requisitos pueden sintetizarse en los siguientes:

-El medio notificadorio debería ser el correo certificado con acuse de recibo. De esta forma se deja fiel constancia de la recepción o del intento frustrado.

-Deberá dejarse constancia del intento y de las circunstancias que lo rodean en el expediente.

-No podrá derivarse una situación de indefensión para el interesado.

-A nuestro juicio, la Administración no puede eludir la notificación expresa de la finalización del procedimiento. La eficacia administrativa debe revertir en los administrados. El inciso del precepto favorece dicho principio para la Administración: los órganos competentes podrán aprovechar al máximo el plazo legal recogido para cada procedimiento. El primer intento de notificación frustrado obligará a realizar un segundo, excepto en caso de destinatario desconocido que, de ser igualmente frustrado, abrirá el procedimiento para la notificación por comparecencia. No cabe silencio administrativo tras el primer intento frustrado. La resolución expresa ya se ha formado y debe ser notificada legalmente.

3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

3.1 El principio de tutela judicial efectiva

El sistema de garantías que protege el instituto de la notificación tributaria se caracteriza, en primer lugar, por la exigencia de determinados requisitos que, establecidos legalmente, afectan tanto al contenido de la misma como a su práctica efectiva. Las leyes en virtud de las cuales estos requisitos son exigidos dimanar de un sistema de fuentes en cuya cúspide se encuentra el texto constitucional. Como ha afirmado la AN en su Sentencia de 25 de febrero de 1.997 no cabe una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que definen los derechos de los ciudadanos y la posición de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho⁴⁰⁶.

⁴⁰⁶ La Sentencia comentada ha sido citada por Hernánz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.136.

Como ha puesto de relieve el profesor PÉREZ ROYO una de las innovaciones de la Constitución Española fue el incorporar entre los derechos fundamentales, con el “máximo plus de fundamentalidad”, un conjunto de derechos procesales que son realmente derechos instrumentales: derechos que tienen una función de garantía o protección de los demás derechos⁴⁰⁷.

Por su parte, ha expresado FERREIRO que “El artículo 24 CE reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva en toda su amplitud y completud, diciendo que todas las personas tienen derecho a la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión⁴⁰⁸”.

La Constitución Española de 1.978, en su art. 24.1 hace referencia al principio de tutela judicial efectiva, el cual debe insertarse en el marco del sistema de garantías relacionado con las notificaciones⁴⁰⁹. El sentido que acoge el principio que analizamos puede resumirse a partir de esta premisa: ningún acto administrativo o normativo puede crear una situación de indefensión en el destinatario de la norma o acto, situación que se produce mediante la imposibilidad de acceso a los tribunales de justicia solicitando su amparo⁴¹⁰. En este orden de ideas se ha pronunciado el TC en la Sentencia 176/1.998, de 14 de septiembre (RTC 1998, 176), donde establece que

“...el derecho a la tutela judicial efectiva, y más 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 legalmente prevista”.

Respecto de la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva y su aplicación al ámbito administrativo, PAGÈS I GALTÈS expresa que este principio no es otra cosa que la vertiente jurisdiccional del principio de interdicción de la indefensión. Este

⁴⁰⁷ Pérez Royo, J. *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1.996, p.302.

⁴⁰⁸ Ferreiro Lapatza, J. J. *Curso de Derecho Financiero español*, op.cit. p.71. También idem, "Poder tributario y tutela judicial efectiva", op.cit. pp.253-270.

⁴⁰⁹ La STC 130/2.006 de 24 de abril relaciona el tema de la tutela judicial efectiva con el lugar de notificación. En este supuesto se notificó en una sede sindical y no en el despacho del abogado del demandante, como hubiese sido lo normal; pero aun así, la notificación fue conocida en su integridad puesto que provocó la comparecencia del interesado.

⁴¹⁰ En este sentido puede consultarse García Macho, R. *Las relaciones de especial sujeción a la Constitución Española*, Tecnos, Madrid, 1.992.

principio dice “también tiene una vertiente administrativa en el sentido de que si ningún interesado puede quedar indefenso en vía jurisdiccional, tampoco puede quedar indefenso en vía administrativa”. Para este autor, la única diferencia entre ambas vertientes se encuentra en que “en última instancia la indefensión en vía administrativa debe ser sancionada por los jueces y tribunales, mientras que la indefensión en vía judicial debe ser sancionada por el Tribunal Constitucional”. Y además concluye que “el principio de tutela judicial efectiva o en términos más amplios, de interdicción de la indefensión, constituye el basamento del régimen de las notificaciones tributarias”⁴¹¹.

Enlazando el principio constitucional con el tema de la presente investigación, se trata de que la notificación sea practicada eficazmente, mediante la cumplimentación de todos los requisitos de forma y práctica que la Ley les exige. En principio, sólo una notificación así realizada será admitida por el ordenamiento jurídico en su conjunto, puesto que respeta no sólo la legalidad, sino también la constitucionalidad del sistema. Esta idea fue recogida desde antiguo por el TS que en Sentencia de 18 de febrero de 1.966 (RJ 1966/1035), centra el análisis en la exigencia de una notificación correcta, con el fin de atacar las notificaciones irregulares.

Estas notificaciones carecen de algún requisito para ser consideradas válidas por el ordenamiento jurídico⁴¹².

“La notificación administrativa es un acto de comunicación a los interesados, de naturaleza independiente del acto notificado, cuyo fundamento es. dar a conocer el acto, el comienzo de la eficacia del mismo, asegurar el traslado íntegro de su contenido y de los recursos que procedan, queda estrechamente relacionado con el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva. como reconocen las Sentencias del TS de 25 de abril de 1.974 (Art. 1927) y más recientemente de 14 de noviembre de 1.988 (RJ 1988/8658). Estos mismos pronunciamientos han puesto de relieve la necesidad de encontrar un equilibrio entre la eficacia administrativa y los intereses de los administrados salvaguardados por el principio de tutela judicial efectiva que proscribire la indefensión. A este respecto, el TS en Sentencia de 25 de enero de 1.995 (RJ 1995/1 1), rechazó los

⁴¹¹ Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. p.360.

⁴¹² GARCÍA MORILLO Define el derecho a la tutela judicial efectiva como “el derecho de todas las personas a tener acceso al sistema judicial y a obtener del mismo una resolución fundamentada en Derecho -y por tanto motivada- que puede ser de inadmisión cuando concurre una causa legalmente prevista. A ello hay que añadir el derecho a no sufrir indefensión, esto es, a poder ejercer en el proceso, en apoyo de la propia decisión, todas las facultades legalmente reconocidas”. García Morillo, J. *Derecho Constitucional. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos (vol. I)*, Tirant-Loblanck, Valencia, 1.994, p.316.

argumentos planteados por el recurrente ante la alegación de una notificación defectuosa:

“Finalmente, la incidencia de los artículos 9.3, 103, 106 y 120 de la Constitución, que explicitan el juego de los principios de celeridad, eficacia y economía procesal, así como la presencia del interés público y de la seguridad jurídica, demanda que no se demore la validez y eficacia de los actos administrativos y se paralice la actividad administrativa si no es por causa justificada, no reconocida en la cuestión planteada, como expresamente examinó la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida“.

La ausencia de la situación de indefensión debe ser confirmada por el interesado mediante los comportamientos aptos para la convalidación de notificaciones. Esta idea ha sido verificada por el TS para quien La proscripción de la indefensión implica que, ante una notificación -bien por defectuosa, bien por inexistente- que no indique los recursos procedentes, haya de atenerse al proceder del interesado. El TS en Sentencia de 4 de mayo de 1.987 (RJ 1987/3270), afirma al respecto:

“Si la resolución que aquí se recurre no aparece notificada en forma al recurrente, siendo éste quien dándose por notificado interpone recurso contencioso de manera directa y sin previa reposición, no cabe argumentar inadmisibilidad alguna porque es deber de la Administración notificar la resolución, con indicación de los recursos procedentes, lo que no ha hecho, para ahora fundar la inadmisibilidad del recurso acusando el defecto, precisamente provocado por ella, de no haberse interpuesto el recurso de reposición que por lo demás es defecto subsanable para lo que el recurrente no ha sido requerido por nadie, entender lo contrario sería situarle, súbdito extranjero, en auténtica indefensión, lo que la Sala de instancia no ha consentido al no acoger el motivo de inadmisibilidad esgrimido mereciendo en este particular su confirmación”.

Siguiendo con la argumentación, conviene indicar que los Tribunales españoles coinciden casi unánimemente en afirmar que una notificación defectuosa no podrá ser subsanada de sus “vicios de legalidad” cuando de ellos pueda derivarse una situación de indefensión -en nuestro caso, para el obligado tributario destinatario de la notificación-. Actualmente, el TC no considera necesario el cumplimiento riguroso de todo el elenco de requisitos legales “... so pena de convertir el acto de comunicación procesal en un requisito pura y rígidamente formal que conllevaría, en su automatismo, el sacrificio de derechos asimismo fundamentales...” -SSTC 56/1.985 (RTC 1985, 56) y 48/1990 (RTC 1990, 48) y Auto del TC de 22 de octubre de 1.996 (RTC1996, 300 AUTO)-. Un estudio de las numerosas sentencias revela la evolución de este tema, poniendo de manifiesto el tránsito desde una preponderancia absoluta de la estricta cumplimentación de los requisitos de las notificaciones –tanto de contenido como de forma- hacia una flexibilización de estos requisitos con la subsiguiente consideración de la finalidad principal de la notificación: hacer llegar a sus destinatarios los actos y resoluciones que les afectan⁴¹³. En este sentido, a modo de ejemplo, resulta esclarecedora la Sentencia del TSJ de Madrid, Sentencia de 3 de abril de 2.001, en el recurso número 553/99:

“Un análisis minucioso del tratamiento de la notificación a lo largo del tiempo revelará que, si bien en un principio se tendía a destacar que la misma perseguía la simple puesta en conocimiento de los particulares del concreto contenido de un acto administrativo que afectaba a sus derechos, en un momento posterior se consideró que era necesario dotar de objetividad a los elementos accesorios del acto notificado, llegando a atribuirse un valor formal a la exigencia de que en la notificación de un acto administrativo se hiciera constar, amén del contenido íntegro de éste, otros elementos que permiten avanzar en un concreto fin, cual es la exigencia de garantizar la tutela judicial efectiva y el derecho a la defensa del administrado. Quizás sea este último fin el que ha incidido en que en los modernos Ordenamientos Jurídicos y en la Jurisprudencia de los Tribunales se eleven los mecanismos y las garantías con que las leyes rituarías rodean los actos de comunicación”.

El TC constituyó una pieza clave en el cambio de criterio jurisprudencial. En este orden de ideas, el alto Tribunal da una nueva visión de la cuestión que analizamos basando su argumentación, ya no tanto en la necesidad de cumplimentación escrupulosa

⁴¹³ Acerca de este tema véase García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. pp.79-84.

de los requisitos legales, sino más bien en el que el incumplimiento de los mismos provoque una situación material de indefensión. Así lo ha expresado en la Sentencia 155/1.989, de 5 de octubre (RTC 1989, 155), donde afirmaba que la finalidad de la notificación es "... comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución». Cuando la notificación impida el cumplimiento de esta finalidad vulnerará el artículo 24.1 de la CE (RCL 1978, 2836), pues entonces tendrá lugar «un efecto material de indefensión, un efectivo y real menoscabo del derecho de defensa (SSTC 149/1.998 [RTC 1998, 1491] y 78/1999, de 26 de abril [RTC 1999, 78]).

A partir de la jurisprudencia comentada podemos incidir en diferentes ángulos de la cuestión que estamos tratando:

-En primer lugar, la notificación debe responder a su finalidad.

-El logro de esa finalidad será alcanzado más fácilmente cuanto mayor sea el grado de cumplimentación de los requisitos notificadorios, como consideró el TS desde un primer momento.

-Tras el conocimiento pleno de la notificación y del acto administrativo-tributario que traslada, será difícil verificar una situación de indefensión en la figura del destinatario.

-En aras del principio de eficacia de las administraciones públicas se permite la convalidación de notificaciones inicialmente calificadas como defectuosas, pasando a un segundo plano la finalidad de la notificación. En estos casos, el destinatario no ha podido quizás conocer la totalidad del acto objeto de notificación debido a un error en su redacción. La admisibilidad de este tipo de convalidaciones no será posible cuando del error o ausencia de un requisito notificadorio se derive una situación de indefensión.

-Como ha expresado con rotundidad el TC en los pronunciamientos expuestos lo decisivo para localizar una situación de indefensión provocada por una notificación es que la misma cause una efectiva indefensión material. Dicha idea implica la flexibilización de la cumplimentación de los requisitos exigidos legalmente. Esta idea

entronca directamente con la protección del principio de eficacia administrativa: hasta tanto no se produzca situación material de indefensión la notificación puede ser convalidada y por ello, válida para cumplir su finalidad⁴¹⁴.

-Por todo ello, en nuestra opinión, la jurisprudencia deja claro que entre los principios de eficacia de las Administraciones Públicas y el de tutela judicial efectiva debe existir un equilibrio. Dicho equilibrio debe darse igualmente entre los privilegios de las Administraciones Públicas y los derechos y garantías de los contribuyentes⁴¹⁵. A la hora de ceder, es decir, si uno de esos principios debe prevalecer será el análisis del caso concreto el que dará una solución⁴¹⁶. definitiva, no toda circunstancia errónea o inexistente en una notificación defectuosa hace nula la misma, sino que es dicha situación de indefensión la que sirve de criba.⁴¹⁷ El fundamento vuelve a ser el necesario equilibrio entre los principios constitucionales que rigen en materia de notificaciones.

3.3 Ejemplificación de defectos que atacan el derecho a la tutela judicial efectiva.

La situación de indefensión que no ampara el derecho a la tutela judicial efectiva será tanto más intensa cuando más grave sea el defecto que lo violenta. en este sentido, se ha pronunciado la STC de 26 de abril de 1.999 (RTC 1999/78), donde ha expresado clara y ampliamente las consecuencias que pueden derivarse de una notificación defectuosa.

⁴¹⁴ Según GARCÍA DENTERRÍA, “antes de examinar la calidad de los intereses o la extensión general o particular de que el ciudadano intenta hacer valer habrá que examinar su posición jurídica como titular de derechos fundamentales, porque si resulta que es titular de derechos fundamentales, por más que con ellos se intenten hacer valer meros intereses particulares, la invocación ritual del interés general contrario no servirá absolutamente para nada, pues éstos deberán ceder a la primacía de aquellos”.

García Denterría, E. “Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en Derecho español”, *Civitas, Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 59, 1.988, pp.225-244.

⁴¹⁵ Véase d’Oliveira Martins, A. *La revisión constitucional y el ordenamiento portugués*, Edições Estado Direito, Lisboa-Madrid, 1.995, parte II, título IV.

⁴¹⁶ Cfr. Palao Taboada, C. “Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: texto definitivo”, *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Editorial Estudios Financieros, nº 181, abril 1.999.

⁴¹⁷ Vid. Cayón Galiardo, A. “Gestión tributaria y derechos fundamentales”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 3, 1.988, p.15.

Para que sea aceptada la ineficacia de una notificación defectuosa, debe producirse un auténtico menoscabo del derecho de defensa (STC de 2 de febrero de 1.998 [RTC 1998/1491]), con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados (SSTC de 22 de julio de 1.988 [RTC 1998/155] y de 19 de junio de 1.989 [RTC 1989/1 12]). Ciertamente, esta necesaria indefensión constituye uno de los aspectos más reiterados por la jurisprudencia.

Recientemente, el TC en STC 102/2.004 de 2 de junio ha reiterado nuevamente que la falta de emplazamiento personal vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva siempre que se cumplan determinados requisitos. De una parte, es necesario que quien no ha sido emplazado personalmente o lo ha sido defectuosamente tenga, al tiempo de la iniciación del proceso, un derecho subjetivo o un interés legítimo susceptible de afección en el proceso contencioso-administrativo y, de otro, es igualmente necesario que el interesado, pese a haber mantenido una aptitud diligente se vea colocado en una situación material de indefensión, es decir, haya sufrido un perjuicio real y efectivo en sus posibilidades de defensa⁴¹⁸. Sigue afirmando el TC en la sentencia que analizamos que no hay indefensión si el interesado tuvo conocimiento extraprocesal del asunto y por su propia pasividad y falta de diligencia no se personó en el proceso pudiendo haberlo hecho.⁴¹⁹

La Sentencia de 25 de febrero de 1.998 (RJ 1998/1408) lo afirma con rotundidad en los siguientes términos:

“Tal rigor procedimental no tiene su razón de ser en exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proposición de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24 de la Constitución. En efecto, la viciosa práctica de notificaciones, citaciones o emplazamientos que la Administración dirige al ciudadano puede situar a éste en una posición limitativa de su derecho a la defensa, en la medida que se sustrae a su pleno conocimiento el acto que incide en sus derechos subjetivos; y, seguidamente, esa indefensión en la esfera

⁴¹⁸ Puede consultarse también la STC 176/2.003.

⁴¹⁹ Véanse las SSTC 12/2.002 de 17 de enero, 62/2.000 de 13 de marzo, 23/2.000 de 2 de octubre, 87/2.002 de 22 de abril, 20/2.002 de 25 de noviembre y 69/2.003 de 9 de abril. En esta misma línea, pero más recientemente, se han pronunciado las SSTC 246/2.005 de 10 de octubre y 21/2.006 de 30 de enero.

administrativa, comporta la natural limitación en el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, al impedir el acceso del acto a la revisión por los Tribunales”.

El TC tiene dicho en numerosas ocasiones que el derecho a la tutela judicial efectiva incluye el derecho a obtener de los órganos judiciales respuesta motivada, razonada, fundada en derecho y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes ya que la motivación de las resoluciones judiciales es la que permite conocer las razones de la decisión y las que posibilita su control mediante el sistema de los recursos. Dicho requisito no puede considerarse cumplido con la mera emisión de una declaración de voluntad en un sentido u otro, sino que debe ser consecuencia de una exégesis racional del Ordenamiento y no fruto de la arbitrariedad. No basta pues con obtener una respuesta motivada, sino que además ésta ha de tener contenido jurídico y no ha de resultar arbitraria. STC 122/2.003 de 16 de junio ⁴²⁰. La STC de 2..003 se deriva de los hechos que seguidamente exponemos. El Consorcio de tributos de la isla de Tenerife giró una serie de liquidaciones en vía de apremio a Urbis SA por el concepto de contribución territorial urbana y por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles por los ejercicios 1.989 y 1.999 respectivamente. Dichas liquidaciones fueron recurridas primero en reposición para después y contra la desestimación presunta por silencio negativo, interponer recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Canarias, el cual declaró su inadmisión por no haberse interpuesto recurso de reposición contra las liquidaciones giradas en periodo voluntario. Contra dicha Sentencia se promovió Recurso de Amparo ante este Tribunal. Dicha cuestión es admitida por la STC 96/1.999 de 13 de mayo. En este sentido, las actuaciones fueron repuestas y el TSJ de Canarias dictó nueva Sentencia de 6 de septiembre de 1.999 también por inadmisión debido a la firmeza del acto recurrido. Así afirmaba que aunque la parte actora alegara la necesidad de una notificación individualizada por haberse producido alteraciones y modificaciones sustanciales en el tributo liquidado, no las acompaña de la prueba acreditativa de cuáles sean en concreto esas modificaciones sustanciales. Contra esta resolución se promovió incidente de nulidad de actuaciones que fue desestimado por Auto de la sala de 29 de noviembre de 1.999. Así, Urbis solicita de nuevo el Amparo por la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión. Las razones son las siguientes:

⁴²⁰ Pueden consultarse las SSTC 10/2.000 de 31 de enero, 187/2.000 de 17 de julio y 214/2.006 de 18 de septiembre.

1. las resoluciones incurren nuevamente en el vicio de la incongruencia omisiva causante de indefensión. Esto deriva de no haber dado respuesta el órgano judicial a las cuestiones planteadas por las partes en lo referente a modificaciones sustanciales en los elementos esenciales de las liquidaciones.

a) Falta de notificación individualizada de la variación del valor catastral fruto de la revisión catastral efectuada en 1.989.

b) Falta de notificación individualizada de la liquidación inicial derivada de los nuevos valores catastrales que entraron en vigor en 1.990.

c) Alteración del periodo voluntario de ingreso de las deudas tributarias.

d) Aplicación de un tipo progresivo en las liquidaciones posteriores respecto de las precedentes.

2. Por haberse dictado sin tener a la vista los elementos de prueba que permitían resolver las cuestiones suscitadas cuando había quedado acreditada en el expediente administrativo y en el ramo de prueba, tanto la variación en el periodo de pago voluntario, como la asignación de un nuevo valor catastral a los inmuebles, consecuencia de la revisión catastral operada en el municipio sin haberse operado una notificación individualizada.

Por su parte, la Sentencia de 10 de diciembre de 1.998 (RJ 1998\10304) especifica en esta misma línea que:

“ (...) sólo puede estimarse la notificación como defectuosa cuando sus imperfecciones redundan en perjuicio del notificado, le producen indefensión, limitan las posibilidades del ejercicio de sus derechos, pero no en el caso en que no concurren estas circunstancias anómalas”.

Por tanto, y en lo que aquí interesa, la notificación defectuosa no siempre conlleva su nulidad.

Podríamos tratar de analizar algunos ejemplos de la práctica defectuosa de la notificación con vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

En primer lugar, ha sido objeto de atención por nuestros Tribunales, dándole relevancia constitucional el tema de cómputo de plazos. El TC, reiterando su Sentencia

de 12 de junio de 2.000 (RTC 2000/158), manifiesta en su sentencia de 13 de octubre de 2003 (RTC 2003/179) que es contrario al derecho a la tutela judicial efectiva:

“(...) tomar como «dies a quo» para el cómputo del plazo de interposición del recurso procedente el de la notificación, que una interpretación razonable y conforme con el art. 24.1 CE hubiera exigido la aplicación del art. 58.3 LRJPAC, que «la notificación defectuosa sólo comenzó a surtir efectos al interponerse el correspondiente recurso administrativo» y que, en consecuencia, era irrazonable y desproporcionado considerar que el recurso Contencioso-Administrativo fuera extemporáneo”.

Hemos expuesto en el capítulo anterior que uno de los requisitos exigidos para la práctica correcta de las notificaciones es la indicación del órgano ante el cual deben interponerse los recursos que procedan. Al respecto, el TC ante una notificación con irregularidades en dicho requisito ha afirmado que el art.58.3 de la LRJPAC desplaza el *dies a quo* para el cómputo del plazo de interposición del recurso, de manera que el olvido de la garantía contenida en el referido artículo 58.3 no podrá escudar un pronunciamiento de extemporaneidad del recurso.

3.4 El principio de seguridad jurídica y las notificaciones tributarias.

El presente epígrafe no pretende realizar un estudio pormenorizado del principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Por el contrario, creemos necesario mostrar las manifestaciones dimanantes de la seguridad jurídica sobre el objeto de nuestra investigación, y asimismo detectar los posibles menoscabos que el régimen jurídico actual de las notificaciones tributarias produce en dicho principio.

El TC, desde su clásica Sentencia 27/81, estableció que la seguridad jurídica era suma de certeza y legalidad, jerarquía normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad. Así, la suma de todas estas manifestaciones configuran la seguridad jurídica como confianza que depositan los ciudadanos en la actuación de

los Poderes Públicos y por ende en las consecuencias jurídicas que se han de derivar de sus conductas⁴²¹.

El principio de seguridad jurídica preside tanto la actuación del Poder Legislativo como la del Judicial y del aplicador de las normas. De este modo, se erige en límite insoslayable para los tres poderes que han de ajustar su labor a los designios de la seguridad jurídica (STC 104/2.000). Para el profesor PÉREZ LUÑO, la certeza es la proyección subjetiva de la seguridad jurídica, es decir, su afección en la esfera de intereses de los ciudadanos⁴²², aspecto que adquiere mayor relevancia si cabe cuando de notificaciones tributarias se trata. Así, la STC 120/1.987 ha afirmado que en el principio de seguridad jurídica está insita la confianza del ciudadano en que su caso o su pretensión será resuelta o merecerá la misma respuesta que se dio en casos anteriores e iguales. Es de gran relevancia, por tanto, la claridad del Legislador en la redacción normativa, evitando cualquier resquicio de confusión (STC 46/90).

3.5 Manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia de notificaciones tributarias.

La primera exigencia a la que conmina el principio de seguridad jurídica es la publicación de las normas. El saber a qué atenerse exige una publicidad de todos y cada uno de los textos legales que vayan a ser aplicados en el ámbito jurídico. En este sentido, la LGT de 2.003 recoge un régimen jurídico de notificaciones tributarias al que se le dio publicidad correcta en su momento⁴²³. En relación con esta cuestión se encuentra el principio de legalidad, que -en lo atinente a nuestra investigación- debe recoger obligaciones de carácter formal que afecten a los obligados tributarios⁴²⁴.

⁴²¹ Cfr. SSTC 200/1.989, 136/1.991 y 165/1.999.

⁴²² Pérez Luño, A. E. *La seguridad jurídica*, 2ª edición, Editorial Ariel, Barcelona, 1.991, p.39.

⁴²³ Sobre estas cuestiones puede consultarse Cubero Truyo, A. M. *La simplificación del ordenamiento tributario desde la perspectiva constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1.997.

⁴²⁴ PAGÈS I GALTÉS ha afirmado, en relación con el principio de seguridad jurídica, que un reflejo de dicho principio es que “las normas positivas existan con carácter PREVIO a la producción de los hechos que ellas mismas regulan. Consecuentemente el Ordenamiento Jurídico debe regular el instituto de la notificación tributaria intentando evitar la retroactividad normativa”.

Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. pp.350-351.

PAGÈS I GALTÉS ha ejemplificado las diferentes obligaciones formales cubiertas por el principio de legalidad en materia de notificaciones:

A)“La obligación de comunicar un domicilio y las consecuencias en el ámbito de las notificaciones, derivadas del incumplimiento de esta obligación.

B) El deber de determinados sujetos de hacerse cargo de la notificación dirigida a terceros.

C) La carga de no rehusar las notificaciones y

D) La posibilidad de sustituir la notificación individual por una notificación edictal a través de anuncios publicados en boletines oficiales y o en tabloneros de anuncios, lo cual entraña tácitamente la carga de estar al corriente de tales medios de difusión⁴²⁵.

Por otro lado, no debemos olvidar que una traba para la seguridad jurídica es la dispersión normativa. La crítica a la dispersión normativa en materia de notificaciones se hacía ya con la antigua LGT de 1963⁴²⁶. Actualmente, debemos vislumbrar diferentes regulaciones en torno a la cuestión que nos ocupa: regulación contenida en la LGT; regulación contenida en el RREA que se aplica al recurso de reposición y a las reclamaciones económico-administrativas; regulación de la LRJPAC que se aplica por el principio de subsidiariedad a las anteriores⁴²⁷.

A favor de la seguridad jurídica, JABALERA RODRÍGUEZ ha puesto de relieve que el Legislador de 2.003 evita la duplicidad normativa entre la legislación administrativa y la tributaria⁴²⁸. Entendemos que la autora se está refiriendo a la materia de las notificaciones defectuosas que ahora sólo se regula por la LRJPAC. Ciertamente es que el Legislador de 2.003 ha perdido una oportunidad de oro, puesto que debemos afirmar que la regulación de las notificaciones antes y ahora carece de sistematicidad, implicando inseguridad jurídica en sus destinatarios.

⁴²⁵ Ibid. p.323.

⁴²⁶ Vid. Boquera Oliver, J. M. “La publicación de disposiciones generales”, *Revista de Administración Pública*, nº 31, enero-abril 1.960, pp.57-93.

⁴²⁷ Vid. Calero Gallego, J. *La seguridad jurídica y la técnica jurídica en materia tributaria. Sistema tributario y constitucional*, UIMP, Santander, 1.993.

⁴²⁸ Jabalera Rodríguez, A. “La notificación en la nueva LGT...”, op.cit. p.850.

Otro elemento que puede distorsionar el buen discurrir de la seguridad jurídica es la confusión por el Legislador, de conceptos jurídicos que llevan consigo un diferente régimen legal. En aplicación de la LGT se han aprobado sendos reglamentos que, en ocasiones, confunden las notificaciones con comunicaciones y viceversa, cuestiones no carentes de importancia, puesto que el régimen jurídico y los efectos de una y otra son bien diferentes.

La claridad normativa y la ausencia de textos parcos y opacos significan el respeto del principio que analizamos. A nuestro juicio, esta exigencia no sólo debe ser situada en el ámbito legislativo, sino que debe ser también una premisa insoslayable en el campo de la aplicación e interpretación del Derecho. Así, sólo si el Ordenamiento Jurídico en que se insertan las normas, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonable insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (STC 204/2.000). CALERO GALLEGO ha afirmado que la claridad exigible a la norma tributaria no puede ser entendida como garantía absoluta que haga improcedente la interpretación, pues ésta es una operación lógica previa a la interpretación de la norma e independiente de su mayor o menor precisión. Por ello, los textos de las notificaciones deben estar redactados en un lenguaje inteligible y evitar la traslación de las conocidas liquidaciones paralelas, dado que no incluyen una motivación suficiente⁴²⁹; igualmente, debe existir una redacción correcta y no errónea en la enumeración de los recursos, órganos ante los que vayan a interponerse los mismos y plazos de interposición... (STC 150/90).

De no respetarse dichas premisas en la redacción del texto de la notificación, será fácilmente detectable una situación de indefensión proscrita por el derecho a la tutela judicial efectiva del art.24.1 CE. Además de no enmendarse tal situación bien por la Administración, bien por el destinatario que subsana el documento, se produciría una situación contraria al principio de seguridad jurídica, puesto que el obligado tributario

⁴²⁹ Vid. Cazorla Prieto, L. M. *Las llamadas liquidaciones paralelas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, con prólogo de F. Sainz de Bujanda, CISS, Valencia, 1.988.

no sabrá entonces a qué atenerse. Piénsese en el contribuyente que no interpone recurso alguno por constar erróneamente los plazos de interposición de los mismos.

En otras ocasiones, el Legislador recoge mandatos jurídicos con una redacción clara y concisa, pero no mensurando con la balanza de la seguridad sus consecuencias en la praxis. Nos referimos a la regulación recogida en el art.111 LGT que legitima a terceras personas a ser receptores materiales de la notificación, no quedando especificado con precisión por los textos al uso las condiciones de capacidad y edad de los mismos. Además, en contra de lo que ya hiciera la LPA al exigir un vínculo de parentesco y la razón de permanencia en el domicilio de la persona receptora, la LGT asume por aplicación subsidiaria la regulación de la LRJPAC que elude estas exigencias. Recordemos que los textos legales al respecto son la LEC y el RSP, regulaciones que en algunos aspectos contienen elementos dispares. Sin abandonar este ángulo del análisis, la Ley no garantiza en modo alguno la entrega efectiva del intermediario al destinatario, siendo este momento irrelevante a efectos de cómputo: la notificación se entiende válidamente entregada y por ende desplegará todos sus efectos desde la fecha de recepción por el tercero legitimado.

La normativa emplea en ocasiones una serie de conceptos jurídicos indeterminados que no propician en demasía el respeto al principio de seguridad jurídica⁴³⁰. El art.110 LGT en los procedimientos iniciados de oficio posibilita la entrega de notificaciones en “cualquier lugar adecuado a tal fin”, concepto cuya determinación queda en manos de la Administración actuante.

En definitiva, la notificación tributaria o más concretamente su régimen jurídico se encuentra acompañado de una serie de ficciones legales encaminadas a hacer efectivas las consecuencias jurídicas de un procedimiento tributario: fingen el conocimiento del destinatario de la notificación del acto o resolución que la misma contiene. Algunas concreciones se traducen en notificaciones por comparecencia donde el interesado no comparece; rechazo de la notificación; ficciones que no favorecen al principio de seguridad jurídica, pero que obviamente impulsan -como es lógico- el

⁴³⁰ Vid. Martínez-Bares García, S. “Eficacia, discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 32, 1.994.

principio de eficacia Administrativa del art.103 CE. La Administración Tributaria no puede convertirse mediante los agentes notificadores en tutor del obligado tributario para obtener el cumplimiento de sus deberes para con el fisco. La ralentización de un procedimiento o del cumplimiento de una obligación tributaria afecta al resto de sujetos, , como se desprende de la aplicación del principio de generalidad constitucionalmente contemplado (art.31.1 CE). Por ello, las *fictia legum* en materia de notificaciones favorecen este principio en detrimento del de seguridad jurídica que, como ha especificado en diferentes ocasiones el TC, no es un valor absoluto ni predominante respecto del resto de principios constitucionales, no alcanzando tampoco una especial relevancia en materia tributaria.

El Legislador de 2.003 ha redactado el art.112 LGT con una intención claramente protectora de la seguridad jurídica de los contribuyentes. El obligado tributario sólo podrá ser requerido por comparecencia los días cinco y veinte de cada mes, evitándose de este modo, que el contribuyente esté constantemente consultando los Boletines en busca de una notificación que le afecte. De otro lado, la notificación por comparecencia no afectará a las liquidaciones tributarias ni a los acuerdos de embargo que se hayan producido en un procedimiento iniciado mediante este medio de notificación. Esta regulación tiene en cuenta la seguridad jurídica del contribuyente, que obviamente puede ser atacada ante la falta de una liquidación o de un acuerdo de embargo.

Por último, el art.102 LGT recoge la notificación de las liquidaciones de Impuestos de cobro periódico por recibo. Dicha notificación podrá seguir practicándose siempre que exista una similitud adecuada entre la liquidación correspondiente al alta y las sucesivas. Deberá por ello volver a practicarse una notificación individualizada cuando exista un aumento de base imponible que no se deba a “revalorizaciones generales autorizadas por las Leyes”.

3.6 El principio de eficacia administrativa

El art.103 CE establece el principio de eficacia de las Administraciones Públicas. Mediante este principio la Administración goza de la potestad de impulsar los

procedimientos de su ámbito y acelerar convenientemente la ejecución de las directrices legislativas.

La notificación tributaria, como acto que pone en conocimiento de los obligados actos y resoluciones que les afectan, traslada la voluntad de la Administración a sus destinatarios. La recepción del acto o resolución por parte del contribuyente provoca un impulso del principio de eficacia administrativa⁴³¹. En materia de notificaciones son varios los reflejos que localizamos de este principio:

-La posibilidad de recepción de la notificación por terceros legitimados para ello (art.111 LGT).

-El entender que un procedimiento tributario ha finalizado con un solo intento de notificación que traslade el texto íntegro del acto y realizado mediante el sistema de notificación personal o individualizada (art.104.2 LGT).

-Las ficciones legales de conocimiento.

-El instituto de la subsanación en las notificaciones defectuosas.

-La posibilidad de entrega de las notificaciones en los procedimientos iniciados de oficio en cualquier lugar adecuado a tal fin (art.110 LGT).

Como ponemos de relieve con la enumeración de consecuencias que antecede, las manifestaciones del principio de eficacia administrativa son en ocasiones elementos de distorsión del principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva. El equilibrio tantas veces traído en esta investigación sólo se hallará mediante el estudio y análisis pormenorizado del caso concreto que dictará las circunstancias de enjuiciamiento dirimentes de la controversia. No conoceremos el principio vulnerado ni el principio respetado en materia de notificaciones hasta tanto no se analice el caso concreto objeto de discusión. No obstante, la argumentación expuesta sólo pretende revelar los puntos de colisión entre los valores que, hasta el momento, hemos comentado.

⁴³¹ HERNANZ MARTÍN ha expresado la tensión existente entre el principio de defensa del ciudadano, “cuya finalidad inmediata es garantizar que el administrado conoce sin obstáculos, el contenido de los actos administrativos que le afectan y, por otra parte, el principio de eficacia en la actuación administrativa, en virtud del cual, la conducta diligente de la Administración en la práctica de las notificaciones, no puede ser aprovechado automáticamente por el interesado para eludir arbitrariamente el cumplimiento de sus obligaciones y responsabilidades ciudadanas”. Cfr. Hernanz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.154.

3.7 Otros principios en materia de notificaciones

Como manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva, en todo procedimiento resulta fundamental el principio de contradicción. En este sentido, GONZÁLEZ SEIJO subraya la importancia del principio de contradicción en materia de notificaciones tributarias, dado que este principio tiene por objeto el que puedan confrontarse y hacerse valer los intereses en juego. Estos intereses no serán otros que los de los destinatarios de notificaciones y los de las Administraciones emisoras; serán los intereses protegidos por la seguridad jurídica o las potestades impulsadas mediante el principio de eficacia administrativa⁴³².

Debemos asimismo tener en cuenta la influencia del principio *pro actione*, porque, como ha manifestado GONZÁLEZ SEIJO, “las consecuencias de considerar como válida una notificación que pueda no serlo, tanto en relación a su conocimiento, como a la fecha de dicho conocimiento son contundentes para el interesado. Convierten el acto principal en firme e inatacable, y por lo general leves para la Administración. Notificar de nuevo el acto o admitir el recurso interpuesto, en el caso de que existan dudas razonables, debe decidirse a favor de la hacienda, dándole al interesado la posibilidad de contradecir el acto principal⁴³³”.

Además, debido a la casuística que preside el instituto de las notificaciones, conviene no soslayar el criterio de la ponderación de las circunstancias prácticas que concurren en cada caso: el TS viene manteniendo que la jurisprudencia sobre notificaciones no se elabora en abstracto, sino atendiendo principalmente a las particularidades de cada caso -STS de 30 de junio de 1.986-. Para GONZÁLEZ SEIJO, esta posición jurisprudencial “trata de evitar una aplicación mecanicista de las normas sobre notificaciones y de su interpretación jurisprudencial en una materia tan rica en matices y de tanta trascendencia que precisa, quizás más que ninguna otra, de la aplicación de principios generales y de necesario rigor intelectual en el análisis de cada caso planteado⁴³⁴”.

⁴³² González Seijo, J. M. “Notificaciones...”, op.cit. p.137.

⁴³³ Ibid. p.138.

⁴³⁴ Ibid. p.139.

ÁLVAREZ BARBEITO ha expresado que “para evitar los excesos que implican tanto la actuación arbitraria de la Administración como el excesivo formalismo que en ocasiones invocan los administrados con el único fin de aprovecharse de sus consecuencias, la aplicación de la normativa que sobre los requisitos que informan la práctica de las notificaciones debe hacerse a la luz de principios tan estrechamente ligados al procedimiento administrativo como el de buena fe”. Dicho principio, aun cuando pueda pensarse que no es aplicable en Derecho Público, en materia de notificaciones debe traducirse en el no entorpecimiento de la finalidad de la notificación por cualquier cauce. Así, el obligado tributario deberá poner toda la diligencia debida para recibir convenientemente los actos y resoluciones que le afecta o deberá no impedir tal recepción⁴³⁵.

El incumplimiento de este principio es lo que ha favorecido la existencia de ficciones legales y mecanismos de recepción indirecta de notificaciones⁴³⁶. De todas formas, la Administración Tributaria es la que deberá probar que el obligado no obró de buena fe en el cumplimiento de sus deberes para con el fisco. Para PAGÈS I GALTÉS, la aplicación del principio de buena fe a las notificaciones por comparecencia conlleva “que el interesado, o en su caso el representante, pueda tener un conocimiento inmediato de los intentos de notificación fallidos”. Sigue afirmando que “en base al principio de buena fe no puede pretenderse que el interesado esté en el lugar de la notificación precisamente en los dos momentos en que ésta ha de intentarse, cuando el interesado no sabe, ni el día, ni la hora en que se efectuarán tales intentos. Pretender lo contrario sería tanto como imponer que por parte del interesado se estableciera un turno de guardia permanente para poder recibir las notificaciones que en su caso se le dirijan”⁴³⁷.

Otro de los reflejos de este principio en materia de notificaciones se traduce en los supuestos de notificaciones defectuosas, concretamente cuando el error se encuentra en la consignación de un recurso improcedente por parte de la Administración. Como ya se analizó, es doctrina jurisprudencial reiterada, que el error de la Administración en

⁴³⁵ Este principio se encuentra regulado con carácter general en el art.7.1 del Código Civil. Ya fue también recogido por el art.33.1 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Ley 1/1.998, ya derogada, que afirmaba que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.

⁴³⁶ Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica...”, op.cit. p.491.

⁴³⁷ Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. p.366.

este sentido no puede afectar a los obligados tributarios destinatarios de dichos actos. De otro lado, la buena fe también exige que el error en la notificación se dé por enmendado cuando el interesado interponga el recurso correspondiente o realice cualquier acto que haga pensar, de forma indubitada, que conoce el contenido de la notificación.

En cuanto al principio de justicia en materia de notificaciones, conviene inicialmente indicar que el mismo posee una vertiente formal al iluminar las normas de derecho tributario formal, esto es, las que regulan la forma del procedimiento que la Administración Tributaria, el Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones para que las normas de derecho tributario material sean efectivas, de forma que los derechos y obligaciones que en ellos se reconocen se realicen. Se trata en suma de que la notificación tributaria debe realizarse en términos de justicia, lo cual implica que debe respetar los principios de generalidad e igualdad⁴³⁸.

En este orden de consideraciones, la doctrina revela que la aplicación del principio de justicia al campo de las notificaciones implica la elusión de desigualdades y la no aplicación de privilegios. Así, el principio de igualdad exige que todos los interesados o sus representantes sean iguales a la hora de conocer los actos y resoluciones que les afectan. En otras palabras, todos los sujetos que se encuentren en una misma situación deberán ser tratados de forma idéntica. Un reflejo del principio de igualdad en materia de notificaciones puede verse en las notificaciones de los tributos de cobro periódico por recibo: ante la identidad existente entre la primera liquidación notificada de forma individual y las sucesivas notificadas mediante anuncios debe existir una identidad, igualdad que no provoque indefensión. Además -y respecto de este tipo de tributos-, si la Administración Tributaria opta por este sistema de notificación lo tendrá que aplicar a todos y cada uno de los contribuyentes por este tipo de impuestos siempre que se dé la antedicha circunstancia de identidad entre la primera liquidación notificada de forma individual y las sucesivas notificadas mediante edictos⁴³⁹.

⁴³⁸ Ibid. p.336.

⁴³⁹ Cfr. STS de 9 de diciembre de 1.986 (art.7129).

El principio de generalidad tendrá mayor virtualidad en el ámbito de las notificaciones tributarias cuando exista más de un interesado en el conocimiento del acto. Como es sabido, la notificación es requisito de eficacia -que no de validez- de los actos tributarios. Si un acto es notificado a unos pocos y no al resto, para estos últimos el acto no es eficaz y por ende no se desplegarán los efectos que son consustanciales al acto de notificación. La generalidad implica que, cuando así lo exija la ley -y éste es el caso- la notificación llegue a todos los interesados y no sólo a alguno de ellos. Estamos pensando en los supuestos de solidaridad en la realización de un mismo presupuesto de hecho (art.35.6 LGT). En relación al impuesto municipal por el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se ha dicho por la STS de 11 de mayo de 1.996, art.4303 que la liquidación por dicho impuesto en la que concurren varios sujetos pasivos, contribuyentes como titulares dominicales, debe ser notificada a todos los sujetos, sin que el condominio permita elegir arbitrariamente u objetivamente a cualquiera de ellos y omitir a los demás⁴⁴⁰.

⁴⁴⁰ Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. p.337.

CAPÍTULO V

NOTIFICACIONES EDICTALES.
NOTIFICACIONES COLECTIVAS.

1. NOTIFICACIONES EDICTALES: LA NOTIFICACIÓN POR COMPARECENCIA

1.1 Consideraciones preliminares: El principio de subsidiariedad; los dos intentos de notificación de forma personal

Las notificaciones edictales constituyen una técnica notificatoria de carácter subsidiario en nuestro ordenamiento jurídico⁴⁴¹.

La subsidiariedad que implica este sistema de práctica de notificaciones se remonta a la Ley de 1.958, la cual en su art. 70. aplicaba el sistema sólo a aquellos casos en que el interesado en un procedimiento era desconocido o se ignoraba su domicilio⁴⁴². Así, el recurso a esta publicación edictal tenía lugar siempre y cuando la notificación personal en el domicilio del interesado o su representante no fuese posible⁴⁴³.

Lo cierto es que la interpretación para la aplicación de la notificación edictal era muy rigurosa, de forma que, si era posible la determinación de un domicilio fiscal, la administración no podía acudir a este mecanismo, sino que debía seguir intentando la notificación personalizada⁴⁴⁴. Evidentemente, con la rigidez de esta interpretación se ponía en peligro el principio de eficacia de las Administraciones Públicas, ya que el retraso en la práctica efectiva de la notificación de forma personal quedaba al albur del administrado quien podía maniobrar libremente esquivando la acción administrativa de notificación⁴⁴⁵.

⁴⁴¹ En este sentido, Álvarez Barbeito, P. "El lugar para la práctica...", op.cit. p.514.

⁴⁴² Cfr. Barrachina Juan, E. "Notificaciones edictales: requisitos", Asociación Española de Asesores Fiscales, Gabinete de Estudios, nº 11, diciembre 1.999, Informe 64/1.999.

⁴⁴³ Acerca de la notificación edictal en materia tributaria puede consultarse Pagès i Galtés, J. "Notificaciones tributarias...", op.cit. p.319.

⁴⁴⁴ Así se pronuncian diversas resoluciones del TEAC, en concreto las de 16 de mayo y 13 de abril de 1.978.

⁴⁴⁵ GONZÁLEZ SEIJO ha expresado que "tanto la LPA como el RPREA utilizan el término genérico de interesados. A este respecto, dicho término se refiere a los que promueven el procedimiento o interponen el recurso o reclamación y los demás interesados. En relación a estos últimos no parece haber duda en que la omisión de la notificación edictal o los defectos en la práctica de la misma ha de implicar la falta del acto a notificar. Éste no producirá efectos para los interesados de acuerdo con el artículo 46.2 de la LPA, tratándose de reclamantes o personas que instan el procedimiento e incluso de aquellos que sin mediar acción alguna de su parte tienen obligación de comunicar su domicilio y los cambios del mismo a

Tras la promulgación de la Ley 30/1.992, la regulación queda mucho más depurada en lo que se refiere a la salvaguarda del principio de eficacia de las administraciones públicas⁴⁴⁶. De esta cuestión se ocupa el art.58.4:

“Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien, si intentada la notificación no se hubiera podido practicar, la notificación se hará por medio de anuncios, en el tablón de edictos del ayuntamiento de su último domicilio y en el Boletín Oficial del Estado, de la Comunidad Autónoma o de la provincia según cual sea la administración de la que proceda el acto a notificar, y el ámbito del órgano que la dictó”⁴⁴⁷.

Con este precepto, la notificación podrá practicarse por medios edictales, además de en los casos tradicionales de desconocimiento del interesado o del domicilio o lugar de notificación, también en los casos de desconocimiento del medio⁴⁴⁸.

El art.58.4 LRJPAC incluye un supuesto genérico de la notificación intentada, pero que ha sido imposible de practicar. Ahora, lo que debe ponerse de manifiesto es que dicho supuesto no se está refiriendo a las notificaciones intentadas que hayan sido rehusadas por el destinatario o su representante -que tienen el efecto inmediato de dar a

la Administración por existir una relación jurídica con la misma. González Seijo, J. M. “Notificaciones...”, op.cit. p.135.

⁴⁴⁶ LITAGO LLEDÓ ha expresado que “la notificación edictal es el resultado último provocado por la ineficacia de una serie concatenada de actos tendentes a la notificación personal. Circunstancia que, además de confirmar su unánime consideración como vía subsidiaria y excepcional -incluso "defectuosa" en palabras del Tribunal Constitucional-, significa que el análisis de todos los pasos a seguir para desembocar en la notificación edictal satisface un doble objetivo:

Uno, primordial, que es el diseño del "procedimiento de notificación" en sí. Cuyo desarrollo, y los problemas habidos en sus distintos estadios, han provocado la conflictividad que ha presidido la materia y a la que se ha aludido en líneas anteriores.

Otro, no menos esencial, es la determinación de la consecuencia consistente en la notificación edictal, como último recurso. De modo que el "procedimiento de notificación" se convierte así, una vez fallido, en presupuesto habilitante de la notificación edictal”.

Litago Lledó, R. “La notificación edictal de las liquidaciones tributarias”, *Fiscal Mes a Mes*, nº 42, 1.999, p.24.

⁴⁴⁷ PAGÈS I GALTÈS califica a las notificaciones edictales como notificaciones ficticias. Cfr. Pagès i Galtés, J. “Notificaciones tributarias...”, op.cit. p.331.

⁴⁴⁸ Un interesante comentario acerca de las notificaciones edictales puede verse en Hernánz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.148-149.

dichos sujetos por notificados⁴⁴⁹. Por ello, concluimos que una notificación rechazada por los sujetos interesados en el acto o resolución que con la misma se da traslado no provoca la notificación edictal o por anuncios⁴⁵⁰.

De lo expuesto hasta el momento se deduce que el presupuesto fundamental o la *conditio iuris* que arbitra la posibilidad de recurrir a este tipo de notificaciones es el intento, sin éxito de la notificación personalizada⁴⁵¹. Acerca de estas cuestiones se han pronunciado los Tribunales, afirmando que la administración debe “intentar razonablemente realizar la notificación personal” (STSJ de Valencia de 14 de abril de 1.998). Para que la imposibilidad de notificar personalmente sea eficaz y encuadrable en el precepto que analizamos, han de agotarse los dos intentos de notificación estatuidos legalmente, como dimana de la dicción de la Sentencia del TSJ de Castilla la Mancha de 4 de mayo de 2.000⁴⁵².

En este orden de consideraciones, recordemos que el medio de prueba a favor de la Administración para certificar la realización material de los dos intentos quedará plasmado por el acuse de recibo en las notificaciones por correo certificado -de cuyas vicisitudes ya nos ocupamos en páginas anteriores-. La finalidad de este tipo de notificación se elucida claramente en la Sentencia de 12 de diciembre de 1.997 (RJ 1998/2264): el Tribunal ha expuesto con gran detalle su doctrina sobre cuándo cabe prescindir de la notificación, reemplazándose por la publicación del acto en los tablones de anuncios o Boletines Oficiales. Entre otras cuestiones se reconoce que la admisión del intento fallido de notificación como presupuesto que otorga validez a la publicación

⁴⁴⁹ Un resumen de los requisitos para acudir a las notificaciones por comparecencia puede verse en la STSJ de Madrid de 21 de marzo de 2.003.

⁴⁵⁰ La STC 126/2.006 de 24 de abril estima el recurso de amparo que resuelve por entender vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva en base a la errónea utilización de la vía edictal. En este supuesto se acudió a la vía edictal tras haber realizado un solo intento de notificación en un domicilio erróneo.

⁴⁵¹ Acerca de estas cuestiones puede consultarse Litago Lledó, R. “La notificación edictal...”, op.cit. p.33.

⁴⁵² GONZÁLEZ SEIJO ha afirmado que la diferencia existente entre la notificación por comparecencia y la notificación edictal de tributos de cobro periódico por recibo estriba -con independencia de otras discordancias- en que la segunda “no tiene carácter supletorio de la notificación domiciliaria y por otra parte, que va dirigida a una colectividad de sujetos y no a un sujeto o sujetos determinados o determinables de los que se desconoce su identidad o su paradero”.

González Seijo, J. M. “Notificaciones...”, op.cit. p.135.

de anuncios se funda en la diligencia exigible al interesado para recibir las notificaciones, y ésta deriva del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Siguiendo esta doctrina, el TSJ de Valencia en Sentencia de 21 de octubre de 1.997 llegó a la conclusión de que “no se cumplían los condicionamientos previos exigidos para permitir dar eficacia a la notificación edictal, en un supuesto en el que se realizó un único intento de notificación por correo, sin ninguna otra gestión dirigida al mismo fin, y estando acreditado que el interesado tenía domicilio conocido”.

1.2 Notificación edictal en el ámbito tributario: la notificación por comparecencia.

Las notificaciones edictales en el ámbito tributario presentan una regulación dispar en relación a las notificaciones edictales practicadas en la esfera jurídico-administrativa⁴⁵³. Estas especialidades fueron implantadas por la Ley 66/1.997, hábeas que incorporó en el art.105.6 una regulación relativa a estas cuestiones.

Actualmente, la positivación de la materia que analizamos se encuentra en el ar.112.1 LGT, norma que especifica lo siguiente: cuando no sea posible efectuar notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración, se les citará para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial correspondiente, los días 5 y 20 de cada mes o, en su caso, el día inmediato hábil posterior; añadiendo a continuación que tales anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración Tributaria correspondiente al último domicilio conocido⁴⁵⁴.

⁴⁵³ Un análisis de las notificaciones por comparecencia puede consultarse en Hernáiz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.149.

⁴⁵⁴ El TSJ de Madrid, en Sentencia de 24 de marzo de 2.003, anuló una notificación de providencia de apremio por existir una variación sustancial entre el texto de la providencia y los edictos en los que finalmente tuvo que publicarse. En este caso, la anulación se produjo porque el TSJ de Madrid consideró que esta circunstancia provocaba indefensión en los derechos e intereses de los obligados tributarios.

Al igual que en el ámbito administrativo la LRJPAC, la LGT –en el tributario- considera como presupuesto desencadenante de la aplicación de la notificación edictal los dos intentos de notificación personal que hayan resultado infructuosos⁴⁵⁵. Bastará con un solo intento -especifica la nueva LGT- cuando el destinatario conste como desconocido⁴⁵⁶.

En otro orden de consideraciones, el principio predominante en materia de notificaciones por comparecencia es el principio de subsidiariedad, como ha afirmado en varias Sentencias el TS (entre otras, 23 de febrero de 1.996 y 11 de mayo de 1.996). Igualmente, el TSJ de Madrid en Sentencia de 1 de febrero de 1.996 afirma a este respecto que la comunicación por edictos es un medio excepcional, “debiendo intentarse antes de acudir a ella, todos los medios que razonablemente, según la organización actual de nuestra sociedad, puedan permitir la citación personal”. En esta misma línea, la resolución del TEAC de 24 de julio de 1.997 aclaraba que “antes de proceder a la

⁴⁵⁵ Una perspectiva jurisprudencial del tema que analizamos puede consultarse en Pereto García, M. “Las notificaciones edictales en la jurisprudencia”, *Impuestos*, nº 4, 1.993.

⁴⁵⁶ El art.112.1 LGT ha sido modificado por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (ley 36/2.006 de 29 de noviembre) en los siguientes términos:

“1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria 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 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”.

La única modificación a reseñar radica en la posibilidad de unificación de todos los anuncios por una Administración territorial en los boletines oficiales que corresponda siempre que medie el correspondiente convenio. Vid. Checa González, C. *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2.006 de 29 de noviembre*, Thomson / Aranzadi, Pamplona, 2.007, p.59.

notificación edictal ha de recurrirse a todos los medios que puedan permitir una notificación personal”⁴⁵⁷.

En segundo lugar, al contrario que la LRJPAC, la LGT no especifica qué se debe entender por imposibilidad de practicar la notificación. Con el profesor GARCÍA NOVOA, debemos interpretar esta expresión en un sentido negativo, esto es, no debe entenderse como imposibilidad práctica de notificar la recepción material de la notificación personal distinta al destinatario cuando éste no se halle presente en dicho lugar y el rechazo de la notificación por el interesado o el representante del mismo⁴⁵⁸. Por ello, y haciendo uso de la normativa administrativa, se podrá acudir a este tipo de notificaciones, cuando el destinatario o su domicilio sean desconocidos.

Según el TS, los medios a través de los cuales debe acreditarse la práctica infructuosa de la notificación son: el intento de entrega por dos veces de la notificación, la recepción del aviso de llegada y las causas concretas que impidieron la entrega (STS de 12 de diciembre de 1.997). Por ello, de no acreditarse convenientemente estos tres extremos, no resultará adecuado acudir a la técnica de la notificación por edictos. En este sentido, la jurisprudencia de los diferentes tribunales se ha pronunciado en frecuentes ocasiones. En lo que se refiere a la no identificación o localización del domicilio, el TS en Sentencia de 13 de mayo de 1.997 concluye que la notificación edictal es viable cuando nos encontramos ante un desconocimiento absoluto del domicilio o, lo que es lo mismo, que tal domicilio no se puede averiguar por la administración desplegando la mínima actividad que se encuentre a su alcance. Por ello, no existe desconocimiento absoluto de domicilio y, por tanto, no cabe notificación edictal cuando el interesado señaló el domicilio en el acta de inspección (Sentencia del TSJ de Madrid de 13 de mayo de 1.996); o en las liquidaciones de IRPF (Sentencias del TSJ de Extremadura de 13 y 20 de junio de 1.996)⁴⁵⁹. En esta misma línea, no será tampoco posible recurrir a las notificaciones por anuncios cuando exista un domicilio al que se estaban remitiendo las etiquetas identificativas (Sentencia del TSJ de Madrid de

⁴⁵⁷ Las resoluciones del TEAC de 7 de noviembre de 1.996 (JT 1996/1691) y de 24 de julio de 1.996 (JT 1997/1202) consideran que antes de la notificación edictal deben haberse agotado todas las fórmulas razonables para notificar personalmente. También es de este tenor la STSJ de Cataluña de 5 de julio de 1.993 (JT 1993/1044).

⁴⁵⁸ Véase García Novoa, C. *Las Notificaciones...*, op.cit. p.97.

⁴⁵⁹ Jurisprudencia recopilada por García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.97 ss.

6 de julio de 1.995). por último, la Administración Tributaria no podrá alegar que desconoce el domicilio a efectos de notificaciones fiscales cuando lo conoce a otros efectos (Sentencia del TSJ de Valencia de 10 de julio de 1.995)⁴⁶⁰.

El siguiente texto de la profesora GARCÍA CALVENTE resulta elucidatorio al respecto:

“Debemos entender, aunque no se diga expresamente en el artículo, que la procedencia de este medio dependerá de que la notificación no haya sido posible por causas no imputables a la Administración. Lo contrario supondría derogar el régimen general de las notificaciones y vulnerar gravemente los derechos de los sujetos pasivos. En consecuencia, no cabe entender aplicable este medio cuando ha habido un cambio de domicilio y la Administración tiene conocimiento del nuevo en el momento de proceder a su práctica.

Las notificaciones anteriores pueden no haber llegado a su fin como consecuencia del cambio, pero entre ese momento y la fecha en la que el anuncio es remitido al Boletín Oficial es posible que la Administración haya tenido conocimiento del nuevo domicilio. En efecto, puede que se incumpla la obligación de comunicar los cambios de domicilio, pero normalmente se tendrá conocimiento de él por la declaración del IRPF o IP”⁴⁶¹.

La autora se refiere en sus afirmaciones a la antigua LGT, que no contenía la expresión “por causas no imputables a la Administración tributaria”. Con la actual redacción de la LGT, estimamos que la expresión ha sido incorporada con buen criterio. La jurisprudencia viene afirmando, en caso de notificaciones a personas jurídicas que la administración no puede alegar desconocimiento de domicilio cuando ésta va dirigida a una sociedad anónima”cuyo domicilio social aparece en el registro mercantil”

⁴⁶⁰ El TSJ de Canarias en Sentencia de 21 de mayo de 1.997 (JT 1997/584) señala que no procede la notificación edictal cuando no se ha intentado la notificación personal en la dirección de la finca transmitida que figura en la escritura gravada por el impuesto, aun cuando así se haya intentado en la dirección que figuraba en dicha escritura como domicilio del sujeto pasivo.

La Resolución del TEAC de 1 de abril de 1.993 (JT 1993/676) considera válida la notificación edictal después de intentada cuatro veces la notificación personal en el lugar que a la Administración le constaba como domicilio fiscal.

⁴⁶¹ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.154.

(sentencia del TS de 23 de febrero de 1.996); por ello, rechaza la notificación edictal en estos casos, puesto que siempre será posible notificar en el domicilio social (Sentencia de 13 de julio de 1.996). El TS en Sentencia de 22 de marzo de 2.002 (RJ 2002/3537), expone algunos criterios de enjuiciamiento acerca de las notificaciones edictales:

“Los interesados están obligados por diligencia debida, a que el domicilio que declaran como propio, cumpla efectivamente sus fines, uno de los cuales es recibir las notificaciones administrativas, de manera que cuando tal fin fracasa, y no por culpa de la Administración actuante, ni del Servicio de Correos, el artículo 80, apartado 5, de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, arbitra la publicación edictal que, con todas sus imperfecciones, permite continuar el procedimiento, que es lo que hizo el Ayuntamiento de Canyelles, de modo ajustado a Derecho”.

Pero cumplida la diligencia debida, es tarea de la Administración notificar en el domicilio oportuno, de manera que el incumplimiento de la obligación administrativa puede acarrear una situación de indefensión constitucionalmente relevante⁴⁶².

De lo que se trata en definitiva es de buscar un equilibrio entre el principio de eficacia de las Administraciones Públicas y los derechos y garantías, en nuestro caso, de los contribuyentes⁴⁶³.

⁴⁶² Véase la STC de 24 de marzo de 2.003 (RTC 2003\54): “En efecto, el examen de las actuaciones permite constatar que el requerimiento para identificar al conductor infractor del vehículo propiedad de la demandante de amparo, la incoación del expediente administrativo sancionador por incumplir dicha obligación legal y la sanción impuesta, únicos actos administrativos que se pretendieron notificar a la recurrente en amparo, se intentaron notificar a ésta en su anterior domicilio social, procediéndose seguidamente, al resultar infructuosas dichas notificaciones, a su notificación mediante edictos publicados en el “Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid”. Consta, asimismo, en las actuaciones que el cambio de domicilio social de la demandante de amparo se había producido casi dos años antes a aquel primer intento de notificación y que había sido inscrito en el Registro Mercantil, siendo precisamente a este último domicilio al que el Ayuntamiento dirige la notificación de la providencia de apremio, momento a partir del cual la demandante de amparo tuvo conocimiento del expediente administrativo sancionador que se había tramitado contra ella. Ha de concluirse, pues, que la Administración, al no emplazar personalmente a la demandante de amparo en el procedimiento administrativo sancionador pese a tener conocimiento, o, al menos, evidente posibilidad de adquirirlo, del verdadero domicilio de aquélla, no ha actuado con la diligencia que le era exigible y ha generado a la recurrente en amparo, al impedirle ejercer el derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador, una situación de indefensión constitucionalmente relevante”.

⁴⁶³ LÓPEZ MERINO ha mantenido que la consideración de la ficción legal de que en el Boletín Oficial en el que se inserta un aviso de notificación pertenece a la esfera de percepción del destinatario, ya que, no por necesario para el interés público, deja de ser un grave peligro para la justicia. Así, a su juicio, la pugna entre seguridad y justicia quedan corroboradas en la práctica. Aconseja, además, que lo deseable

La clave en materia de notificaciones edictales se fija en la diligencia que hayan empleado las partes en discordia⁴⁶⁴. La Administración debe certificar correctamente los intentos de notificación que ha efectuado personalmente al interesado o a su representante; mientras que el obligado tributario deberá, como exige la normativa actual, facilitar todos los datos necesarios para mantener una fluida y eficiente relación con la administración tributaria, información que en este caso es la declaración expresa del domicilio o del cambio del mismo. La certificación de los intentos de notificación adquiere más interés cuando la LGT exige "al menos dos intentos", es decir, que la administración deberá certificar dos como mínimo dejando la legislación actual al arbitrio de ésta última el proseguir con el intento de localización y posterior notificación.

En tercer lugar y aquí estriba la novedad fundamental de la regulación de las notificaciones edictales, mediante los anuncios correspondientes no se exhibe la notificación, sino que únicamente contienen una citación para que el interesado o su representante comparezcan y sean notificados. El contenido del anuncio queda asimismo determinado en la normativa tributaria y, en este sentido, deberá especificarse: relación de notificaciones pendientes, identificación del obligado tributario, procedimiento que lo motiva, órgano responsable de su tramitación y lugar y plazo en que el destinatario deberá comparecer para ser notificado. Haciendo referencia a aspectos procedimentales, debemos traer a colación una línea jurisprudencial que especifica la obligatoriedad de constancia en el expediente de la orden de publicación del edicto por el órgano autor de la liquidación. Si no se acredita suficientemente que el

sería que se arbitrasen mecanismos menos ficticios. "El Boletín oficial es de todos los medios de difusión el que menos cumple tal misión hacia el particular administrado".

López Merino, F. "El concepto de notificación...", op.cit. p.49.

⁴⁶⁴ GOMAR SÁNCHEZ ha señalado que la publicación edictal no debe presumir la recepción presunta -presunción falsa-, puesto que nadie lee los Boletines buscando notificaciones que le afectan. Para este autor lo que realmente se presume es la posibilidad de conocimiento por el notificado mediante una posibilidad real. Gomar Sánchez, J. I. "Algunas reflexiones sobre las notificaciones tributarias válidas y la jurisprudencia", *Impuestos*, 1.997 (tomo I), p.24.

En esta línea se ha pronunciado la STSJ de Madrid de 8 de noviembre de 1.994 (JT 1994/1435), donde se afirma que la notificación edictal garantiza al menos formalmente que quien pueda resultar perjudicado tenga opción a defenderse y a oponerse a dicha actuación.

edicto se ha publicado en el tablón, puede determinarse la retroacción de las actuaciones (Sentencia del TS de 11 de mayo de 1.996).

El anuncio en estos casos constituye una guía para el contribuyente, es decir, no se especifica el contenido íntegro del acto, sino que se expresa una somera información que será completada cuando comparezca personalmente el obligado tributario o su representante. Este *modus operandi* del Legislador tributario nos parece coherente si lo relacionamos con el contenido de nuestra disciplina: derechos económicos y patrimoniales que pueden formar parte de la esfera privada de los interesados y que, por ello, están cubiertos de determinadas garantías constitucionales. Así, a nuestro juicio, el fundamento de la regulación de las notificaciones por comparecencia es reflejo de la intención del Legislador de salvaguardar los derechos de los obligados tributarios.

La LGT ordena que se realice la publicación una sola vez para cada uno de los interesados en los Boletines Oficiales del Estado, Comunidades Autónomas o de las Provincias, según la Administración de la que proceda el acto a notificar. Al respecto, este precepto incorpora la doctrina acuñada por la resolución del TEAC de 26 de enero de 2.000, que consideraba necesario realizar una publicación también en las dependencias de la administración tributaria correspondiente al último domicilio conocido del obligado tributario. En la nueva LGT esta determinación no aparece como una exigencia de obligado cumplimiento, sino que es una posibilidad a contemplar dentro del margen de discrecionalidad que posee la Administración Tributaria correspondiente. Al dotar a dicha regulación de carácter facultativo, se resta seguridad jurídica a este procedimiento, perdiendo el Legislador tributario una gran oportunidad para aportar mayores garantías al ámbito notificadorio. En definitiva, el mismo comentario puede hacerse acerca de la exigencia de publicación de los anuncios en la oficina consular o embajada correspondiente cuando el destinatario es extranjero⁴⁶⁵.

⁴⁶⁵ La Sentencia de 13 de diciembre de 1.997 (RJ 1998/2264) recoge de manera detallada el procedimiento completo que debe seguirse antes de publicar la notificación: “1.- En el procedimiento de notificación administrativa domiciliaria de actos de liquidación tributaria mediante carta certificada con aviso de recibo (acuse de recibo), la entrega debe intentarse en el domicilio del destinatario dos veces, como así exige el artículo 251.3 del Reglamento del Servicio de Correos, aprobado por Decreto 1653/1964, de 14 de mayo, ya no se hubiese podido practicar, por causas ajenas al Servicio de Correos, será preciso dejar constancia en la libreta de entrega del día y la hora y los intentos, indicando las causas concretas que han impedido como del día y hora de la entrega del Aviso de Llegada como correspondencia ordinaria. 2.- Probados, inexcusablemente, los hechos anteriores mediante la adecuada certificación del Servicio de Correos, la notificación se hará con plena validez, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59, apartado 4, de la Ley 30/1.992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de

Los anuncios con dicho contenido especificarán un plazo de quince días naturales para que la comparecencia se realice efectivamente. Empezarán a computarse desde el día siguiente a la correspondiente publicación. Con anterioridad a la LGT de 2.003 se establecía la exigencia de comparecencia en el plazo de diez días hábiles. Un aspecto a tener en cuenta -que favorece claramente la seguridad jurídica de los obligados tributarios- es la fijación de un día concreto de realización de la actividad notficatoria por anuncios. Al respecto, la administración publicará los anuncios siempre en los días cinco y veinte de cada mes, lo cual facilita el control y confianza por parte de los obligados tributarios.

En cuanto al comienzo del cómputo del plazo para recurrir, debemos diferenciar entre el ámbito administrativo y el tributario. En torno al primero, el TEAC redacta una posible fórmula para dirimir esta cuestión en su Resolución de 3 de octubre de 1.995 UT1995/1493):

“Continuando con el proceso de notificación, ante la devolución de los referidos certificados, concurriendo así la circunstancia prevista en el número cuarto del artículo 87 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones, Económico-Administrativas, el Tribunal Regional procedió a la notificación por edictos, constando en el expediente, como ya se ha relatado en los resaltandos, que el anuncio se publicó en el “Boletín Oficial de la provincia” y que estuvo expuesto en el tablón de anuncios del Ayuntamiento desde el 10 al 30 de noviembre de 1992; es, pues, evidente que se han cumplido todos los requisitos exigidos por la normativa y observado la cautela que la doctrina del Tribunal Constitucional ha enfatizado, para que la notificación en cuestión pueda ser considerada válidamente efectuada y surta todos sus efectos conforme a Derecho, y concretamente en este caso, servir de momento inicial para el cómputo del plazo para interponer el recurso de alzada. Al respecto a de señalarse que como día inicial del cómputo ha de tomarse el siguiente al de la publicación, lo cual en el caso en que la notificación se realiza mediante exposición al público en el tablón de anuncios

las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por medio de anuncio durante 15 días en el Tablón de Edictos del Ayuntamiento de su último domicilio, y en el “Boletín Oficial del Estado”, o de la Comunidad Autónoma, o de la Provincia, según sea la Administración de la que proceda el acto a notificar, y el ámbito territorial del órgano que lo dictó”.

del Ayuntamiento ha de ser, lógicamente, el último día del período durante el cual se halló exhibido el edicto, pues durante todo ese período gozaba el interesado de posibilidad legal para tomar conocimiento de la resolución”.

Esta razonable respuesta es rebatida por los sólidos argumentos que ofrece el TS en la Sentencia de 9 de mayo de 1.997 (RJ 1997/5652), al justificar sus consideraciones a partir de la importancia preclusiva del día final de los plazos:

“TERCERO: (...) En efecto, de ordinario el día final de los plazos para el ejercicio de cualquier clase de reclamaciones o recursos es cierto, inexorable y preclusivo, como corresponde al rigor de lo que está dirigido a la protección de la seguridad jurídica; por lo que aquí afecta, vencido el plazo de quince días para la interposición de la reclamación económico-administrativa, cualquier intento de promoverla devendrá en extemporáneo, única forma de garantizar que la impugnación no queda formalmente abierta en detrimento de la, estabilidad de las situaciones jurídicas”.

En el ámbito tributario, el plazo a efectos de impugnación empezará a contarse:

-Cuando la notificación sea practicada, es decir, a partir de que el obligado tributario haya comparecido ante la Administración para ser notificado por este medio. Transcurridos los quince días prefijados legalmente para la comparecencia, sin que ésta se haya producido, la notificación se entenderá realizada eficazmente a todos los efectos. A partir de ese momento comenzarán a contarse los plazos para la interposición de recursos o reclamaciones, como así lo expresa el art.112.2 in fine LGT:

“ (...) En todo caso la comparecencia deberá producirse en el plazo de quince 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 al día siguiente al del vencimiento del plazo señalado”.

Finalmente debemos advertir que si se inicia un procedimiento tributario sin la comparecencia de los obligados, en todo caso será necesario notificar las liquidaciones y los acuerdos de enajenación como se establece legalmente. Además, creemos

conveniente notificar también la providencia de embargo y la diligencia de embargo⁴⁶⁶. Estas ideas vienen exigidas por el principio de seguridad jurídica que obliga a tomar determinadas cautelas en materia tributaria fundamentalmente debido a la vinculación de este ámbito con la esfera de intereses económicos de los administrados.

1.3 Trascendencia constitucional

Tras el análisis realizado acerca de las notificaciones edictales subyace la pregunta de la posible vulneración por esta vía notficatoria de los derechos y garantías de los administrados, siendo preeminente la que concierne al principio de tutela judicial efectiva del art.24 CE. En este sentido, se torna ineludible acometer un estudio pormenorizado acerca de la jurisprudencia del Alto Tribunal sobre esta materia.

IIIIIIII

Como punto de partida, el TC pone de manifiesto de forma taxativa que desde la perspectiva del art.24 CE, el emplazamiento personal a demandados y coadyuvantes constituye una exigencia -siempre que el emplazamiento sea posible-, es decir, que los interesados sean conocidos o identificables. Ello supone que las notificaciones practicadas por edictos han de entenderse como la última *ratio* a la que sólo cabe acudir cuando el destinatario o su domicilio no sean conocidos.

Con esta sentencia el TC deja claro que el sistema de notificaciones edictales, y asimismo las notificaciones por comparecencia, es un sistema de carácter subsidiario y extraordinario, puesto que sólo y exclusivamente entrará en juego cuando la notificación personalizada no haya sido posible por causas no imputables a la administración, causas que se concretan fundamentalmente en el desconocimiento bien del domicilio, bien del destinatario o su representante. Al margen de estas consideraciones jurisprudenciales, conviene añadir que la notificación personalizada será válida y por ello no se desencadenarán los efectos propios de las notificaciones edictales, cuando sea practicada a persona distinta del destinatario por no encontrarse en su domicilio. El TC admite la constitucionalidad de las notificaciones edictales en relación con el art.24.1

⁴⁶⁶ Acerca del interés de las notificaciones en el procedimiento de recaudación puede consultarse Pérez de Ayala Becerril, M. “STC 158/2.001 de 2 de julio: nulidad de las actuaciones de embargo practicadas por el órgano judicial por no agotarse los medios de comunicación ordinarios”, *Comentarios de jurisprudencia tributaria constitucional*, años 2.000-2.001, dirigidos por Pedro M. Herrera Molina, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2.003.

CE, pero siempre que se llegue a la convicción razonable o a la certeza del hecho que le sirve de factor desencadenante: la imposibilidad de localizar al demandado⁴⁶⁷.

Obviamente, como ya expusimos en la parte dedicada a la regulación normativa de las notificaciones edictales, en los obligados tributarios no puede recaer la carga de controlar los boletines oficiales donde se contienen las notificaciones tributarias. Por ello, el TC revela la necesidad de arbitrar unos deberes concretos que recaigan en el órgano encargado de la notificación en aras de garantizar el derecho a la defensa de los obligados tributarios. Así se dispone en la Sentencia 37/1.984 de 14 de mayo que aclara que el intento no puede verificarse como una mera formalidad, sino que debe ser real y efectivo, se debe producir un verdadero acto de comunicación al sujeto pasivo. En este orden de consideraciones la actual LGT favorece la seguridad jurídica de los contribuyentes y, por ende, los derechos y garantías de los mismos al contemplar unos días concretos para que la notificación por anuncios se lleve a cabo -los días cinco y veinte de cada mes-, con lo que la carga de consultar los boletines oficiales queda reducida a un lapso de tiempo específico. Esta garantía no subsana los posibles vicios incurridos en los intentos de notificación que deberán ser acreditados convenientemente en todo caso por la Administración Tributaria. En esta línea, el TEAC en resolución de 29 de mayo de 1.996 afirmaba que no era válida una notificación edictal en cuanto que se había intentado la notificación personal en una única ocasión. En este orden de consideraciones, el reglamento del servicio de correos en lo que se refiere a los intentos infructuosos de notificación especifica que el cartero devolverá la notificación a la oficina de correos con nota expresiva del motivo de la devolución, dejando el correspondiente aviso de llegada en el casillero o buzón correspondiente⁴⁶⁸. La carga de la prueba de esta circunstancia recaerá sobre el propio servicio de correos. Transcurrido el plazo para recoger la carta certificada en la oficina de correos sin que se haya procedido a su retirada por el destinatario, la oficina devolverá la carta a la Administración de que se trate como correspondencia caducada, indicando en el reverso del sobre o cubierta de envío las causas de la devolución. Así, lo que se quiere poner de manifiesto nuevamente es la necesidad de equilibrio entre principios constitucionales favorables al contribuyente y a la administración pública.

⁴⁶⁷ Así se afirma en la Sentencia del TC 63/1.998 de 20 de octubre.

⁴⁶⁸ Un sentido similar se observa en la STSJ de Madrid de 30 de marzo de 1.996, así como en Sentencia del TSJ de Baleares de 29 de junio de 1.999.

Ciertamente, las notificaciones edictales son un mecanismo arbitrado como medio de defensa del principio de eficacia de las Administraciones Públicas. Este sistema notificadorio no puede, en ningún caso, conllevar el menoscabo de principios constitucionales favorables al contribuyente -principio de seguridad jurídica y principio de tutela judicial efectiva⁴⁶⁹.

La equidad se conseguirá en estos casos a través de la cumplimentación de todos los requisitos para entender realizados los intentos sin éxito por parte de la Administración Tributaria; de otro lado, una vez corroborados dichos intentos como eficaces, el obligado tributario deberá poner la diligencia debida en torno a la atención de los Boletines oficiales.

En resumen, el TC admite abiertamente las notificaciones edictales o por comparecencia, pero siempre que se hayan agotado todas las posibilidades de llevar a cabo una notificación individualizada. Por ello, dota de especial trascendencia al principio de subsidiariedad, principio que ha de ser prevalente en esta sede.

El TC en Sentencia 234/1.988 de 2 de diciembre detalló alguna de las consecuencias jurídicas más importantes que se derivan del principio de subsidiariedad en las notificaciones edictales. Afirma, en este sentido, que la notificación edictal...” aun siendo válida constitucionalmente, requiere por su cualidad de último remedio de comunicación, no sólo el agotamiento previo de otras modalidades más garantías y la constancia formal de haber intentado practicarlas, sino que la decisión por la que se acuerda tener a la persona en ingnorado paradero... se halle fundada en criterios de razonabilidad, que lleven a la convicción o certeza de la inutilidad de aquellos otros medios normales de citación”.

⁴⁶⁹ En este sentido, la STSJ de Madrid de 9 de junio de 2.005 (JT 2005/851) anula una liquidación tributaria sobre la base de entender que la utilización de la notificación edictal fue errónea. En esta ocasión no se dejó constancia por el cartero ni del día, ni de la hora en que fue intentada la notificación. Por otro lado, no se especificaron tampoco las causas que impidieron la correcta práctica de la notificación individual.

2. LAS NOTIFICACIONES COLECTIVAS

2.1. Cuestiones Generales.

En materia tributaria existe un especial modo de notificar conocido como notificaciones colectivas⁴⁷⁰. La peculiaridad de dicho método notificadorio estriba, a diferencia de las notificaciones por comparecencia, en la no exigibilidad del principio de subsidiariedad, es decir, las notificaciones colectivas no requieren, por lo general, que la Administración Tributaria certifique su diligencia conforme a la práctica de notificaciones individualizadas⁴⁷¹.

. Esta técnica calificada por muchos autores de “viciosa” se aplica fundamentalmente en el ámbito local, concretamente en los impuestos llamados de cobro periódico por recibo⁴⁷². Su régimen jurídico se contiene en el art. 102.3 LGT, que se expresa en los siguientes términos:

“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”.

De una primera lectura del precepto transcrito surge la pregunta acerca de la constitucionalidad de las notificaciones colectivas. La notificación personalizada al contribuyente u obligado tributario -como se ha visto- es la fórmula que mejor respeta las garantías jurídico-constitucionales construidas en torno a las notificaciones tributarias. Evidentemente, las notificaciones colectivas van dirigidas a una pluralidad de obligados tributarios afectados por el tributo cuya cuota se notifica, pluralidad

⁴⁷⁰ Un comentario acerca de esta cuestión puede verse en Hernanz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.150.

⁴⁷¹ Puede consultarse Turpín Vargas, J. “La notificación especial...”, op.cit. pp.107 ss.

⁴⁷² Un breve comentario a esta forma de notificar puede consultarse en Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.172.

determinada de sujetos pasivos a los que se les notificará de forma global, no individualmente. Tras sentar esta premisa, entran en juego los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, ambos constitucionalmente garantizados. Por ello, las palabras del alto tribunal en estos momentos son extraordinariamente reveladoras.

el TC en su Sentencia 73/1.996, de 30 de abril ha manifestado la constitucionalidad del modo de notificar que estamos analizando:

“Ciertamente, la notificación colectiva prevista en el artículo 124.3 de la LGT impone al contribuyente una especial diligencia, que le obliga a atender a los periódicos oficiales o, al menos, a estar pendiente de los períodos voluntarios de pago del tributo, para poder impugnar las liquidaciones de este modo notificadas. Ahora bien, es de tener en cuenta, en primer lugar, que esta forma de notificación atiende a una finalidad constitucionalmente legítima, cual es la eficiencia en la gestión tributaria, que se consigue manteniendo un alto grado de certeza en las relaciones jurídico-tributarias, aun en los casos en los que ha existido una notificación edictal, participando de los fines que justifican tales notificaciones, que, en una gestión tributaria masiva, cual es la referente a los tributos de cobro periódico por recibo, facilita un trámite que puede ocasionar la paralización de múltiples procedimientos e irregularidades en otros muchos casos, por la dificultad de controlar el estricto cumplimiento de todos los requisitos de las notificaciones en una gestión en masa. En segundo lugar, que estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente”⁴⁷³.

De las reflexiones del TC cabe desprender varias conclusiones:

-De un lado, admite la constitucionalidad de las notificaciones colectivas en base a dos principios constitucionalmente garantizados y que se interrelacionan entre sí. En primer lugar, la CE de 1.978, en su art.31.1 enumera los principios materiales del sistema tributario, entre los cuales se encuentra el de generalidad, bajo la expresión “todos contribuirán...”. Esta exigencia de una contribución global de los sujetos

⁴⁷³ Un resumen de los requisitos de las notificaciones colectivas puede consultarse en la STS de 11 de marzo de 2.004 (RJ 1.998/8708).

afectados por los tributos ha llevado al sistema a realizar recaudaciones masivas de los ingresos públicos. Dichas recaudaciones precisan ser gestionadas por los diferentes órganos de la Administración Tributaria, gestión que se torna hartamente dificultosa debido precisamente al creciente aumento de los obligados tributarios⁴⁷⁴.

El principio de generalidad, de no arbitrarse eficaces sistemas de gestión, ralentizaría la fluidez imprescindible para las actuaciones administrativas conforme al principio de eficacia de las Administraciones Públicas.

2.2 Requisitos de las notificaciones colectivas

La conformidad o no de esta forma de notificación se encuentra precisamente en los requisitos de legalidad que lo rodean. En este sentido, para considerar válida una notificación colectiva, se deben respetar las siguientes determinaciones jurídicas:

1. Que se trate de una liquidación de cobro periódico. Al respecto, la STJ de Madrid de 3 de junio de 1.993 justifica el fundamento de las notificaciones colectivas “por la periodicidad del hecho imponible y por la estabilidad de los elementos de cuantificación”. Esta doctrina fue consolidada desde la clásica sentencia del TS de 2 de mayo de 1.972, resolución en la que se aclara que este tipo de notificaciones sólo se aplica a tributos de cobro periódico que son “... por su propia naturaleza tributos que se producen por la continuidad del presupuesto que origina la obligación fiscal, cuya causa, una vez producida la liquidación referida al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula mantiene la exacción en tanto subsista aquel presupuesto...”

⁴⁷⁴ Nos parece interesante traer a colación el art.10 del RDLEG 2/2.004 de 5 de marzo, regulador del texto refundido de la LRHL que se expresa en los siguientes términos:

Artículo 10. Recargos e intereses de demora.

“En la exacción de los tributos locales y de los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, los recargos e intereses de demora se exigirán y determinarán en los mismos casos, forma y cuantía que en la exacción de los tributos del Estado.

Cuando las ordenanzas fiscales así lo prevean, no se exigirá interés de demora en los acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento de pago que hubieran sido solicitados en período voluntario, en las condiciones y términos que prevea la ordenanza, siempre que se refieran a deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva y que el pago total de estas se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo”.

2. Que exista una previa notificación personal, correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, que sirva de base a los devengos posteriores. Por ello, la notificación colectiva sólo entrará en juego una vez se haya practicado una notificación personalizada. Así, las notificaciones practicadas en este modo se realizarán en los periodos subsiguientes a las situaciones de alta. En este sentido se pronuncia la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 1.986⁴⁷⁵.

3. Que las posteriores liquidaciones mantengan una identidad total y absoluta con aquella primera. En este sentido, la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 1.986 califica esta identidad como “soporte implícito” de la viabilidad de las notificaciones colectivas. Las Sentencias del TS de 11 y 17 de febrero de 1.992 especifican que, si se produce una ruptura en la cadena de notificaciones colectivas en cuanto a la identidad, esta situación daría lugar a una notificación individualizada. Según argumenta la sentencia, dicha ruptura puede venir provocada por diferentes causas, destacando principalmente, las variaciones originadas por un aumento de base tributaria sobre el resultado de las declaraciones.

La jurisprudencia de nuestros tribunales se bifurca al analizar las variaciones en las liquidaciones que darán lugar a notificaciones individualizadas. Una tendencia jurisprudencial opta por entender que entre la primera liquidación -correspondiente al alta- y las sucesivas -notificadas colectivamente- se debe dar una identidad absoluta y, por ello, cualquier tipo de variación o modificación por ínfima que pueda parecer, abre la vía a la notificación personalizada⁴⁷⁶.

Ante la rigurosidad pergeñada por la jurisprudencia anterior, se abre camino una línea más flexible según la cual cabe practicar liquidación colectiva siempre y cuando las liquidaciones coincidan en lo esencial; es decir, no es necesario que sean

⁴⁷⁵ Véase la Sentencia del TSJ de Murcia de 2 de julio de 1.994.

⁴⁷⁶ Así, por ejemplo, esta opinión es seguida en la Sentencia del TSJ de Valencia de 11 de mayo de 1.994.

absolutamente idénticas⁴⁷⁷. Así, lo que interesa en este momento es que se dé una identidad sustancial, como afirma la sentencia del TS de 25 de mayo de 1.991.

La identidad sustancial, que deben mantener las liquidaciones posteriores con relación a la primera, ha de referirse no sólo a los datos económicos, sino también a los elementos esenciales de lugar, tiempo y forma de cumplimiento, así como a los medios de impugnación.

En la Sentencia de 10 de diciembre de 1.998 (RJ 1998/10207), el TS declara tener fijada la doctrina legal elaborada al respecto. En su FJ cuarto recuerda los siguientes argumentos:

“A) La Jurisprudencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha venido sentando, reiteradamente, en Sentencias, entre otras, de 9 diciembre 1986 (RJ 1986/7129), 26 septiembre 1988 (RJ 1988/7338), 30 septiembre 1989 (RJ 1989/6517) y 25 marzo 1991 (RJ 1991/2412), que, en los casos en que, tras las primeras notificaciones personales de las liquidaciones tributarias de los impuestos de cobro periódico subsiguientes al alta en el registro, padrón o matrícula, se ha producido una variación en los elementos esenciales de las mismas -tales como la concreción del período voluntario de pago-, no es factible realizar las notificaciones de las liquidaciones del ejercicio o ejercicios siguientes de una forma colectiva mediante la mera publicación de edictos en el correspondiente “Boletín Oficial”, porque, para poder verificar las notificaciones “colectiva o edictalmente”, se requiere que exista una identidad sustancial entre los datos y elementos esenciales de la liquidación inicial y de la posterior o posteriores cuya forma de participación al interesado, cuestiona (con la consecuencia de que, ante esa ausencia de identidad, sólo goza de virtualidad jurídica y de eficacia la notificación que se verifique personal o individualizadamente).

B) Subsistente y persistente tal doctrina jurisprudencial, resulta superflua e invariable la pretensión de que se reitere o, en el presente caso, se modifique el criterio que reiteradamente se viene sustentando por esta Sala”.

⁴⁷⁷ Vid. la Sentencia del TC 73/1.996 de 30 de abril.

Lo que resta averiguar ahora es qué tipo de variación puede ser considerada suficiente para proceder a una notificación individualizada. Como no podría ser de otro modo, la jurisprudencia con buen criterio mantiene que es suficiente una variación en la cuota del tributo, que aumente bien el tipo bien la base -STS de 30 de septiembre de 1.989-, o porque se ha dejado de disfrutar de una bonificación -TSJ de Galicia de 24 de febrero de 1.994-. La STJ de Cataluña de 7 de mayo de 1.999 (JT 1999/1 133) resume la jurisprudencia del TC acerca de este punto:

“Según el Tribunal Constitucional, el artículo 124.3 de la LGT no es contrario a la Constitución, pues el que la notificación colectiva, en primer lugar, se refiera a liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo; en segundo lugar, que la misma vaya precedida del alta en el respectivo registro, padrón o matrícula; y, en tercer lugar, que sólo quepa respecto de la segunda y ulteriores liquidaciones, pues la primera se ha de notificar personalmente, no son circunstancias indiferentes a la hora de valorar la compatibilidad de estas notificaciones colectivas con el artículo 24.1 de la CE. La propia Sala parte incluso del supuesto de que de un año a otro no varíen las circunstancias esenciales del tributo, algo que no se encuentra expreso en el texto del precepto cuestionado, pero que el Tribunal Supremo ha venido a considerar comprendido en el mismo (SSTS 11-2-1992 RJ 1992/22271, 17-2-1992 [RJ 1992/22351 y 27-10-1994 [RJ 1994\75921) y en cuyo mismo sentido ha venido a operar la modificación introducida en este precepto por la Ley 25/1995, al añadir al texto anterior que “el aumento de la base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo 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” En todo caso, la única modificación admitida por la Jurisprudencia en las notificaciones colectivas, es aquella que se haya producido en beneficio del interesado. Muy clara es, en este sentido, la doctrina del TS ⁴⁷⁸.

“No debe olvidarse, tampoco, que, como esta Sala ha recordado en innumerables sentencias -entre otras, en las de 9-12-1986 (RJ 1986/7129), 30-4-1987 (RI 1987/2666) y 30-9-1989 (RI 1989/6517)-, la norma contenida en el artículo 124.3 de la Ley General

⁴⁷⁸ Véase, por todas, la Sentencia de 12 de julio de 1.991 (RJ 1991/5594).

Tributaria es una autorización (“podrán notificarse”) y no un mandato, o sea, no tiene carácter imperativo, sino potestativo (en cuanto concede una opción), por lo que la opción de este procedimiento colectivo, edictal y sumario de comunicación de la liquidación de los tributos de cobro periódico por recibo (y el Impuesto de autos es uno de ellos)”.

Frente al de la notificación personal o extensa del párrafo 1 del mismo precepto, tiene como contrapartida o soporte implícito la obligatoriedad de guardar una, total identidad respecto de la liquidación que le sirve de antecedente o base (bien sea la original de alta inicial, o bien la que posteriormente la haya modificado), sin variación, a no ser en beneficio del interesado (por reducción de la cuota), de sus términos esenciales.

El profesor GARCÍA NOVOA pone de relieve las similitudes que existen entre las notificaciones edictales y las colectivas. Afirma este autor que “por la forma de practicarse, podemos decir que notificación colectiva es también una notificación edictal, en la medida en que en ambos supuestos nos encontramos ante una excepción a la regla de la notificación individual. En uno y otro caso se omite la notificación personal, consistiendo la notificación colectiva, fundamentalmente, en la publicación de una relación de contribuyentes”⁴⁷⁹.

Entendemos que la diferencia fundamental entre ambos tipos notificadorios estriba principalmente en el principio de subsidiariedad. En efecto, las notificaciones edictales entran en juego una vez agotados infructuosamente los medios de notificación personal. Por el contrario, las notificaciones colectivas no constituyen un mecanismo excepcional de notificación, sino un modo ordinario de práctica de las mismas que, una vez cumplimentados los requisitos que constituyen causa *sine qua non* de su existencia, se erigen en el medio único y principal de poner en conocimiento de los interesados los actos y resoluciones que les afectan. El carácter ordinario de las notificaciones colectivas es proclamado por la Sentencia del TS de 9 de Mayo de 1.997, donde se expresa –entre otras cuestiones- que la existencia de las notificaciones colectivas se

⁴⁷⁹ García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.109.

fundamenta en una intención de utilidad para la propia Administración, y no en el incumplimiento por parte del destinatario de alguno de sus deberes notificadorios⁴⁸⁰.

2.3 Plazo de interposición de recursos

En cuanto a la fecha a partir de la cual deba computarse el inicio del plazo para recurrir en las notificaciones colectivas, la STS de 9 de mayo de 1.997 (RJ 1997/5652) realiza una comparación entre las notificaciones por anuncios y las notificaciones colectivas, haciendo hincapié en el plazo de interposición de los recursos contra el acto o liquidación trasladados. Así, mientras en este último supuesto la fecha de inicio es la de la inserción en el tablón de anuncios -precisamente por constituir una fórmula para evitar que la ocultación del domicilio o la resistencia a la notificación personal, paralicen el procedimiento administrativo en beneficio de la desidia o la mala fe-, no puede decirse lo mismo de la notificación colectiva por medio de edictos en materia tributaria, al ser éste el sistema diseñado por el propio Legislador para agilizar la actividad de la Administración tributaria:

“CUARTO.-En el campo del derecho tributario -y respecto a los casos de cobro periódico por recibo, el artículo 124.3 de la Ley General Tributaria permite que una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, puedan notificarse colectivamente, mediante edictos, las sucesivas liquidaciones; es decir, cuando los recibos siguientes van a ser sustancialmente iguales al primero, cuya liquidación se notificó de manera individual, se autoriza a aplicar la ficción legal de que la fijación en el tablón de anuncios y publicación en el “Boletín

⁴⁸⁰ El TS, en su Sentencia de 5 de mayo de 2.001 (RJ 2001/5366), se expresó en los siguientes términos:

“SEGUNDO.- La sentencia recurrida, en su Fundamento Segundo, señala que el Consorcio de Tributos hizo saber, a través del “Boletín Oficial de la Provincia” de 30 de septiembre de 1992, que entre los días 1 de octubre y el 30 de noviembre de 1992 estarían puestos al cobro, en período de ingreso voluntario, los recibos del IBI correspondientes a 1992, dando cumplimiento a los artículos 124.3 LGT y 88. 1, en materia de notificación de los períodos de cobro en los impuestos de vencimiento periódico”. El cobro de los tributos de notificación colectiva deberá realizarse conforme a estos parámetros:

- a) Por los órganos de recaudación de los Entes que tengan a su cargo la gestión de los recursos.
- b) A través de una o varias Entidades de depósito con las que se acuerde la prestación del servicio.
- c) Por cualquier otra modalidad que se establezca para ingreso de los recursos de la Hacienda Pública.

Oficial” equivalga a aquella notificación, como sucede en los casos de imposibilidad de practicarla en un domicilio (...).

Sin embargo, en el caso concreto de los cobros periódicos mediante recibo, la ficción jurídica de la notificación por Edictos no tiene su origen en ninguna actitud censurable del contribuyente, sino en una razón de utilidad en beneficio de la propia Administración y por ello sin duda y por lo que se refiere a las reclamaciones económico-administrativas, el artículo 92.2 de su Reglamento establece que el plazo de interposición se computará a partir del día en que finalice el período voluntario de cobranza, es decir, aunque la liquidación del ejercicio esté ya notificada, no correrá el plazo para impugnarla hasta que termine el fijado para su pago voluntario, lo que es igual a dilatar por medio de su suspensión, el período que nace con la notificación.

QUINTO.-Llegados a este punto resulta patente que practicada la liquidación tributaria por Contribución Territorial Urbana e incluso notificada colectivamente, pero con plenos efectos individuales mediante la publicación del correspondiente Edicto en el “Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma” de las Islas Baleares del día 14 de julio de 1988, las reclamaciones económico-administrativas promovidas por el apelante ese mismo día y el siguiente, pueden declararse extemporáneas, aunque no hubiesen esperado a la conclusión del período voluntario de pago y fueron por lo tanto contrarios al ordenamiento jurídico los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo dotados en sentido opuesto”.

Para finalizar, baste recordar que las notificaciones colectivas constitucionalmente admitidas son un reflejo insoslayable del principio de eficacia administrativa. La gestión en masa que impone el principio de generalidad (art.31.1 CE) obliga a la Administración Tributaria a arbitrar mecanismos de gestión que simplifiquen su tarea en aras de una mayor eficacia. Uno de estos mecanismos es la notificación colectiva. Ahora bien, conviene también recordar que un aumento en la eficacia de la gestión administrativa no puede, en modo alguno, suponer una merma en los derechos y garantías de los contribuyentes. Como se ha expuesto previamente, el respeto de las

garantías vendrá reforzado por el acatamiento exacto de todos y cada uno de los requisitos que para esta modalidad notficatoria exige la normativa vigente⁴⁸¹.

⁴⁸¹ “STC 158/2.001 de 2 de julio: nulidad de las actuaciones de embargo practicadas por el órgano Judicial por no agotarse los medios de comunicación ordinarios”, en AAVV, *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional*, años 2.000-2.001, dirigidos por Pedro Herrera Molina, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2.003, pp.226-228.

CAPÍTULO VI

MEDIOS PARA LA PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS: LAS NOTIFICACIONES TELEMÁTICAS

1. MEDIOS PARA LA PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

1.1 Consideraciones generales

Cuando hablamos de “medio” para la práctica de las notificaciones, podemos entender el instrumento en virtud del cual se pondrán en conocimiento del destinatario los actos y resoluciones de su interés. La importancia de los medios de notificación es sobresaliente, puesto que, de existir un error en su utilización, la efectividad del documento notificadorio se verá seriamente afectada. De esta primera aproximación se desprende que el medio notificadorio y la realización material de la notificación están íntimamente imbricados hasta el punto de que se considerará medio idóneo para notificar aquél y sólo aquél que permita dejar constancia de los requisitos requeridos para dar por realizada la práctica material de la notificación. Son varias las clasificaciones que se pueden hacer en torno al medio notificadorio. Nos hemos decantado por las siguientes:

En primer lugar, se puede realizar una distinción en interrelación con la eficacia del medio, es decir, medios idóneos o inidóneos en función -tal calificación- de si permiten o no dejar constancia cierta de todos y cada uno de los requisitos necesarios para dar por practicada una notificación.

En segundo lugar, la doctrina alude también a medios personales e impersonales, dependiendo fundamentalmente de la intervención o no de un agente notificador en la entrega de la notificación a su destinatario. Son estas dos clasificaciones las que vamos a barajar a lo largo de la exposición de este capítulo de nuestra investigación, sin perjuicio de posibles alusiones a otros sistemas de clasificación cuando la exposición de la materia así lo exija.

En la regulación jurídico-positiva debemos remontarnos a la Ley de Procedimiento Administrativo de 1.958, cuyo art.80.1 especificaba que las notificaciones se practicarían preferentemente mediante “oficio, carta o telegrama...” Esta misma Ley admitía, aunque de forma subsidiaria, “cualquier otro medio que

permita tener constancia de la recepción, de la fecha y de la identidad del acto notificado”. Por su parte, el art.105.3 de la antigua LGT acogía el principio de libertad de forma, asumiendo unas garantías básicas para la elección; es decir, el medio debía asegurar la recepción, fecha e identidad del acto notificado.

Por otro lado, la actual LGT a través de lo dispuesto en su art.109 se remite en materia de notificaciones subsidiariamente a las normas del Derecho administrativo, fundamentalmente a la Ley 30/1.992⁴⁸². En lo que atañe a esta cuestión, el art.59.1 dispone:

“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”.

De la normativa transcrita cabe extraer dos conclusiones que van a impregnar las diferentes opiniones que se emiten acerca de los medios de notificación:

-En primer lugar, la normativa actual acoge el principio de libertad de forma. El medio, en virtud del cual el mensaje o acto administrativo-tributario al que se desea dar traslado por la Administración, no es relevante a efectos jurídicos. Lo que realmente interesa es que se alcance la finalidad de toda notificación, esto es, poner en conocimiento de los interesados aquellos actos y resoluciones que les afectan. Para garantizar dicha finalidad. El Legislador enfatiza el control en tres aspectos básicos: el medio utilizado para realizar la comunicación debe dejar constancia de la recepción del acto, de la fecha y de la identidad del acto administrativo.

-En segundo lugar -y derivado de lo anterior-, debemos fijar nuestra atención en el vocablo utilizado por la normativa administrativa: “recepción”. En este sentido, el Legislador quiere poner de manifiesto su opción en favor del momento de la recepción para dar por válidamente practicada una notificación, con independencia de que el contenido del acto se haya o no conocido por el destinatario. Estas cuestiones ya fueron

⁴⁸² Un comentario a este precepto puede consultarse en Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.182.

tratadas en otro lugar de la presente investigación; baste aquí recordar que los principios de seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y eficacia de las Administraciones Públicas deben hallar un equilibrio coherente y flexible que proteja los derechos y garantías de los contribuyentes.

Finalmente, de la constatación de los extremos antes mencionados se derivará la aceptación de un medio como idóneo para provocar la práctica efectiva de una notificación. Al análisis de dicha verificación dedicamos los siguientes apartados.

1.2 Notificaciones practicadas mediante el servicio de correos

Por cuestiones metodológicas, las notificaciones practicadas mediante el servicio de correos ya fueron tratadas cuando analizamos el capítulo referente a los sujetos de la notificación. Debemos reconocer que en la mayoría de los manuales al uso en materia de notificaciones tributarias las cuestiones relativas al servicio de correos son tratadas junto con los medios de notificación⁴⁸³. Sin embargo, estimamos que ofrece una perspectiva más globalizadora de los sujetos activos de la notificación mediante la inclusión del agente del servicio de correos como pieza fundamental del tema.

Conviene resaltar, no obstante, que la Sentencia del TC 36/1.998 de 2 de marzo ponía de manifiesto que cuando se acuda al correo, el acuse de recibo será un instrumento prioritario de prueba conforme al art. 271.1 y 2 del Reglamento de los Servicios de Correos, de 14 de mayo de 1.964. Hay que tener en cuenta que el citado art.271.1 preveía que las notificaciones podían circular o no con acuse de recibo y, por ello, esto significa que tal documento puede existir o no. La condición de firmante se recogerá siempre en la libreta de entrega y también -y además- en el acuse de recibo si existe. Ya hemos visto en la presente investigación las posibles combinaciones entre el acuse de recibo y otros medios de prueba, tales como la libreta de cartería. Baste ahora, para concluir que el correo certificado con acuse de recibo ha constituido y constituye, pese a determinadas críticas sostenidas por algún autor, el medio de notificación más utilizado por las Administraciones públicas, ya que permite verificar todos y cada uno

⁴⁸³ Entre otros, cfr. García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. p.40; García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.130; Aliaga Agulló, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.85.

de los requisitos legales exigidos por la LRJPAC y al mismo tiempo es un medio de bajo coste y gran eficacia.

Por el contrario, la jurisprudencia de los diferentes tribunales considera un medio no adecuado de notificación el correo ordinario, puesto que no permite tener constancia de los requisitos exigidos por el art.59.1 de la LRJPAC. Destacamos en este orden de consideraciones el pronunciamiento del TSJ de Cataluña, en la Sentencia de 9 de abril de 1.999 (JT 1999\571):

“(...) atendida la tan reiterada necesidad de ir insistiendo sobre esa práctica, a las partes no va a sorprender que simple, sencilla y llanamente se manifieste que es una técnica atípica que en modo alguno garantiza la debida llegada de una notificación a su destinatario, no permite que sea aceptada como sustitutiva de las formas de notificación establecidas legalmente y que resulta irrelevante a los efectos pretendidos de notificación acorde”.

Siendo la opinión generalizada la inadmisión del correo ordinario como medio eficaz para la realización de la práctica de las notificaciones, la normativa actual presenta diferentes excepciones que merece la pena subrayar. En este sentido, aportamos la admisibilidad que de dicho medio se contiene en el artículo 29.2 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas que se expresa en los siguientes términos:

”Cuando un destinatario así lo solicite y posea un buzón en la Oficina Española de Patentes y Marcas, las notificaciones se podrán efectuar mediante el depósito en dicho buzón del acto o resolución que deba notificarse. En la notificación se indicará la fecha de depósito, y producirá sus efectos desde el quinto día siguiente al de depósito”.

Consciente el Legislador de la excepcionalidad que constituye la admisibilidad de este medio como válido para notificar, exige la aquiescencia del destinatario para ser utilizado, haciendo al mismo responsable de todas y cada una de las vicisitudes que su uso pueda conllevar.

1.3 El telegrama

La Ley de Procedimiento Administrativo de 1.958 mencionaba expresamente el telegrama como medio apto para notificar. Por el contrario, no se menciona en la LRJPAC, aunque la amplitud con la que se expresa dicha normativa al referirse a los medios para notificar deja abierta la posibilidad de su aceptación. La calificación del telegrama como medio idóneo o no para hacer llegar al destinatario el acto objeto de comunicación se verificará a través de la cumplimentación correcta de todos los requisitos que la LRJPAC, en su art.59.1 exige. Por otro lado, el Real Decreto-Ley 1/1.986, de 14 de marzo cita expresamente la vía telegráfica como medio válido de notificación.

GARCÍA CALVENTE, conforme a la doctrina mayoritaria, se muestra partidaria de este medio de notificación, y especifica el modo de cumplimentación de los requisitos en el telegrama de la siguiente forma: “Por tanto, la constancia de su recepción es perfectamente viable: el receptor firma y consigna la fecha de recepción en la libreta que debe llevar el empleado de correos. En esta libreta debe también especificarse la condición de la persona que ha aceptado el telegrama. Además, la obtención de duplicados de los telegramas expedidos por el Servicio Telegráfico no plantea inconvenientes técnicos. La prueba de la efectiva recepción por parte del interesado es por ello sencilla”⁴⁸⁴.

Ya con anterioridad, la Sentencia de 3 de julio de 1.979 seguía un planteamiento similar al exigir que las notificaciones efectuadas por telegrama cumplieren exactamente los mismos requisitos que las notificaciones realizadas por correo certificado con acuse de recibo. Estas exigencias se plasmaron en el art.209 del Reglamento del Servicio de Correos que identificó a los telegramas con las cartas certificadas con acuse de recibo.

Respecto a la constancia de estos extremos, el TC en su Sentencia de 10 de julio de 1.991 (RTC 1991/154), afirma que, si no resulta acreditada la fecha y hora de

⁴⁸⁴ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.133.

recepción del telegrama, ha de tenerse por cierto que el interesado lo recibió en la fecha y hora que él indica, salvo prueba en contrario.

En cuanto a las ventajas de este medio de notificación, es evidente que la rapidez y celeridad del medio abogan por su utilización; pero, como afirman FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y DEL CASTILLO VÁZQUEZ, “hechas estas consideraciones de carácter general, no queda más que recordar que el beneficio de la celeridad que permite su empleo tiene como contrapartida, sin embargo, el coste más elevado en su tarifa o precio con respecto a la utilización de otros servicios postales”⁴⁸⁵.

1.4 Notificaciones notariales

GARCÍA CALVENTE ha delimitado esta materia en los siguientes términos: “el objeto de las notificaciones notariales es dar a conocer a la persona notificada una información o una decisión del que solicita la intervención”⁴⁸⁶.

El Reglamento Notarial, aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944, dedica a las actas de notificación los artículos 202 y siguientes. El artículo 202, tras señalar el objeto de las actas de notificación, define las actuaciones a seguir por el Notario:

“A tal fin el Notario se personará en el domicilio o lugar en que la notificación o el requerimiento deba practicarse, según la designación efectuada por el requirente, dando a conocer su condición de Notario y el objeto de su presencia. En el caso de no hallar al destinatario, entenderá la diligencia con cualquier persona que allí encuentre, y, en su defecto, podrá practicarla con el portero o conserje del inmueble o con un vecino del mismo o de los más próximos, si se prestare a ello.

La diligencia se cumplimentará mediante entrega de cédula, copia o carta que, suscrita por el Notario con media firma al menos, contendrá el texto literal de la notificación o el requerimiento y expresará el derecho de contestación del destinatario y su plazo, conforme al artículo 204. Si la diligencia se entendiera con persona distinta de éste, la cédula, copia o carta podrá entregarse bajo sobre cerrado, y el Notario advertirá

⁴⁸⁵ Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual...*, op.cit. p.363.

⁴⁸⁶ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.150.

en todo caso al receptor de su obligación legal de hacer llegar a poder del destinatario el documento de la entrega, consignando en la diligencia este hecho, la advertencia y la respuesta que recibiere”.

Así, las notificaciones notariales pueden practicarse personalmente o mediante carta certificada por correo. Las circunstancias que rodean la práctica de la notificación al utilizar este medio, quedan especificadas convenientemente en el acta. El acta tendrá el valor que le asigne la legislación civil o procesal, pero nunca tendrá la calificación de escritura pública.

El último de los artículos que integran la normativa a la que nos estamos refiriendo introduce la posibilidad de desistimiento en el uso de este procedimiento cuando haya normas que establezcan una regulación específica o señalen requisitos o trámites distintos en cuanto a domicilio, lugar, personas con quienes debieran entenderse las diligencias, etc.

La ventaja sobresaliente que ofrece este modo de notificación es evidentemente la seguridad que rodea su práctica, si bien incurre nuevamente en el defecto de su altísimo coste económico. Por este motivo la Administración Tributaria no suele emplear este medio de notificación, aunque de no ser por su coste, no existe normativa que prohíba su utilización. Como ejemplos de la aquiescencia que confieren los Tribunales al uso de este medio, podemos citar la STS de 26 de febrero de 1.985 (RJ 1985/852), y más expresamente la STS de 28 de octubre de 1.989 (RJ 1989/7058):

“En un primer momento, el actor aduce como fundamentos los siguientes motivos de tipo formal: el incumplimiento del trámite de audiencia y, por otra parte, la insuficiente actividad probatoria desarrollada. Por lo que se refiere al primero -omisión del trámite de audiencia- radicaría en no haberse dado traslado al recurrente del escrito de propuesta de resolución, pues ausente de su domicilio por vacaciones, fue entregado por conducto notarial al portero del inmueble. Se le irrogaría así una indefensión prescrita en el artículo 24.1 de la vigente Constitución. Tal motivo no puede prosperar, pues el artículo 80.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, permite efectuar las notificaciones a personas diferentes del interesado Y en su domicilio, siempre que se hagan constar sus circunstancias, lo cual se ha cumplido en el presente caso. Por otra

parte, la vía notarial es admisible a tales efectos (cfr. STS 26 de febrero de 1985 [RJ 1985\8521]). (...) Indicar, por último, que es irrelevante que en el requerimiento notarial conste que el Instructor y el Secretario actúen en nombre del Ayuntamiento”.

En cuanto a los requisitos que deben cumplimentarse con este medio de notificación, se pronuncia la Sentencia del TS de 18 de noviembre de 1.998 (RJ 1998/8602), en la que el Tribunal no se cuestiona realmente la validez del medio notificadorio, sino que entra a detallar los requisitos exigidos a las notificaciones:

“Respecto a la válida notificación (...) practicada (...) utilizando la vía notarial, esta Sala, insistiendo en el argumento del Tribunal de Madrid, deduce la válida práctica de la notificación de estos dos hechos: primero, que la notificación fue dirigida al mismo domicilio del interesado que consta en el poder causídico del Procurador y en el resguardo provisional de ingreso; de forma que no hay ninguna duda de que el envío notarial se dirigió al domicilio del demandante; segundo, que el señor Notario dio fe de que el aviso de recibo se devolvió debidamente cumplimentado”; cualquier duda que sobre ello exista podría haber sido aclarada por la parte actora solicitando la exhibición del acuse de recibo, obrante en el protocolo notarial, pero en lugar de ello, sólo propuso como prueba la documental del expediente administrativo. De todo ello deduce este Tribunal que la notificación se hizo válidamente, con cumplimiento de todos los requisitos legalmente exigidos en el artículo 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo, a la sazón vigente”.

1.5 El teléfono

El medio telefónico es un mecanismo de comunicación rápido y eficaz que traslada un mensaje de un lugar a otro de una forma instantánea. Esta eficacia en la comunicación no se refleja en su hipóstasis en medio de notificación. La imposibilidad de su aceptación para desempeñar tal función viene motivada en la no cumplimentación de los requisitos requeridos por el art.59.1 LRJPAC. En este sentido se ha manifestado el TS en su sentencia de 11 de junio de 1.990, donde afirma que, “a pesar de que en determinadas administraciones, notificar por teléfono sea una costumbre o uso administrativo, se trataría en todo caso de una costumbre “contra legem” la cual no puede derogar los claros preceptos de nuestro derecho procesal administrativo que

regulan la práctica de las notificaciones que en ningún caso prevén la notificación telefónica y que desde luego exigen la constancia indubitada de la recepción”. Por su parte, el TC sigue esta línea en su Sentencia 176/1.998 de 14 de septiembre donde expresa: “Los términos en que se plantea la presente petición de amparo están muy nítidos. Se invoca como vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva (art.24.1 CE) ante una situación de indefensión cuya realidad afirma el demandante, surgida principalmente como consecuencia de no haber sido debidamente citado para la vista de un recurso de apelación contra una sentencia dictada en juicio de faltas, donde había resultado absuelto... no pudiendo considerarse con ese valor la comunicación telefónica que el día anterior se hizo al abogado del demandante, pues, como ya ha señalado este tribunal, la notificación por teléfono no es medio idóneo para emplazamientos y citaciones a juicio oral del acusado o del condenado a la vista en segunda instancia”⁴⁸⁷.

Por ello, la jurisprudencia del TC rechaza de plano la notificación efectuada por teléfono. El TC en esta sentencia se ha referido concretamente a citaciones y emplazamientos, medios ambos que no trasladan el acto administrativo, sino que sólo requieren la presencia del demandado en lugar, fecha y hora concreto. Si ante este tipo de cuestiones, citaciones y emplazamientos, el tribunal se muestra contrario a la utilización del teléfono, la misma conclusión debemos extraer cuando lo que se comunica por teléfono es una notificación de una liquidación tributaria, ya que los ataques al principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva serían más que probables.

Similares argumentos podrían verse en las notificaciones realizadas oralmente debido a la imposibilidad de dejar constancia alguna de los requisitos exigidos por la LRJPAC. Varios pronunciamientos han recaído acerca de esta cuestión, siendo especialmente interesante la notificación verbal efectuada por funcionarios. El TS en Sentencia de 15 de marzo de 1.994 (RJ 1994/1941) concluyó: “(…) esa información

⁴⁸⁷ Han rechazado la validez de medios tales como teléfono, télex y fax: Delgado García, A. M. “El nuevo marco normativo de las notificaciones tributarias”, *Revista de Información Fiscal*, nº 34, 1.999, p.15; Núñez Ruiz, P. “Una cuestión de interés público: la finalidad constitucional de las notificaciones”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 5, 1.999, p.51; Rodríguez Márquez, J. “La nueva regulación de la notificación...”, op.cit. p.23; Hernánz Martín, A. “Las notificaciones administrativas...”, op.cit. p.146; García Novoa, C. *Las notificaciones...*, op.cit. pp.39-40.

verbal a que se alude nunca puede sustituir a la notificación formal realizada con todas las garantías que previene la Ley de Procedimiento Administrativo”.

Igualmente interesante es la STS de 27 de septiembre de 2.000 (La Ley 588), que se expresa del modo que sigue:

“Está fuera de toda duda que el demandante ha observado una conducta abiertamente obstructiva frente a la actuación de la Administración, negándose a recoger las notificaciones que se le efectuaron en el curso del expediente (diligencia de 26 jun, 1991, al folio 30 del mismo). Y también está reconocido que el 14 ene. 1992, ante su negativa a recoger la notificación de la resolución sancionadora, la Directora del establecimiento acreditó esta circunstancia ante seis testigos, llegando incluso a leerle el contenido de la misma (hecho primero de la demanda). única discrepancia en la postura de ambas partes reside en que el demandante sostiene que solamente se le leyó parte de la resolución, no el total contenido de la misma, mientras que la Junta de Andalucía, sostiene la validez de la notificación efectuada.

En tales circunstancias no es sostenible la tesis de que la notificación efectuada pueda ser considerada defectuosa, con la consecuencia de que únicamente habrá de surtir efecto a partir del momento en que el administrado se dé por notificado al interponer el recurso de alzada, como mantiene la sentencia de primera instancia”.

1.6 El fax

El fax es un medio de comunicación electrónica que permite la traslación de un mensaje en soporte de papel y con firma manuscrita de forma instantánea, y entre individuos que se encuentran distanciados. El TS en su Sentencia de 30 de julio de 1.996 (RJ 1996/6079) ha especificado las funciones de dicho medio de comunicación, admitiendo su finalidad en los siguientes términos:

“El medio técnico utilizado, es decir, la comunicación por fax, no resulta para nada impeditiva a efectos de llevar a cabo actos de contratación. El CC, atendiendo a la fecha de su publicación, en su artículo 1.262. es previsor en cuanto autoriza la aceptación hecha por carta, si bien no obliga al que hizo la oferta sino desde que llega a

su conocimiento, lo que cabe extender a otros medios de comunicación aportados por los avances de la técnica moderna, así sucede con el telégrafo, telex, telefax y correo electrónico en todas sus variedades y sirven para exteriorizar declaraciones de voluntad que, si bien son comunicativas, no son instantáneas y coincidentes en las conjunciones de voluntad de los contratantes interesados. La Sentencia de 31 de mayo de 1.993 (RJ 1993/4061), admitió la contratación por telex y el Código de Comercio en su artículo 51 se refiere a la correspondencia telegráfica, al declarar que producirá obligación entre los contratantes, supeditándola a su emisión o manifestación (...)”.

De la Sentencia transcrita, podemos inferir que nuestros tribunales admiten la validez del fax como medio de comunicación. El ámbito privado es la esfera de actuación de dicho medio transmisor de información, puesto que las partes deciden mediante la autonomía -que impera en este derecho- si admiten o no dicho medio de comunicación. Por otra parte, los tribunales de justicia han encontrado ocasiones para admitir el fax en la práctica de notificaciones en el marco del Derecho público. En este orden de consideraciones, destaca la sentencia del TSJ de Navarra, de 16 de abril de 1.999 (RJCA 1999/1576), que viene a establecer las consideraciones que siguen:

“El artículo 59 de la LRJPAC (Ley 30/1992) establece que “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. Queda, pues, incluido el utilizado en el caso -el fax- que, evidentemente, ha satisfecho todas las exigencias”.

Siguiendo con la jurisprudencia, conviene resaltar las consideraciones vertidas por el TC. El alto tribunal aboga por la utilización de medios de notificación tales como el fax, sobre la base de la efectividad y buena marcha de los procedimientos, fundamentalmente en lo que se refiere a la defensa de los intereses y derechos del procesado. A este respecto, el TC ha manifestado en su Sentencia de 18 de enero de 1.993 (RTC 1993U):

“Por otra parte, no sólo era posible la remisión del expediente original bajo custodia y con las garantías necesarias, sino que cabía la entrega por fotocopia autenticada, siguiendo el ejemplo que brinda el artículo 790 de la Ley de Enjuiciamiento

Criminal e incluso la utilización de otros medios de implantación reciente como el fax, haciendo compatible la buena marcha del procedimiento y la flexibilidad adecuada para facilitar al interesado la defensa en juicio de sus derechos”.

El Derecho Público y fundamentalmente el Derecho Tributario no abonan un campo fértil para este medio como forma de notificación. Un argumento que corrobora este rechazo lo hallamos en la exclusión del fax en los servicios de la “sociedad de la información”, a tenor de lo establecido en el Anexo de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico. Por este motivo, su utilización es bastante más frecuente y tolerada en el ámbito privado que en el Derecho Público.

El fax traslada un mensaje con firma manuscrita de un lugar a otro, pero no permite conocer la identidad del receptor de dicho mensaje, cuestión que violenta la seguridad jurídica y obliga a hacer recaer la veracidad de la práctica de la notificación en aspectos probatorios difícilmente cotejables. De otro lado, la notificación de una liquidación tributaria o de una providencia de apremio afecta directamente a la esfera jurídico-patrimonial del obligado tributario de la misma, notificación que, de realizarse por fax, tendría un receptor no identificado y en ocasiones no identificable, por lo que de nuevo la seguridad jurídica del destinatario podría resultar menoscabada⁴⁸⁸.

El enfoque es dispar desde el punto de vista del principio de eficacia de las Administraciones Públicas. En este sentido, el envío del mensaje se realiza a un número de teléfono concreto, bastando para su ejecución que esté activado el dispositivo de recepción de fax. El documento enviado puede ser recibido por alguna persona o puede, por el contrario, quedar depositado en la boca de salida del papel sin receptor alguno. A este respecto, se pronuncian nuestros Tribunales, concretamente la Audiencia Provincial de Baleares en su Sentencia de 12 de diciembre de 1.997 (AC1997\2507), que advirtió acerca de la falta de acreditación que ofrece el fax:

⁴⁸⁸ Carrillo Donaire, J. A. *El derecho a la seguridad y la calidad industrial*, Marcial Pons, Madrid, 2.000.

“(...) es indiscutible que mediante esa certificación oficial sólo se acredita que el fax había sido cursado, esto es, remitido, mas nada demuestra aquélla acerca de la efectiva recepción de la carta por la destinataria (...) La falta de acreditación de la entrega del fax a la destinataria es, pues, evidente, y esa carencia probatoria debe perjudicar a la arrendadora demandante, pues es ella la que tiene la carga de demostrar la práctica del “requerimiento fehaciente al arrendatario” previo a la efectividad del proceso de actualización de la renta”.

En cuanto al primer problema, la normativa general en materia de notificaciones tributarias admite la recepción de la notificación por cualquier persona que se encuentre en determinado lugar y haga constar su identidad. De admitirse esta hipótesis, la fecha de recepción será aquella que conste en el envío del fax. Con más o menos dificultades, el fax atinente al primer supuesto ha sido entregado, pero la persona receptora no se ha podido identificar, quedando a la buena fe del receptor el entregar o no la notificación. Por el contrario, en lo que atañe al segundo problema planteado, puede ocurrir que el fax nunca sea recogido y se extravíe para siempre. Ello acarrearía un insalvable escollo: la Administración tomaría como fecha de recepción la que consta en el fax, con el consiguiente despliegue de efectos del acto objeto de notificación.

En este sentido, el TEAC ha expresado que tampoco se considera válida a efectos notificadorios la comunicación por fax, siempre que no incorpore las garantías suficientes en su envío y remisión (Resolución del TEAC de 31 de mayo de 1.999). Esta misma resolución ha afirmado que las notificaciones mediante fax no son válidas, puesto que “las carátulas de fax... no sólo carecen de toda indicación que, permita demostrar su relación con dichas actuaciones, lo que por sí sólo sería ya suficiente para no admitirlas como prueba suficiente de actos de la inspección sobre este expediente, sino que no incorporan prueba alguna de haber sido conocidas por el contribuyente cuyo representante niega repetidamente haberlas recibido”.

En contra de la utilización del fax como trasmisor de actos tributarios se ha manifestado GARCÍA CALVENTE, quien subraya la imposibilidad de conocer a la persona receptora y lo expresa del modo que sigue: “El fax es uno de los medios aludidos en el Real Decreto-Ley 1/1986. Sin embargo, aunque en principio no se opone a lo establecido en el artículo 59 LRJPAC, la posibilidad de acreditar la constancia de la

recepción es cuando menos discutible. En el actual estado de la técnica sólo es posible tener constancia de que un mensaje se ha recibido en un aparato el día y la hora que indique el registro de la máquina, pero no hay garantía de que la recepción haya sido íntegra, legible, y de que haya sido persona adecuada la que se haya hecho cargo de ella. Sería necesario arbitrar un sistema que permitiera a la Administración obtener acuse de recibo por parte del notificado, pero ello mermaría la rapidez de este medio, sin duda la principal ventaja que de su utilización podría derivarse”⁴⁸⁹.

De nuevo cuestiones relacionadas con la seguridad jurídica y con elementos de prueba hacen inviable el fax como un mecanismo de comunicación de notificaciones tributarias tan relacionadas con los derechos y garantías de los contribuyentes⁴⁹⁰. Para finalizar este apartado, no podemos olvidar el sistema de burofax. Según FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y DEL CASTILLO VÁZQUEZ

“algo más cierta es la seguridad que acompaña al burofax, aunque sólo sea por la mediación que ejerce la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos. El servicio de burofax -o fax público- consiste en el envío a distancia de un texto o imagen, del que quedará constancia fehaciente tanto de su contenido como de su recepción; siendo trascendental a los presentes intereses el valor legal de prueba frente a terceros. La información facilitada por el burofax es superior a la que ofrece una carta certificada o un telegrama, pues el burofax certifica no sólo que se ha enviado determinada información a un tercero y que ese tercero lo ha recibido, sino que, a mayor abundamiento, certifica el contenido de lo enviado”⁴⁹¹.

1.7 Notificación mediante empresas privadas

Uno de los problemas fundamentales que, como vimos, obstaculizaba en gran medida la práctica efectiva de notificaciones a través de agentes era la monopolización

⁴⁸⁹ García Calvente, Y. *Las Notificaciones...*, op.cit. p.139.

⁴⁹⁰ La Resolución de 1 de agosto de 1.989, dictada por la Dirección General de Correos y Telégrafos, regula las instrucciones para la expedición de copias certificadas de mensajes burofax. Dichas normas son completadas por la Circular General 6/2.001, de 17 de abril, dictada por la Dirección de Logística y Distribución de la entidad pública empresarial Correos y Telégrafos, preceptos que contemplan la admisión del servicio burofax internacional.

⁴⁹¹ Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual de las notificaciones...*, op.cit. p.433.

de esta actividad por el servicio de correos. Por ello, una liberación de trabajo, que a su vez ampliase la efectividad del servicio, podría encontrarse en la realización de la práctica material de notificaciones por medio de empresas privadas de mensajería.

El primero de los impedimentos con el que nos podríamos encontrar sería la posible ausencia de regulación jurídica al respecto. Sin embargo, tal obstáculo no nos limita en cuanto que ya existe normativa que regula esta posibilidad. Así, podemos destacar el Reglamento General de Contratación (RGC), que delimitaba los contratos de la Administración con carácter administrativo, y mencionaba entre ellos: los de asistencia con empresas consultoras o de servicios a que se refiere el Real Decreto 1005/1974, de 4 de abril. El Real Decreto 1005/1974, al que se refiere el RGC, definía este tipo de contratos atendiendo a su objeto, y, entre las distintas actividades que se entendían incluidas en éste, el artículo 3, aludía a la ejecución de otros servicios complementarios, tales como los de mecanografía, archivo, documentación, realización material de notificaciones y otros de índole administrativa.

Nos adherimos a la interpretación efectuada por la profesora GARCÍA CALVENTE acerca de esta normativa: “En el artículo 197.3 de la LCAP se establecen cuatro tipos distintos de contratos dependiendo de su objeto; uno de ellos, el recogido en el apartado b), se refiere a contratos de servicios cuyo objeto sea complementario para el funcionamiento de la Administración. Cabe entender que la Ley se refiere a aquellos servicios que, sin ser imprescindibles para que la Administración pueda desarrollar con normalidad sus funciones, son sin duda necesarios. Se considera también que el antecedente más inmediato de esta norma es el artículo 3c) del citado RD 1005/1974, y entre estos servicios, como ya hemos mencionado, se encuentran los de realización material de notificaciones”⁴⁹². Ya en el ámbito comunitario destaca la Directiva 92/50/CEE, del Consejo, de 18 de junio de 1992, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de servicios. En este sentido, advierte de nuevo la profesora GARCÍA CALVENTE que “hay que tener en cuenta que las actuaciones de la Unión en este campo están limitadas por sus competencias, por lo que no pueden ir más allá de la regulación de los aspectos relativos a los principios de

⁴⁹² García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.135.

libre circulación de mercancías y de libre circulación de personas, servicios y capitales, además de la prohibición de toda discriminación por razón de la nacionalidad”⁴⁹³.

De lo anteriormente expuesto, se deduce que la posibilidad de practicar notificaciones por medio de empresas privadas presenta en nuestro ordenamiento jurídico cobertura legal. No obstante, esta cuestión debe ser analizada desde el punto de vista de los derechos y garantías de protección del contribuyente. De una parte, no existe problema alguno en lo que se refiere a la cumplimentación de todos y cada uno de los requisitos necesarios para dar por válida la práctica material de la notificación en cuanto que los requisitos quedarían anotados convenientemente por el agente notificador de dichas empresas. De este modo el principio de eficacia de las Administraciones Públicas es salvaguardado. Con el fin de rechazar la utilización de estas empresas como medio notificadorio, algunos autores se han planteado las consecuencias que se derivan de la inexistencia de la presunción de veracidad del agente notificador. Los interesados podrían negar que se ha llevado a cabo eficazmente la práctica de la notificación y, la Administración no podría hacer nada al respecto, puesto que los agentes privados carecen de la presunción de veracidad que se arbitra mediante la presunción de legalidad de la que sí gozan los funcionarios o, más concretamente, los agentes notificadores del servicio de correos. Pero por este motivo también puede verse afectado el principio de seguridad jurídica del contribuyente y por ende el derecho a la tutela judicial efectiva que constitucionalmente les asiste. El tercero receptor no destinatario puede negar el haber recibido efectivamente la notificación y no entregarla al interesado o su representante, aspecto que no impide la eficacia de la notificación cuando el agente ha hecho constar todos los extremos requeridos por la normativa. En este caso, al no gozar de la presunción de veracidad, sus afirmaciones presentan el mismo valor que las del tercero receptor por lo que el conflicto queda servido.

En nuestra opinión, los pros y los contras de este medio de comunicación entre la Administración y sus administrados encuentra un obstáculo insalvable, cual es la necesidad de arbitrar mecanismos de prueba necesarios que suplan la falta de presunción de legalidad y por ende de veracidad de la que carecen lógicamente los agentes notificadores en las agencias privadas y que implican o pueden implicar

⁴⁹³ Cfr. nota anterior.

desajustes en la realización efectiva de la notificación. Hasta que dicho requisito de prueba se consiga, creemos oportuno admitir la no utilización de empresas privadas para notificar, puesto que una vez más el equilibrio entre los principios constitucionales que rigen en esta materia debe ser alcanzado ecúanimemente y, por ello, la eficacia de las Administraciones Públicas no puede lograrse a costa de la seguridad jurídica o del derecho a la tutela judicial efectiva constitucionalmente garantizada.

2. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN

2.1 Consideraciones generales

Las nuevas técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas constituyen hoy en día un basamento insoslayable de comunicación hasta el punto que asistimos a la llamada “sociedad de la información”. Dichos mecanismos de comunicación presentan insuperables ventajas como la transmisión en tiempo récord de voz, imagen, sonido y texto a distancias insospechadas. Hasta tal extremo llegan dichos avances que hoy en día constituye una verdadera disciplina la materia de comercio electrónico entre particulares ⁴⁹⁴.

La Administración Pública, y más en concreto la Administración Tributaria, no debe y no puede mantenerse al margen de tales ventajas, sino que por el contrario, pensando en una mejora de sus servicios y procedimientos, se ve obligada a valerse de ellas y mejorar las relaciones con los obligados tributarios en los procesos de tal

⁴⁹⁴ DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO han puesto de relieve los diferentes servicios que ofrece la AEAT a través de internet: “En la actualidad, tales servicios son, entre otros, los siguientes: presentación de declaraciones tributarias telemáticas; presentación de recursos; acceso a las últimas modificaciones normativas en materia tributaria; acceso a las contestaciones a las consultas tributarias escritas emitidas básicamente por la Dirección General de Tributos; conocimiento de los criterios interpretativos de la Agencia Tributaria contenidos en el Programa Informa; consulta de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central; consulta del estado de tramitación de las devoluciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; solicitud o impresión de etiquetas fiscales; obtención de certificaciones tributarias electrónicas y comprobación de la expedición de las mismas; solicitud, obtención o rectificación de datos fiscales del IRPF; solicitud del cobro anticipado de la deducción por maternidad del IRPF; obtención de modelos de declaraciones, de otros documentos tributarios y de formularios; descarga de programas de ayuda para la confección de declaraciones; así como la confirmación del borrador de declaración del IRPF o bien su rectificación”.

Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R. “Principales aplicaciones de internet en la Administración Tributaria”, *Revista de Información Fiscal*, nº 65, 2.004, pp.59-101.

carácter⁴⁹⁵. Pero dichos avances no deben ser alcanzados mediante el menoscabo de derechos y garantías de los ciudadanos exigidos por el principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva, aun cuando se persiga favorecer el desarrollo del principio de eficacia de las Administraciones Públicas.

Para minimizar los posibles efectos desfavorables de este tipo de medios se crean marcos legales tendentes fundamentalmente a provocar confianza en los administrados respecto al uso de las nuevas tecnologías. En el ámbito comunitario podemos destacar la Directiva del Parlamento europeo y del Consejo de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica. La directiva pretende como finalidad primordial constituir un marco jurídico de confianza en el cual, el destinatario de la transmisión pueda conocer fidedignamente el origen exacto de la información y su integridad⁴⁹⁶. Aunque la directiva está pensada básicamente para el establecimiento de comunicaciones entre particulares, el artículo 3.4 posibilita que los estados miembros puedan admitir el uso de firmas electrónicas en el sector público, bajo reserva de exigencias suplementarias. GARCÍA CALVENTE justifica las cautelas adoptadas por la directiva que comentamos del siguiente modo: "la cautela a este precepto es totalmente lógica, sobre todo si tenemos en cuenta que cuando una de las partes de la relación es una Administración Pública aparecen una serie de elementos que requieren una regulación distinta. La Administración goza de una situación privilegiada que requiere la simultánea garantía de una serie de derechos para el administrado"⁴⁹⁷.

Las funciones que viene a desempeñar esta directiva son de diverso orden:

⁴⁹⁵ DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO han puesto de relieve la aplicación de las nuevas tecnologías al ámbito de la colaboración social recogido por el art.92 LGT del modo que sigue: "Entre los supuestos de colaboración social contemplados en el art.92.3 LGT en los que se puede materializar el empleo de estas técnicas y medios, cabe destacar los siguientes: asistencia en la realización, presentación y remisión de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones (letras d y e, respectivamente); información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, así como la solicitud y obtención de certificados tributarios (letras g y h, respectivamente)".

Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R. "Principales aplicaciones...", op.cit.

⁴⁹⁶ Vid. AAVV, *Firma digital y Administraciones Públicas*, INAP, Madrid, 2.003;

AAVV, *La liberación de las telecomunicaciones en España*, Ministerio de Obras Públicas, Transporte y Medioambiente, Madrid, 1.993.

⁴⁹⁷ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.142.

-En primer lugar, intenta hallar reconocimiento internacional de la firma electrónica y de los servicios de certificación de firma electrónica.

-En segundo lugar, pretende constituirse en norma marco de armonización de las diferentes iniciativas legislativas de los Estados miembros. En este sentido, destaca el art.5.1 de la citada directiva, precepto que confirma el valor jurídico de la firma electrónica equiparándolo al de la firma manuscrita y, por ello, considerando el documento signado electrónicamente en prueba válida en un procedimiento. El contenido de la directiva europea ha sido recogido a nivel nacional por la Ley 59/2.003 de 9 de diciembre reguladora de la firma electrónica.

Tras la celebración de un Consejo Europeo Extraordinario en Lisboa en marzo de 2.000, los países miembros de la Unión Europea han adquirido una serie de compromisos en torno a la incorporación de las nuevas tecnologías en el marco de actuación de las administraciones públicas. Uno de estos compromisos se ha visto materializado en nuestro país a través del Decreto 85/2.002, de 23 de mayo, por el que se regulan los sistemas de evaluación de la calidad de los servicios públicos y aprueba los Criterios de Calidad de la Actuación Administrativa. A este respecto, nos parece interesante transcribir un fragmento de la normativa indicada, puesto que estimamos que deja traslucir los parámetros fundamentales a seguir en la regulación jurídico-positiva de las nuevas tecnologías:

“1. La Comunidad de Madrid, a través de la Dirección General de Calidad de los Servicios y Atención al Ciudadano y del Organismo Autónomo Informática y Comunicaciones de la Comunidad de Madrid, adoptará las medidas necesarias al objeto de que todos sus procedimientos administrativos susceptibles de iniciarse a instancia de parte se puedan tramitar a través del Sistema para la Tramitación Telemática de Procedimientos de la Comunidad de Madrid.

2. La regulación de los nuevos procedimientos administrativos incluirá los elementos necesarios para su tramitación telemática, preverá la utilización de la firma electrónica como forma de identificación de los ciudadanos, así como las condiciones adicionales que se considere necesario que deban aportarse por la especialidad del procedimiento o, en su caso, la justificación por la que no pueda realizarse dicha tramitación telemática”.

El reconocimiento de las nuevas tecnologías y la intención de su recepción normativa se hacen patentes cuando el decreto admite abiertamente el fax y el correo electrónico como mecanismos de comunicación en la Administración Pública de la Comunidad de Madrid, haciéndolo en los siguientes términos:

“En la tramitación de los procedimientos las comunicaciones entre órganos administrativos de la Comunidad de Madrid se realizarán, preferentemente, a través del sistema de correo electrónico homologado para esta Administración o por fax. A tal fin cada centro directivo comunicará el número de fax y dirección de correo electrónico que utilizará para recibir comunicaciones del resto de centros directivos. A efectos de cómputo de plazos, se considerará como fecha de entrada en el órgano destinatario –la asignada por el sistema de correo electrónico o por el fax como fecha de recepción del documento”.

El decreto fomenta como medio preferente de comunicación el correo electrónico, pero sólo y exclusivamente entre centros directivos pertenecientes a diferentes administraciones públicas. Es obvio que, en estos momentos, parecía demasiado precipitado transferir los avances tecnológicos a las relaciones entre la Administración y los ciudadanos. Las cautelas se basaban fundamentalmente en la falta de confianza de los administrados en las nuevas tecnologías y en los escuetos sistemas de aseguramiento de la integridad, confidencialidad y autenticación de las comunicaciones realizadas entre estos dos sujetos. Siguiendo con la necesidad de impulso informático, la iniciativa e-Europe 2002 se ha puesto en funcionamiento y mantiene entre sus objetivos: “La Administración en línea: acceso electrónico a los servicios públicos”, como parte de un plan para la informatización generalizada de todos los Estados miembros de la Comunidad Europea. Con ello, se pretende “una inmediata incorporación de las Administraciones Públicas a Internet; una conexión electrónica entre ciudadanos y Administraciones y entre Administraciones y empresas”, como recomendación expresa hecha por el Comité Económico y Social de la Unión Europea en su dictamen de 24 de enero de 2.001.

Las líneas básicas de desarrollo de las intenciones ya descritas se han reflejado en lo que se conoce como “Plan info 21”, aprobado por el consejo de Ministros el 23 de

diciembre de 1.999 y presentado por el presidente del Gobierno el 24 de enero de 2.001. Dicho plan de actuación se extendía hasta el 31 de diciembre de 2.003 y recogía varios aspectos. De un lado, el Gobierno consideraba de vital interés el acceso de todos los ciudadanos a las nuevas tecnologías en lo que se refiere a iniciación de procedimientos, gestión de los mismos e incluso pago de impuestos. Igualmente, era trascendente la necesidad de arbitrar sistemas de garantía y seguridad que mantuviesen un grado idóneo de confidencialidad e integridad de la información; y, por último, el plan manifestaba su intención de hacer patente el protagonismo de internet en España. Con este núcleo fundamental de perspectivas nace el portal único en internet o portal del ciudadano, que presenta como basamento de su existencia las nuevas tecnologías como cauce de comunicación entre la Administración y el ciudadano.

Tras la vigencia del plan info, surge otro documento bajo el rótulo de plan España, que centra su atención en tres puntos básicos:

-En primer lugar, manifiesta la intención de estructurar de forma eficaz y coherente la Administración electrónica.

-En segundo lugar, enfatiza la preeminencia de la información digital al constituir una de las ventajas más sobresalientes de los sistemas informáticos en internet en lo que se refiere a relaciones entre la Administración y el ciudadano. La complejidad de los términos y mecanismos de carácter jurídico son cada vez más abundantes y por ello se hace difícil la comprensión de las acciones requeridas por la Administración respecto de sus ciudadanos. El paradigma de este esquema abigarrado se muestra mediante el sistema tributario que utiliza conceptos técnico-jurídicos que deben ser manejados por los ciudadanos fundamentalmente desde la implantación del sistema de autoliquidación. Internet constituye en este sentido un instrumento de mejora de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, que en su página web facilita los programas de confección de autoliquidaciones de los diferentes tributos autoliquidados, expone el calendario del contribuyente y, en definitiva publica la información necesaria para la gestión tributaria por parte de los diferentes obligados.

-Por último, se pretende introducir las nuevas tecnologías en las escuelas y en las pymes.

La vigencia de este plan es de dos años. A partir del 2.006, los planeamientos informáticos se elaborarán con vigencia cuatrienal y en armonización con Europa. Como manifestación de la puesta en funcionamiento de las líneas de actuación del plan España, se aprueba mediante la ley 59/2.003 de 19 de diciembre -reguladora de la firma electrónica- el DNI digital que constituye una de las medidas de aseguramiento básicas en estas relaciones telemáticas. Con este mecanismo se refuerza evidentemente el principio de seguridad jurídica que se erige en basamento insoslayable de las comunicaciones públicas en general y en las notificaciones tributarias en particular. El DNI digital permitirá la identificación fidedigna de la persona que firma el documento electrónico, la autenticación que conllevará la vinculación de éste al contenido del documento identificado⁴⁹⁸. A este respecto, debemos recordar que en materia tributaria se exige por mandato de la normativa administrativa, como requisito fundamental de validez de las notificaciones tributarias, la “identificación del obligado tributario”, que en materia de práctica efectiva de la notificación deberá reflejarse convenientemente en función del medio notificadorio elegido⁴⁹⁹. En las notificaciones realizadas por correo electrónico, la identificación se efectuará mediante el DNI digital y la firma electrónica. En este orden de consideraciones, el art.15 de la citada ley regula el DNI digital en los términos siguientes:

“ 1. El documento nacional de identidad electrónico es el documento nacional de identidad que acredita electrónicamente la identidad personal de su titular y permite la firma electrónica de documentos.

2. Todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, reconocerán la eficacia del documento nacional de identidad electrónico para acreditar la identidad y los demás datos personales del titular que consten en el mismo, y para acreditar la identidad del firmante y la integridad de los documentos firmados con los dispositivos de firma electrónica en él incluidos”⁵⁰⁰.

⁴⁹⁸ Véase al respecto Gamero Casado, E. *Las notificaciones telemáticas*, editorial Bosch, 1ª edición, Barcelona, 2.005, p.123.

⁴⁹⁹ Vid. Davara Rodríguez, M. A. “El documento electrónico en la vigente Ley de Régimen Jurídico”, *Revista de Administración Pública*, nº 131, Centro de Estudios Constitucionales, 1.993, pp.455-491.

⁵⁰⁰ La preocupación por las consecuencias que el desarrollo de las nuevas tecnologías tiene en las relaciones de la Administración con los ciudadanos se ha generalizado en todos los países en los últimos

La profesora GARCÍA CALVENTE concluye al respecto que en el texto “se determina la existencia de una dirección de correo electrónico en los servicios y organismos integrados en la Administración directa e indirecta del Estado, y se regula el valor a atribuir a la correspondencia transmitida por vía electrónica”. Podemos destacar la siguiente afirmación: “Assumenm, neste campo, particular relevância as formas de comunicação por via electrónica, que importa generalizar no Administração Públicas, como forma de facilitação do diálogo com os administrados e como factor potenciador de eficácia da maquina administrativa”⁵⁰¹.

De nuevo en nuestro país, y constituyendo sólo una muestra del desarrollo normativo en esta materia, la Orden del Ministerio de Administraciones Públicas de 14 de abril de 1.999, por la que se establecen criterios para la emisión de la comunicación a los interesados prevista en el artículo 42.4 de la LRJPAC, indica en el punto Tercero.2 lo siguiente:

“La comunicación se remitirá al lugar que el interesado haya indicado en su solicitud a los efectos de recibir notificaciones y, preferentemente, por el medio señalado en la misma”.

Se está refiriendo a los supuestos en los que el procedimiento ha sido iniciado a instancia de parte, dejando fuera de cobertura jurídica la solución legal adoptada cuando se trata de procedimientos iniciados de oficio.

Por ello, es una constante que en la normativa de las notificaciones telemáticas se deje a elección del administrado la calificación de este medio como preferente en sus comunicaciones con la administración o, por el contrario, su rechazo. En este sentido, afirma GARCÍA CALVENTE:

“La ratio de la limitación descrita es clara. Se trata de asegurar que la utilización de estos medios por parte de la Administración no vaya por delante de las posibilidades reales de los ciudadanos. Una notificación realizada a través del servicio de correos no requiere, en principio, una predisposición o preparación especial del destinatario⁵⁰². Sin

años. Un claro ejemplo de este fenómeno lo encontramos en la Resolução do Conselho de Ministros de Portugal, nº 60/98 (Quarta-feria, 6 de maio de 1.998, nº 104/98).

⁵⁰¹ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.141.

⁵⁰² Para GAMERO CASADO, “la expresa decantación por este medio de notificación beneficia en tal caso a la Administración, por la presunción de que el ciudadano acepta los riesgos que entraña el

embargo una notificación telemática requiere, además de la posibilidad de acceder fácilmente a un equipo informático conectado a la red, ciertos conocimientos para su correcta utilización, etc. Así, aunque es evidente que el Derecho no debe ser ajeno a la existencia de estos medios, no es menos cierto que las medidas que se vayan adoptando deben suponer un beneficio para el conjunto de la sociedad, y no un perjuicio⁵⁰³.

Siguiendo con la regulación de las nuevas tecnologías como vehículo de comunicación en la normativa española, cabe subrayar el RD 772/1.999 de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado. Esta regulación presenta un contenido parecido a la normativa anteriormente comentada, si bien alcanza una mayor amplitud.

2.2 El sistema tributario y la utilización de nuevas tecnologías

El protagonismo de las nuevas tecnologías en nuestro país se ha visto recientemente favorecido por la aprobación de la nueva LGT de 2.003. Antes de dicha normativa, el único punto de referencia era el art.45 de la LRJPAC. Como se ha puesto de manifiesto, ya desde la aprobación de la LRJPAC en 1.992, el deseo de las Administraciones Públicas por adaptar sus procedimientos a las nuevas tecnologías se hacía patente. Podemos afirmar que es esta norma la que deja claro en su exposición de motivos la imposibilidad de seguir administrando exclusivamente con los medios tradicionales: “las técnicas burocráticas formalistas, supuestamente garantistas, han caducado, por más que a algunos les parezcan inamovibles, y la Ley se abre decididamente a la tecnificación y modernización de la actuación administrativa en su vertiente de producción jurídica y a la adaptación permanente al ritmo de las innovaciones tecnológicas”. Sin embargo, en lo que se refiere al ámbito tributario, la Ley vigente en aquel momento (LGT de 1.963) no era campo fértil para el abono de sistemas electrónicos, informáticos o telemáticos por su antigüedad y anquilosamiento.

intercambio electrónico, robusteciendo la validez del trámite de acuerdo con el principio general de *non venire contra factum proprio*, esto es, que nadie pueda alegar un vicio provocado por sí mismo, art.110.3 LRJPAC, de tal manera que en el caso de aportarse en el expediente un mínimo de indicios de la práctica del trámite del envío del mensaje, recaería sobre el interesado el *onus probandi* de forjar en el juzgador la convicción de no haber recibido la notificación”. Gamero Casado, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.220.

⁵⁰³ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.147.

La intención del Legislador tributario de adaptar la Administración a las nuevas tecnologías queda reflejada en la nueva LGT *ab initio*. Así, la Exposición de Motivos de la Ley 58/2.003 se ha expresado en los siguientes términos:

“De acuerdo con lo señalado, los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria”.

Ya en el cuerpo de la Ley, el art.96 regula de forma expresa las líneas básicas para la utilización de nuevos medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el marco de las relaciones entre el contribuyente y la administración tributaria. Nos parece interesante reproducir los términos exactos en los que se pronuncia tal precepto:

“1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

4. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.

5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable”.

Como puede observarse, el precepto transcrito se expresa en términos flexibles: la Administración promoverá... Dichas expresiones reflejan, a nuestro juicio, la imposibilidad de implantar con carácter impositivo las técnicas informáticas, electrónicas o telemáticas en el seno de las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Esta imposibilidad práctica se debe a que persiste la desconfianza por parte de los contribuyentes en dichas técnicas y la insuficiencia de mecanismos de aseguramiento de la información comunicada o transmitida por las mismas.

Igualmente, el precepto pone de manifiesto la necesidad de identificación de los órganos que directa o indirectamente van a utilizar las técnicas de esta clase para relacionarse con los contribuyentes. La exigencia de tal identificación tiene como última finalidad la posible derivación de responsabilidad respecto de estos órganos. Finalmente y de nuevo con intención garantista, el Legislador admite la validez de los documentos expedidos mediante técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas, y los equipara a los documentos originales siempre que se acredite su autenticación, integridad y confidencialidad. Estos conceptos son definidos en la normativa sobre firma electrónica como mecanismos de defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Los objetivos mencionados en el art.96 LGT se han trasvasado directamente con la utilización de las nuevas tecnologías en los diferentes procedimientos tributarios. Como afirma el informe para la elaboración de la LGT “en definitiva, se trata de

digitalizar los derechos y obligaciones de los ciudadanos, como obligados tributarios, enmarcando esta acción en los veinte derechos reconocidos por la Ley General Tributaria, en los que se recogen todas las obligaciones de la Administración al respecto y donde de forma explícita y como hilo conductor de la citada Ley, los sistemas y tecnologías de la información y comunicación son el soporte y el motor de cambio de una Administración que posibilita la utilización de las nuevas tecnologías y moderniza los procedimientos tributarios con objeto de respetar un mandato constitucional: el deber de contribuir”. Y, añadimos nosotros, aunque pueda resultar reiterativo, el respeto del deber de contribuir mediante técnicas de este tipo no puede perder de vista los derechos y garantías del contribuyente reconducibles a los principios de seguridad jurídica y al derecho a la tutela judicial efectiva. Esta línea es la que adopta el informe:

“De esta forma, se hace patente la necesidad de contribuir a la elaboración de teoría crítica respecto de las estrategias digitales públicas. Cobra especial interés para la Administración Tributaria de Andalucía respetar los grandes principios de la Ley General Tributaria, en el marco de su estrategia digital tributaria, basada en la calidad de la atención digital y en la ética pública digital, entendida como proceso organizativo mediante el cual la Administración Pública Tributaria en Andalucía incorpora a sus funciones corporativas los sistemas y las tecnologías digitales de la información y comunicación, como escenario y motor de su cambio y como modelo de integración tecnológica orientada al ciudadano contribuyente, haciéndola operativa mediante su paradigma, objetivos y proyectos, sobre la base de que los ciudadanos son el centro de la misma, su suelo firme constitucional, en términos de equidad y empoderamiento compartido”.

A nuestro juicio, el fragmento del Informe de adaptación de la LGT a la Comunidad Autónoma de Andalucía transcrito revela la clave en torno a la cual debe girar la construcción jurídico-positiva del entramado electrónico que se pergeñe para potenciar una mayor eficacia en las relaciones entre Administración y Ciudadano. Los conceptos de calidad, ética y equidad deben quedar garantizados en todos y cada uno de los sistemas que la Administración ponga al servicio de los ciudadanos con la intención de maximizar la efectividad de sus relaciones. Como desarrollaremos más adelante, las comunicaciones entre la administración tributaria y el obligado tributario deben, al igual que cualquier tipo de transmisión de información pública, cumplimentar una serie de

requisitos encaminados a la protección de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Los conceptos de autenticidad, integridad, confidencialidad y no repudio deben estar presentes en toda notificación realizada mediante técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas. El respeto de estos conceptos potenciará la salvaguarda del principio de seguridad jurídica y del derecho a la tutela judicial efectiva, entendido este último como la inadmisión constitucional de situaciones de indefensión.

En este sentido, la actual LGT conmina a la Administración Tributaria a tomar las medidas necesarias para proteger los conceptos ya apuntados en numerosas situaciones jurídico-tributarias. Al respecto, destacan los siguientes preceptos: 29 (obligaciones tributarias formales), 46 (representación voluntaria), 60 (formas de pago), 86 (publicaciones), 87 (comunicaciones y actuaciones de información), 92 (colaboración social), 95 (carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria), 98 (iniciación de los procedimientos tributarios), 112 (notificación por comparecencia), 142 (facultades de la inspección de los tributos), 146 (Medidas cautelares en el procedimiento de inspección), 151 (lugar de las actuaciones inspectoras), 179 (principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias), 200 (infracción tributaria por incumplir obligaciones), 203 (infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria), disposición adicional quinta (declaraciones censales) y decimosexta (utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas), disposición final décima (desarrollo normativo de actuaciones y procedimientos por medios electrónicos, informáticos y telemáticos y relativos a medios de autenticación) y, sobre todo, el artículo 96 (utilización de tecnologías informáticas y telemáticas) como declaración programática y de principios sobre el uso de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

2.3 Notificaciones practicadas por correo electrónico

Según la Directiva 2.002/58/CE del Parlamento europeo y la Directiva sobre la privacidad y las comunicaciones electrónicas de 12 de julio de 2.002 del Consejo - relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el

sector de las comunicaciones electrónicas-, podemos entender por correo electrónico: “Todo mensaje de texto, voz, sonido o imagen enviado a través de una red de comunicaciones pública que pueda almacenarse en la red o en el equipo terminal del receptor hasta que éste acceda al mismo”.

Una vez analizados los diferentes medios existentes para llevar a cabo la práctica material de una notificación, resta ahora plantearnos la cuestión sobre la idoneidad o no de la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos para hacer llegar un acto administrativo-tributario al obligado tributario correspondiente. Por ello, la finalidad del presente apartado debe centrarse prioritariamente en averiguar las posibilidades de verificación de los requisitos exigidos por la LRJPAC en su art.59.1 respecto de la práctica efectiva de la notificación en las comunicaciones realizadas mediante el sistema de correo electrónico. La recepción del acto, la fecha de la misma y la identidad de la persona que recibe son aspectos insoslayables para alcanzar la finalidad principal de una notificación y que, por ello, deben verificarse asimismo en los medios arbitrados por las nuevas técnicas electrónicas, informáticas o telemáticas. Para DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO, la aplicación de las nuevas tecnologías a las notificaciones tributarias “permite su utilización como medios idóneos para practicar las notificaciones, por la rapidez que suponen en la comunicación entre ambas partes. Sin duda alguna, los medios telemáticos, en comparación con el resto de medios de notificación, facilitan y agilizan la práctica de las notificaciones, de forma que no sólo dotan de mayor eficacia el funcionamiento de la Administración y la comunicación con el obligado tributario, sino que también permiten un mayor control administrativo en la práctica de las notificaciones. Pues, no hay que olvidar que son muchos los actos a notificar a numerosos obligados tributarios en un sistema de gestión en masa, y en poco tiempo”⁵⁰⁴.

Para el profesor ORÓN MORATAL, la notificación por correo electrónico o notificación telemática “es uno de los primeros supuestos en los que la vía telemática no sólo conduce a la Administración tributaria, sino que se dirige también al ciudadano, permitiendo que sea realmente bidireccional, esto es, que la Administración no sea sólo

⁵⁰⁴ Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R. ”Principales aplicaciones...”, op.cit.

receptora, sino también emisora, de modo que pueda haber una comunicación interactiva con efectos jurídicos y no sólo unidireccional”.⁵⁰⁵

Son varios los pronunciamientos doctrinales que se posicionan a favor de este sistema como método eficaz de comunicaciones públicas. Así, han manifestado FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y del CASTILLO VÁZQUEZ : “el sistema de mensajería electrónica elaborado en el marco de las normas X.400, aporta al panorama actual mecanismos de alta fiabilidad para la actividad que haya de desarrollar la Administración en sus relaciones con los ciudadanos. La adopción de estas normas no sólo permite la constancia automática de que el mensaje ha sido depositado en el buzón de destino, sino además del momento en que dicho mensaje ha sido abierto. Y para ello, remite las correspondientes notificaciones de entrega y acuses de recibo, que serán incorporadas al expediente administrativo como prueba válida de la práctica de la notificación”⁵⁰⁶.

La aceptación por la notificación mediante correo electrónico no es sólo una opción apoyada por la doctrina científica, sino que recientemente ha sido acogida por textos normativos como puede ser el apartado tercero del artículo 29 de la Ley 17/2.001, de 7 de diciembre, de Marcas:

“Cuando el interesado así lo solicite, las notificaciones se realizarán mediante correo electrónico (...)”.

Por su parte y en el mismo sentido, también el art.5 de la Ley 60/2.003, de 23 de diciembre, de Arbitraje, expone:

“(…) válida la notificación o comunicación realizada por telex, fax u otro medio de telecomunicación electrónico, telemático o de otra clase semejante que permitan el envío y la recepción de escritos y documentos dejando constancia de su remisión y recepción y que hayan sido designados por el interesado (...)”.

⁵⁰⁵ Orón Moratal, G. “La información con trascendencia tributaria y las notificaciones ante las nuevas tecnologías”, *Revista Fiscal*, nº 83, 2.003, pp.13-21.

⁵⁰⁶ Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual de las notificaciones...*, op.cit. p.436.

La intención del Legislador de proteger los derechos y garantías de los ciudadanos mediante la exigencia de requisitos de constancia material de la práctica de las notificaciones por medios electrónicos viene siendo ya una constante desde hace algunos años. En este sentido, el Real Decreto-Ley 11/1.986 de 14 de mayo de Medidas Urgentes Administrativas, Financieras, Fiscales y Laborales admite en su art.4 que las comunicaciones por parte de la Administración puedan realizarse por vía telegráfica, télex, o cualquier otra de la que quede constancia por escrito, siempre que ofrezcan garantías de autenticidad. Fue el Real Decreto 263/1.996 de 16 de febrero el que acogió y reguló de forma expresa la posibilidad de notificar por medios electrónicos informáticos o telemáticos.

El Real Decreto citado se aprobó como norma de desarrollo del art.45.2 de la LRJPAC, precepto que abogaba por la utilización de medios técnicos en las relaciones entre los ciudadanos y la Administración Pública. La normativa fue dictada para ser aplicada al ámbito de la Administración General del Estado, pero su disposición adicional especifica su extensión a la Administración Tributaria, constituyéndose de este modo en apoyo para la confección del art.96 LGT ⁵⁰⁷.

Analizando su contenido específico, el RD exigía para que las notificaciones realizadas por medios electrónicos, informáticos o telemáticos fueran válidas una serie de requisitos:

-En primer lugar, debe dejarse constancia de la transmisión y de la recepción de sus fechas y del contenido íntegro de las comunicaciones.

-En segundo lugar, debe identificarse fidedignamente al remitente y al destinatario de la comunicación.

-En tercer lugar, en los supuestos de notificaciones y comunicaciones dirigidas a los particulares, éstos han debido señalar previamente el soporte, medio o aplicación como preferente para sus comunicaciones con la Administración General del Estado en

⁵⁰⁷ En desarrollo del art.96 LGT se dicta la ORDEN EHA/3636/2005, de 11 de noviembre, por la que se crea el registro telemático del Ministerio de Economía y Hacienda.

cualquier momento de la iniciación o tramitación del procedimiento o del desarrollo de la actuación administrativa.

Por su parte, la resolución de 23 de junio de 1.995 del Departamento de Recaudación de la AEAT estableció el procedimiento para realización centralizada del embargo de dinero en cuentas abiertas, de donde se extrae la resolución de 14 de diciembre de 2.000 de la Dirección General de la AEAT que regula el procedimiento para realizar por medios telemáticos el embargo de dinero, estableciendo la comunicación vía teleproceso como forma de comunicación entre la Administración y las entidades colaboradoras.

Siguiendo con la enumeración de la normativa tributaria que acepta este medio de notificación, destacamos ahora la orden de 22 de marzo de 1.996, en la que se indica:

“La presente Orden desarrolla el régimen jurídico aplicable a los sistemas de facturación por medios telemáticos, definiendo el marco jurídico de las obligaciones formales y materiales en todos los sujetos que intervienen en el mismo, sustituyendo las facturas en soporte papel por facturas electrónicas que deberán conservarse en soportes magnéticos u ópticos de acuerdo con las especificaciones contenidas en la presente Orden”.

A partir de este momento, el Ministerio de Economía y Hacienda comenzará una prolija actividad reguladora tendente a estructurar un marco jurídico encaminado a albergar las nuevas tecnologías en el seno de la Administración Tributaria. Así, por ejemplo, en 1.999, el Ministerio de Economía y Hacienda dicta una Orden de 13 de abril, por la que establece las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Posteriormente, dicta otra Orden, la de 24 de abril de 2.000 en la misma línea.

De gran importancia resulta la Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 3 de mayo de 2.000, sobre expedición por medios telemáticos de certificaciones de estar al corriente en el cumplimiento de obligaciones tributarias u otras circunstancias de carácter tributario. Esta Resolución se centra en las certificaciones expedidas por la Agencia Tributaria previa solicitud del interesado, por

ser necesaria su aportación para iniciar o continuar un determinado y concreto procedimiento administrativo, dejando, no obstante, abierta la puerta a una posible expedición telemática de otras certificaciones tributarias que, sin venir exigidas directamente por las normas procedimentales, resultan precisas para la adecuada gestión del sistema tributario estatal y aduanero. En este orden de consideraciones, dicha resolución expone:

“(…) la certificación tributaria electrónica reúne las características precisas para gozar de la validez propia de los actos administrativos. Ahora bien, mientras no se logre la plena tramitación telemática de los procedimientos administrativos su eficacia práctica depende en gran medida de que el ordenamiento jurídico reconozca los mismos efectos a la certificación administrativa expedida en soporte papel por el órgano competente y al documento impreso en el que se exprese el contenido propio de dicha certificación donde se sustituya la firma manuscrita por un código seguro de verificación, generado electrónicamente, que permita acceder a la certificación electrónica archivada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y proceder a su cotejo”.

Por su parte, el art.105.3 de la LGT de 1.963 permitía la práctica de las notificaciones por cualquier medio que posibilitase tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado. Además, el artículo 21 de la Ley de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, de 20 de diciembre de 2.001, introdujo un segundo párrafo al apartado 3 del artículo 105 de la LGT:

“La Administración Tributaria establecerá los requisitos para la práctica de las notificaciones mediante el empleo y utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos”.

Igualmente, se añadió un nuevo apartado (el octavo) en el mismo artículo, cuya redacción es la siguiente:

“La notificación podrá practicarse, siempre que sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria y a solicitud del interesado, en un

apartado postal o en una dirección de correo electrónico. En estos casos, la notificación se entenderá efectuada a todos los efectos legales en el momento de su recepción o, en su defecto, transcurridos diez días naturales desde que el acto notificado quede a disposición del destinatario- debiendo constar la fecha de la puesta a disposición del contenido del acto notificado y, en su caso, la fecha de la recepción por el interesado”.

Acerca de esta normativa se ha pronunciado un sector doctrinal, dejando ver que en este supuesto el Legislador opta por el criterio de la cognición del mensaje en detrimento del criterio de la recepción, que es el que hasta ahora ha regido en materia de notificaciones. Sin embargo, la mencionada tendencia admite que dicho criterio se diluye al regular la eficacia de la notificación, transcurridos 10 días desde su recepción sin apertura del mensaje⁵⁰⁸.

Las líneas básicas de la normativa que aportamos se reflejarían más tarde en los preceptos de la nueva LGT, como ya se ha expuesto. Por ello, dos son las conclusiones que podemos extraer hasta este momento: las notificaciones practicadas por medios electrónicos, informáticos o telemáticos son admitidas en nuestro ordenamiento jurídico para realizar comunicaciones entre la Administración y los administrados; pero este modo de notificación debe ser aceptado expresamente por el destinatario. A este respecto, la Ley Orgánica 15/1.999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, clarifica y define lo que ha de entenderse por consentimiento en lo que se refiere a técnicas informáticas, electrónicas y telemáticas del siguiente modo en el art.3h:

“Toda manifestación de voluntad, libre, inequívoca, específica e informada, mediante la que el interesado consienta el tratamiento de datos personales que le conciernen”.

Las innovaciones tecnológicas constituyen un avance en lo que se refiere a la eficacia de las relaciones entre la Administración y los destinatarios de sus actos y resoluciones. Este progreso no puede lograrse mediante un detrimento de las garantías que deben rodear a toda práctica efectiva de una notificación, esto es, debe identificarse

⁵⁰⁸ Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R. “Principales aplicaciones...”, op.cit. p.273.

a la persona receptora, la fecha de la recepción y la identidad. De no cumplimentarse estos requisitos, se rompería el equilibrio entre la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de eficacia de las Administraciones Públicas, ponderación que a lo largo de estas páginas pretendemos subrayar.

2.4 Algunos Aspectos concretos del régimen jurídico de las notificaciones practicadas por correo electrónico

2.4.1. Elementos subjetivos de las notificaciones realizadas por correo electrónico

En el arranque de la presente investigación analizábamos las diferentes posiciones que se hallaban bajo la rúbrica de sujeto activo de las notificaciones. En lo que atañe a las notificaciones practicadas mediante correo electrónico, las diferentes posiciones activas confluyen en un solo y único sujeto, aspecto que imprime al mecanismo notificador celeridad en la transmisión, por lo que, ya desde el inicio, encontramos una gran ventaja en dicho medio. En este sentido se ha manifestado FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y del CASTILLO VÁZQUEZ : “En efecto, si con los medios tradicionales el emisor, el transmisor y el realizador material de la notificación reparten sus cometidos entre distintos individuos y en las notificaciones practicadas por correo electrónico es más fácil que las tres funciones coincidan en un único sujeto, con la consiguiente agilidad y economía en la fase de práctica material de las notificaciones. Todo ello, naturalmente, sin perjuicio de la intervención del fedatario público o agente de certificación, que tiene encomendada la prestación de los servicios técnicos”⁵⁰⁹.

La celeridad o economía en la transmisión no es suficiente para admitir el correo electrónico como medio idóneo para notificar en el ámbito tributario. En esta línea, y sin abandonar la posición activa de las notificaciones por medio de correo electrónico, en relación con las condiciones que ha de reunir el órgano, organismo o entidad habilitada para la prestación del servicio de dirección electrónica única, el apartado octavo de la Orden PRE/1551/2.003, de 10 de junio, se expresa en los siguientes términos⁵¹⁰:

⁵⁰⁹ Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual de las notificaciones...*, op.cit. p.461.

⁵¹⁰ GAMERO CASADO ha afirmado que “aunque el artículo 59.3 LRJPAC quiere reconocerse cierto carácter general y parece resultar aplicable a cualquier medio de notificación, en realidad su ámbito

“1. El órgano, organismo o entidad habilitada para la prestación del servicio de dirección electrónica única deberá poner los medios técnicos para desarrollar las siguientes funciones:

- a) Crear y mantener el directorio de direcciones electrónicas únicas.
- b) Almacenar y custodiar las notificaciones en la dirección electrónica única.
- c) Gestionar los acuses de recibo de los interesados y de los órganos u organismos notificadores.
- d) Mantener el registro de eventos de las notificaciones, el cual tendrá, al menos la dirección electrónica, la traza de la fecha y la hora de recepción de la notificación en la dirección electrónica única y del interesado a la notificación y la descripción del contenido de la notificación.
- e) Establecer las medidas organizativas y técnicas para que la disponibilidad del servicio sea de 7 días a la semana y 24 horas al día.

2. Podrán añadirse otras funciones de mejora del servicio y complementarias de las expresadas, como es el caso de aviso de puesta a disposición de los interesados de las notificaciones”.

Asimismo, y de acuerdo con el punto 5 del apartado noveno de la citada Orden:

“El prestador del servicio de dirección electrónica única deberá remitir al órgano u organismo notificador por cada notificación telemática:

- a) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que recibe la notificación enviada por el órgano u organismo notificador.
- b) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que se produce la recepción de la notificación en la dirección electrónica única asignada al interesado.
- c) Certificación electrónica en la que conste la fecha y hora en la que se produce el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

objetivo se reduce a un determinado servicio de comunicación, la mensajería electrónica y excluye claramente otros como el fax y la telefonía vocal que también son medios telemáticos, pero todavía ineptos a efectos de notificación. En efecto, el texto exige que el ciudadano ofrezca una determinada dirección electrónica a la que dirigir la notificación y el término, dirección electrónica, sólo cobra sentido en relación con un determinado servicio de telecomunicación, la mensajería electrónica que puede utilizar diferentes redes según el soporte, conexión de aparatos por cable, por onda y la tecnología empleada, telefonía conmutada o básica...”. Gamero Casado, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.191.

d) Certificación electrónica de cualquier incidencia que se produzca en la práctica de lo dispuesto en los apartados anteriores”.

Los órganos de las Administraciones Públicas que deseen adoptar sistemas de este tipo como medio de comunicación deberán incluir asimismo medidas de seguridad y de carácter organizativo y técnico que garanticen dos aspectos absolutamente fundamentales en pro de la salvaguarda de los principios constitucionales que rigen en materia de notificaciones: la seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva.

Los órganos notificadores tienen entre sus numerosas funciones una que nos parece de excepcional importancia, puesto que constituye una prueba que acreditará la práctica material de la notificación y las vicisitudes que en torno a ella pueden surgir. La actividad de certificación es análoga en las notificaciones practicadas mediante correo electrónico al acuse de recibo y la libreta de cartería en las notificaciones por correo certificado. Por ello, conviene traer aquí los comentarios que se vertieron respecto de esta materia en el lugar oportuno de la presente investigación⁵¹¹. Otra cuestión que puede plantearse es la relativa a la persona receptora. La notificación electrónica es enviada por el órgano correspondiente de la Administración a una dirección concreta que, puede ser utilizada por diferentes usuarios: todos los miembros de una unidad familiar, en el hipotético caso que el destinatario de la notificación no haya protegido convenientemente sus claves. La normativa actual establece que el mensaje ha sido recibido y, por ello, la notificación se entiende realizada a todos los efectos una vez que se produzca el acceso al mensaje concreto. Desde este momento la notificación se entiende producida válidamente con independencia de que haya sido visualizada por su verdadero destinatario o por otra persona, y con independencia también de que el tercero que accede al mensaje haya puesto esta circunstancia en conocimiento del verdadero interesado o, por el contrario, debido a un olvido o a situaciones de imprudencia, el mensaje nunca llegue a ser conocido por el interesado o su representante⁵¹².

⁵¹¹ GAMERO CASADO hace alusión directa a los medios probatorios generales y específicos en las notificaciones efectuadas por correo electrónico. Gamero Casado, E. *Notificaciones telemáticas...*, op.cit. p.114 y 119.

⁵¹² Puede consultarse la Resolución de 16 de febrero de 2.004, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula el registro y gestión de apoderamientos para la realización de trámites y actuaciones en materia tributaria por Internet.

El problema en torno al conocimiento de la notificación por su destinatario a través de un tercero receptor no se produce exclusivamente en materia de notificaciones electrónicas, sino que es una constante en lo que se refiere a notificaciones en general. Vimos con anterioridad cómo la única solución a las vicisitudes que emanan de las circunstancias expuestas parte de arbitrar mecanismos de prueba eficaces que, en el ámbito electrónico, serán aun más difíciles de construir, debido a las especialidades que rodean dicho mecanismo.

2.4.2 Elementos objetivos de las notificaciones practicadas por correo electrónico

En primer lugar, la normativa exige que se garantice la confidencialidad, esto es, el mensaje sólo podrá ser conocido por el destinatario del mismo, es decir, el interesado o su representante. El aseguramiento y salvaguarda de esta circunstancia por parte de las Administraciones Públicas constituye la base de la confianza en este instrumento de comunicación pública. Dicha confidencialidad se conseguirá mediante sistemas de encriptación o codificación que se construyen en torno al mensaje, y cuyo fiel reflejo es la firma electrónica. Los mensajes encriptados o cifrados sólo serán descodificados por sus destinatarios mediante una clave que exclusivamente conocen ellos y que identifica a la persona destinataria de la notificación mediante correo electrónico -claves asimétricas pública y privada-.

Otro elemento que debe verificarse es que la información que se transmita debe llegar al destinatario en su integridad, sin modificaciones al respecto. Lo que al fin y al cabo se está exigiendo es que la notificación por correo electrónico dé traslado del texto íntegro del acto o, en palabras de la normativa tributaria, de los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria y de impugnación. La pregunta surge de inmediato: a efectos jurídicos y de impugnabilidad es preciso saber si el error en la consignación de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria o su no constancia han surgido desde el inicio, es decir, si el acto de liquidación fue dictado erróneamente o con

ausencia de elementos exigidos por la regulación jurídica, o si, por el contrario, el acto nació completo, pero fue objeto de error o ausencia sobrevenida como consecuencia fundamentalmente de las técnicas informáticas utilizadas (por ejemplo, debido a un error en el sistema, el mensaje es transmitido de forma parcial).

Estimamos que en aras del interés del contribuyente tal notificación debería ser calificada como defectuosa y, por ende, serían aplicadas las consecuencias jurídicas que al respecto vimos acerca de este tema. Ahondando en la cuestión, la propia LGT en su art.179 exime a los obligados tributarios de responsabilidad por considerar que han actuado con la diligencia debida, cuando la infracción que hayan cometido sea fruto de un error en los programas informáticos al uso. Así, el avance que las nuevas tecnologías han ocasionado en los diferentes procedimientos no puede acarrear la merma de derechos y garantías de los obligados tributarios.

En torno a la administración tributaria cabe plantear la duda acerca de la responsabilidad. Creemos que en este momento son válidas y oportunas las consideraciones vertidas en torno a la responsabilidad patrimonial y disciplinaria que puede recaer sobre la Administración Pública y sus funcionarios en virtud de la regulación contenida en la LRJPAC y aplicable a las notificaciones en materia tributaria por disposición del art.109 LGT.

La adaptación de los ciudadanos administrados a las nuevas tecnologías utilizadas por las Administraciones Públicas comienza por facilitar el acceso a los programas informáticos que sirven de base al sistema de notificación empleado. En este sentido, los diferentes entes públicos deberán poner a disposición de sus usuarios los programas informáticos utilizados para notificar, lo que permitirá, entre otras funciones, las de leer las notificaciones recibidas, verificar la autenticidad del órgano notificador y descifrar los escritos que al mismo se dirijan. Al respecto, resulta interesante resaltar el REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2.000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, cuyo art.173 aborda el tratamiento de la información y telecomunicaciones.

Dispone el precepto mencionado lo siguiente:

“A los efectos de aplicación de esta Ley, se entenderá:

a) Por equipos para el tratamiento de la información, las máquinas o conjuntos de máquinas y dispositivos, interconectados o no, capaces de realizar las operaciones necesarias para preparar la utilización de la información a fines determinados.

b) Por programa de ordenador, toda secuencia de instrucciones o indicaciones destinadas a ser utilizadas, directa o indirectamente, en un sistema informático para realizar una función o una tarea o para obtener un resultado determinado cualquiera que fuese su forma de expresión y fijación.

c) Por programación, el conjunto de tareas de concepción, análisis, escritura y prueba de programas, así como las labores de preparación precisas para la puesta en marcha de un servicio y la realización de cuantos trabajos se detallen en el correspondiente pliego de cláusulas particulares.

d) Por sistemas para el tratamiento de la información, los sistemas compuestos de equipos y programas capaces de realizar las funciones de entrada, proceso, almacenamiento, salida y control de la información, con el fin de llevar a cabo una secuencia de operaciones con datos.

e) Por equipos y sistemas de telecomunicaciones se entienden el conjunto de dispositivos que permiten la transferencia, transporte e intercambio de información conforme a determinadas reglas técnicas y a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos”⁵¹³.

Estos son, entre otros, los elementos que deben presentar la disponibilidad que se exige en la normativa ya que, de no ser así, la celeridad en la comunicación como finalidad primordial de la realización de notificaciones electrónicas corre el riesgo de verse mermada sustancialmente.

En definitiva, se trata de garantizar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.59.1 LRJPAC, circunstancia que en materia estrictamente telemática se convierte en el aseguramiento de la autenticidad, integridad y confidencialidad del mensaje transcrito.

⁵¹³ Carlón Ruiz, M. *Régimen jurídico de las telecomunicaciones: una perspectiva convergente en el Estado de las Autonomías*, La Ley, Madrid, 2.000.ssssssssss

2.4.3 Elementos de práctica material de las notificaciones electrónicas: el no repudio

Resulta sencillo imaginar situaciones al margen de las notificaciones realizadas por medios electrónicos en las que los interesados o sus destinatarios ingenian excusas para negar la práctica efectiva de la notificación. Estas maniobras elusivas de la recepción eficaz de la notificación pueden ser mucho más frecuentes en el campo de la informática, dado que el mensaje viaja por el ciberespacio con total libertad, y transmisor y destinatario están en lugares diferentes sin posibilidad de visualizarse físicamente.

Con la intención de evitar la negación de producción de efectos de una notificación correctamente practicada, se crea la figura jurídica del no repudio, cuyo origen se encuentra en el derecho americano. Mediante este mecanismo, las partes implicadas en la comunicación no podrán negar que han recibido el mensaje con todas las garantías, puesto que el emisor del mismo es la persona u órgano que lo ha creado, es decir, su autor. El receptor de la oferta, una vez aceptado el mensaje, no podrá rechazarlo. El efecto principal del no repudio –la imposibilidad de negación de la recepción material de la notificación- se consigue fundamentalmente mediante la firma electrónica, además de la validación que le confiere los agentes o fedatarios de certificación y los certificados propiamente dichos que se erigen en pieza probatoria clave en esta materia⁵¹⁴. Con esta intención, a través del artículo 81 de la Ley 66/1.997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se encomienda a la FNMT-RCM la producción de bienes y prestación de servicios relacionados con el ámbito oficial, comenzando a aplicar las nuevas tecnologías en el desarrollo de los sistemas de relación de los ciudadanos con las Administraciones Públicas, especialmente en lo que se refiere a la seguridad, validez y eficacia de la emisión y recepción de comunicaciones y documentos, en los siguientes términos:

“ 1. Sin perjuicio de las competencias atribuidas en la Ley a los órganos administrativos en materia de registro de solicitudes, escritos y comunicaciones, se faculta a la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT) para la prestación de los

⁵¹⁴ Vid. Gamero Casado, E. *Notificaciones...*, *op.cit.* p.221. *Cfr. también ibid.* p.206.

servicios técnicos y administrativos necesarios para garantizar la seguridad, validez y eficacia de la emisión y recepción de comunicaciones y documentos a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en las relaciones que se produzcan entre:

a) Los órganos de la Administración General del Estado entre sí o con los organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla, así como las de estos organismos entre sí.

b) Las personas físicas y jurídicas con la Administración General del Estado y los organismos públicos vinculados o dependientes de ella.

2. Asimismo, se habilita a la FNMT a prestar, en su caso, a las Comunidades Autónomas, las entidades locales y las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de ellas, los servicios a que se refiere el apartado anterior, en las relaciones que se produzcan a través de técnicas y medios EIT entre sí con la Administración General del Estado o con personas físicas y jurídicas; siempre que, previamente, se hayan formalizado los convenios o acuerdos procedentes.

3. El régimen jurídico de los servicios mencionados será el previsto en los artículos 38, 45 y 46 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en sus normas de desarrollo y en las demás leyes y disposiciones concordantes.

4. Los servicios a los que se refieren el número uno y, en su caso, el número dos de este artículo, se prestarán de conformidad con los requisitos técnicos que determine el Consejo Superior de Informática.

5. La FNMT, en colaboración con la entidad pública empresarial Correos y Telégrafos y de acuerdo con las disponibilidades presupuestarias, procurará la máxima extensión de la prestación de los servicios señalados para facilitar a los ciudadanos las relaciones a través de técnicas y medios EIT con la Administración General del Estado y, en su caso, con las restantes Administraciones. Para dicha extensión de los servicios,

se tendrán especialmente en consideración los órganos e instrumentos previstos en el artículo 38.4 de la Ley 30/1992.

6. El Gobierno, a propuesta conjunta de los Ministerios de Economía y Hacienda, Administraciones Públicas y Fomento, dictará, dentro del plazo de doce meses, las disposiciones precisas para la regulación de la prestación de servicios técnicos de seguridad en las comunicaciones de la Administración General del Estado y sus organismos públicos a través de técnicas y medios EIT. Asimismo, queda habilitado para modificar la normativa reguladora de la FNMT y de la entidad pública empresarial Correos y Telégrafo en lo que resulte necesario para la ejecución de lo dispuesto en los apartados uno, dos y cinco de este artículo”⁵¹⁵.

A este fin, el RD 1317/2.001, de 30 de noviembre, como antes hiciera el RD 1290/1.999, de 23 de julio, desarrolla el citado artículo 81 de la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en materia de prestación de servicios de seguridad, por la FNMT-RCM, en las comunicaciones a través de técnicas y medios EIT, con las Administraciones Públicas.

En este sentido, la jurisprudencia en Sentencia del TS de 2 de julio de 2.001 especifica lo siguiente: “(...) la FNMT se configura como un prestador de servicios de certificación en régimen de competencia que expide certificados de firma electrónica y que puede desempeñar otras funciones, siempre relacionadas con ella. Es decir, la FNMT desarrolla sus competencias en el ámbito de la seguridad e integridad de las comunicaciones electrónicas, garantizando con su intervención la procedencia de quien envía el documento electrónico, la integridad del contenido del documento y su confidencialidad. (...) el servicio que se presta trata de lograr que el emisor de la comunicación, llámese acto o documento, mediante la utilización de una clave privada que él solo conoce y que otorga la FNMT la encripte y la envíe al destinatario, el cual con una clave pública, asimétrica de la privada, cuya certificación expide la FNMT descrypte la comunicación y pueda acreditar la prestación o, en su caso, la recepción por el destinatario, de notificaciones, comunicaciones o documentación”.

⁵¹⁵ Esta información ha sido extraída de Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual de las notificaciones...*, op.cit. p.441.

En este momento de la digresión, conviene recurrir al art.59.3 LRJPAC, en cuanto que sintetiza los aspectos más relevantes del régimen jurídico de las notificaciones efectuadas mediante correo electrónico. De un lado, el Legislador intenta proteger al máximo los derechos y garantías de los administrados que pueden verse fácilmente afectados mediante la utilización de esta técnica, por lo que exige la conformidad y elección por parte del interesado del correo electrónico como medio de notificación. En segundo lugar, y siguiendo con la confección del régimen jurídico de este instrumento de comunicación, el momento de realización práctica efectiva de la notificación o momento de despliegue de efectos del documento notificadorio se producirá mediante el acceso del ciudadano a su dirección de correo electrónico.

Si transcurren diez días sin que el ciudadano haya accedido a su cuenta de correo, y la administración correspondiente tiene constancia mediante el oportuno acuse de recibo de la recepción de la notificación, se entiende practicada la misma a todos los efectos: el documento notificadorio además de ser válido es también eficaz. Esta circunstancia se producirá en todo caso siempre y cuando no se acredite por el administrado la imposibilidad de acceso a su correo por errores técnicos del sistema informático o telemático⁵¹⁶. Para el profesor ORÓN MORATAL, el plazo de diez días que la normativa otorga para dar por realizada una notificación es demasiado corto. Propone *de lege ferenda* la ampliación de este plazo pensando en la hipótesis de una estancia por más de diez días en un lugar donde no sea fácil el acceso al correo electrónico⁵¹⁷. Además, conviene subrayar que la justificación de la imposibilidad de acceder al correo por errores técnicos o informáticos del equipo no es siempre

⁵¹⁶ GAMERO CASADO ha puesto de relieve que “por otra parte, y esta vez en garantía de los derechos de defensa del administrado, se permite a éste aportar prueba de la imposibilidad técnica o material del acceso, afirmación que suscita dos consideraciones: Por una parte, la necesidad de acotar el alcance de la imposibilidad que debe ser exclusivamente la que resulte imputable al proveedor del servicio de mensajería electrónica y nunca a otro tipo de causas, enfermedad del destinatario, avería de su equipo terminal o cualquier otra, que permitan al destinatario condicionar por sí mismo la validez de la notificación con gran facilidad, siendo requisito *sine qua non* para el empleo de este medio de notificación el previo consentimiento del destinatario. Parece justo que recaiga sobre él toda incidencia relativa a su esfera personal y no al mal funcionamiento del servidor... Entiendo por tanto, que la expresión “imposibilidad técnica o material” no comprende toda situación en que haya sido materialmente imposible el acceso al buzón, sino que se contrae a las circunstancias en las que el acceso no ha podido tener lugar por razones materiales, esto es, imputable a circunstancias físicas, estrictamente objetivas y específicamente relacionadas con el servidor de correo electrónico o con el prestador del servicio de notificación que interviene en el proceso de notificación”. Gamero Casado, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.221.

⁵¹⁷ Orón Moratal, G. “La información con trascendencia tributaria...”, op.cit.

demostrable con la facilidad deseada. Por ello, quizá convendría que el Legislador reflexionara en torno a estos aspectos y observara la pertinencia de algunas modificaciones.

2.4.4 Elementos de localización y temporales en las notificaciones por correo

El lugar de notificación no es ya un problema. Como se ha manifestado en el apartado correspondiente de la presente investigación, uno de los problemas fundamentales del domicilio era la posible ausencia del interesado en horario laboral en coincidencia con el horario de reparto del servicio de correos. Las notificaciones electrónicas podrán ser consultadas en la dirección de correo correspondiente desde cualquier terminal al uso y el encargado de realizar la transmisión sólo deberá enviar el texto notificadorio a la dirección asignada al destinatario, sin necesidad de desplazamientos que, en ocasiones, resultan una pérdida de tiempo innecesaria. Por ello, se consigue fundamentalmente la unificación del lugar de entrega de las notificaciones.

Por otra parte, en lo que se refiere a aspectos temporales, no tiene sentido diferenciar entre el plazo existente para cursarlas y el plazo para su práctica efectiva. Una vez más, con este sistema se procede a una unificación de trámites, haciéndose coincidir ambos momentos temporales y siendo a estos efectos sólo relevante el momento en virtud del cual se entiende realizada la notificación, es decir, el momento en virtud del cual el destinatario accede al mensaje en la dirección correspondiente.

2.4.5 Notificaciones de tributos periódicos por recibo y notificación por comparecencia

Otra ventaja que ofrece el correo electrónico consiste en la posibilidad de difusión de un mismo mensaje a infinidad de destinatarios simultáneamente. En este orden de consideraciones, las listas de distribución resultarían de gran utilidad en la notificación de las liquidaciones referidas a los tributos de cobro periódico por recibo, facilitando la gestión de los mismos por parte de las entidades locales. Válidas resultarían asimismo las notificaciones electrónicas edictales.

La Administración Tributaria, una vez agotadas todas las posibilidades de localización del destinatario como exige el principio de subsidiariedad, podría recurrir - como así se admite por el art.112 LGT- a la aplicación de la notificación para comparecer en su propia página web. Dicha publicación no vulneraría, como ya se dijo, el derecho a la intimidad del contribuyente, puesto que la publicación sólo contendría los elementos que ya analizamos y que la normativa exige al anuncio, requisitos que básicamente constituyen una orientación sucinta para que el contribuyente comparezca y darle en ese instante por notificado.

El aseguramiento de los requisitos legalmente exigidos para admitir como idóneo un medio de notificación viene a coincidir con la utilización de la firma electrónica y sus claves, concretamente una clave privada y otra pública que sirven fundamentalmente para encriptar y desencriptar el mensaje. Considerando la firma electrónica como uno de los instrumentos fundamentales para garantizar la seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva, procedemos a realizar unos breves comentarios acerca de la misma.

2.5 Firma electrónica

Una de las piezas básicas en orden al aseguramiento de las comunicaciones realizadas mediante notificaciones electrónicas es la firma electrónica. Según FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y DEL CASTILLO VÁZQUEZ, “podríamos definir la firma digital como el conjunto de datos asociados a un mensaje que permite asegurar la identidad del firmante y la integridad del escrito”⁵¹⁸. La agilidad en las comunicaciones es lo que se pretende al fin y al cabo con la firma electrónica y por ello debe rodearse de mecanismos que aseguren la integridad y la confidencialidad en los mensajes transcritos. La firma electrónica es acompañada por este motivo de un procedimiento basado en una función matemática en la que el firmante genera automáticamente una huella digital que es personal e intrasferible por lo que un mensaje firmado mediante este sistema identifica fidedignamente la persona transmitente del mensaje. La seguridad se consigue mediante el manejo de la criptología y algoritmos matemáticos que dan lugar siempre a dos claves, una pública y otra privada.

⁵¹⁸ Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual de las notificaciones...*, op.cit. p.416.

Las referencias normativas en torno a la regulación de la firma electrónica son el RD-Ley 14/1.999, de 17 de septiembre, sobre firma electrónica, convalidado por Resolución de 21 de octubre de 1.999, de la Presidencia del Congreso de los Diputados. Este RD-Ley ha sido derogado por la Ley 59/2.003, de 19 de diciembre, que ha venido a reforzar el marco jurídico contenido en aquél, incorporando algunas novedades orientadas a impulsar el mercado de la prestación de servicios de certificación.

Ya desde su inicio, concretamente en su Exposición de Motivos, la Ley anteriormente citada considera la firma electrónica como el mecanismo técnico que con más eficacia va a garantizar la integridad del mensaje, su identidad y la elusión del repudio, imprimiendo los aspectos necesarios para cumplimentar los requisitos requeridos en toda notificación en aras a la seguridad jurídica de los administrados.

La firma electrónica se considera por su Ley reguladora un instrumento probatorio a efectos de cualquier procedimiento e implica la conformidad del firmante con el contenido del documento firmado -al igual que ocurre con la firma manuscrita-, siendo vinculantes cuantos efectos puedan desprenderse del documento signado mediante este sistema. La firma electrónica se convierte, según el art.4 de la Ley reguladora, en mecanismo hábil para comunicaciones entre Administraciones Públicas o de éstas con los ciudadanos. A este respecto, el precepto citado se expresa de la forma que sigue:

“1. Esta Ley se aplicará al uso de la firma electrónica en el seno de las Administraciones públicas, sus organismos públicos y las entidades dependientes o vinculadas a las mismas y en las relaciones que mantengan aquéllas y éstos entre sí o con los particulares.

Las Administraciones públicas, con el objeto de salvaguardar las garantías de cada procedimiento, podrán establecer condiciones adicionales a la utilización de la firma electrónica en los procedimientos. Dichas condiciones podrán incluir, entre otras, la imposición de fechas electrónicas sobre los documentos electrónicos integrados en un expediente administrativo. (...)

2. Las condiciones adicionales a las que se refiere el apartado anterior sólo podrán hacer referencia a las características específicas de la aplicación de que se trate y deberán garantizar el cumplimiento de lo previsto en el artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Estas condiciones serán objetivas, proporcionadas, transparentes y no discriminatorias y no deberán obstaculizar la prestación de servicios de certificación al ciudadano cuando intervengan distintas Administraciones públicas nacionales o del Espacio Económico Europeo”.

En el ámbito tributario, aunque con anterioridad a la promulgación de la Ley reguladora de la firma electrónica, destacaba la resolución de 4 de diciembre de 2.000, dictada por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, como manifestación práctica de la utilidad de la firma electrónica. Dicha resolución, refiriéndose a la formalización del documento único administrativo, (DUA), confecciona la transmisión electrónica de datos. La firma electrónica es uno de los requisitos que exige la resolución a los documentos que afecta. En este sentido, la resolución exige los siguientes extremos:

“El ejemplar destinado a la Administración, deberá llevar la firma original del declarante. Dicha firma le compromete en relación con:

- La exactitud de los datos que figuran en el documento.
- La autenticidad de los documentos unidos al DUA.
- El respeto a las obligaciones inherentes a la inclusión de las mercancías en el régimen solicitado.

Cuando se utilicen procedimientos de presentación de la declaración sobre soporte magnético o por sistemas de transmisión electrónica de datos, los interesados podrán solicitar a este Departamento la sustitución de la firma manuscrita por otra técnica de identificación que tendrá los mismos efectos jurídicos que la primera”⁵¹⁹.

⁵¹⁹ Respecto a las notificaciones en el ámbito de la seguridad social, nos parece interesante reproducir la Resolución de 16 de octubre de 2.005, de la Subsecretaría, por la que se aprueba la notificación en soporte electrónico de la relación nominal de trabajadores afectados por las actas de liquidación de cuotas de la Seguridad Social practicadas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

La Resolución de 10 de noviembre de 2.004, de la Subsecretaría, por la que se aprueban los modelos de actas y propuestas de liquidación de cuotas de la Seguridad Social practicadas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (BOE n.º 306, de 21 de diciembre de 2004) determina en su apartado segundo que las actas de liquidación estarán integradas por un cuerpo principal y hojas anexas adicionales, y que se les unirá, en su caso, la relación nominal de los trabajadores afectados, que podrá incorporarse en soporte informático, en aplicación del artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (BOE 27/11/1992), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Dicho precepto insta a las Administraciones Públicas para que promuevan la incorporación de técnicas electrónicas, informáticas o telemáticas en el desarrollo de su actividad y en el ejercicio de sus competencias, y determina que los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus potestades, deberán ser previamente aprobados por el órgano competente, quien deberá difundir públicamente sus características. Asimismo señala que los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por las Administraciones Públicas, o los que éstas emitan como copias de originales almacenados por estos mismos medios, gozarán de la validez y eficacia de documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos por ésta u otras Leyes.

En virtud de lo expuesto anteriormente, esta Subsecretaría resuelve lo siguiente:

Primero. Objeto y ámbito de aplicación.

1. La presente resolución tiene por objeto regular la notificación en soporte electrónico de la relación nominal de trabajadores afectados que, en su caso, va unida a las actas de liquidación emitidas en los procedimientos administrativos liquidatorios que se tramitan por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo.

2. A tal fin, conforme a los requisitos y especificaciones técnicas de los medios electrónicos que más adelante se indican, podrá ser notificada en soporte electrónico la relación nominal de los trabajadores afectados por las correspondientes actas de liquidación.

Segundo. Requisitos y especificaciones técnicas de los medios electrónicos utilizables en la notificación.

1. Con carácter general se aplicarán a los dispositivos y aplicaciones de notificación las medidas de seguridad, conservación y normalización que se detallan en los «Criterios de seguridad, normalización y conservación de las aplicaciones utilizadas para el ejercicio de potestades» aprobados por el Consejo Superior de Administración Electrónica y accesibles en su sitio web, conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero.

2. El soporte y el formato del fichero utilizados en la notificación se ajustarán a los siguientes estándares:

a) Soporte óptico no reescribible CD-ROM o DVD-ROM del tipo WORM (única escritura-múltiple lectura).

b) El formato de los ficheros será accesible con los sistemas más extendidos en el mercado, y se publicará en la página WEB del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales

3. El soporte electrónico utilizado en la notificación de la relación nominal de trabajadores afectados debe poder garantizar, de forma razonable en función del estado de la técnica, que la firma con el certificado exigido en el apartado tercero de esta Resolución se ajusta a las disposiciones de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica.

Tercero. Régimen de las notificaciones de soportes.

1. El soporte indicado, comprensivo de la relación nominal de los trabajadores afectados por el acta de liquidación, constituye un documento electrónico dotado de validez cuya notificación, conjuntamente con el resto de los documentos en soporte papel que conforman el acta de liquidación, produce efectos jurídicos, conforme a lo establecido en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. El citado documento electrónico forma parte integrante, junto con los restantes documentos en soporte de papel, del correspondiente expediente de liquidación de deudas por cuotas a la Seguridad Social.

2. El documento electrónico indicado debe ser autenticado mediante un certificado expedido por una autoridad de certificación admitida para la presente aplicación, de acuerdo con la Ley 59/2003, de Firma Electrónica, que permita identificar al firmante y que esté vinculada a éste de manera única y a los datos a que se refiere. Las autorizaciones de certificación admitidas serán accesibles en la página WEB del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

Para finalizar, nos parece interesante poner de relieve el contenido del Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por RD 1098/2.001 de 12 de octubre, cuyo Anexo 11, al definir los trabajos incluidos, a efectos de clasificación, en cada uno de los subgrupos relacionados en su artículo 37 - clasificación de las empresas contratistas de servicios-, especifica en el Subgrupo 6 del Grupo V los servicios de certificación electrónica, en los siguientes términos:

“Actividades relativas a la generación, expedición y gestión de certificados electrónicos y otros servicios relacionados, tales como los servicios de autoridad de registro y de fechado electrónico, para firma electrónica, autenticación electrónica, confidencialidad y no repudio“.

A continuación, estimamos oportuno transcribir la lúcida explicación que la profesora DE HOYOS SANCHO ha realizado sobre dichas técnicas de cifrado:

“Cuando el operador A quiere enviar un mensaje electrónico, le aplica su clave privada y el mensaje así cifrado se envía a B, quien al recibir el mensaje le aplica la clave pública de A para obtener el mensaje descifrado; por eso se llama criptografía asimétrica, porque para cifrar y descifrar los mensajes se utilizan dos claves distintas. Cuando B aplica al mensaje cifrado la clave pública de A sólo puede obtener un mensaje inteligible si efectivamente se ha cifrado con la clave privada de A; además, no se puede alterar el mensaje cifrado enviado por A, porque si cualquiera se introduce en la red e intenta modificarlo, cuando B le aplique la clave pública de A, el mensaje resultará ininteligible, lo mismo que si intenta alterarlo B en la recepción.

3. El documento en soporte electrónico comprensivo de la relación nominal de trabajadores se notificará a los sujetos y Entidades a quienes haya de ser notificada el acta de liquidación de la cual forma parte, conjuntamente con el resto de los documentos que la integran.

Cuarto. *Identificación de los documentos en soporte electrónico.*—Los documentos electrónicos que contienen las relaciones nominales de los trabajadores afectados recibirán el número secuencial asignado por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social a las actas de liquidación de las que forman parte.

Quinto. *Instrucciones.*—La Autoridad Central de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social dictará las instrucciones que resulten precisas para facilitar el desarrollo de esta Resolución, que se publicará en el «Boletín Oficial del Estado».

De todo lo anterior se deduce que si cuando B al hacer la operación de descifrado con la clave pública de A obtiene un mensaje inteligible, puede presumir ¡no sólo que el mensaje proviene de A y sólo de éste -autoría-, sino también que lo recibe tal y como lo ha mandado A -integridad-. Además es posible garantizar la confidencialidad de los mensajes, lo que sucederá cuando A cifre con la clave pública de B el mensaje que también ha cifrado con su clave privada, de tal forma que únicamente B podrá descifrarlo aplicando primero su clave privada, que sólo él conoce, y luego la pública de A. Por otro lado, desde el momento en que B aplica las claves que le permiten descifrar el mensaje que se le envía, no podrá negar la recepción del mismo; digamos que ha generado un acuse de recibo que podría ser certificado por un tercero. Además, para evitar manipulaciones ese tercero podrá fijar, tanto en los mensajes como en los certificados que expida, el momento en que se produzcan; lo hará a través de los sellos o marcas temporales, que permitirán conocer el día y hora de emisión y en su caso de recepción de la notificación y si el certificado sigue vigente y no ha sido suspendido o revocado en el momento de la comunicación⁵²⁰.

En definitiva, si los requisitos hasta aquí expuestos son correctamente aplicados, no existirá obstáculo para hacer uso del correo electrónico como medio de notificación. De todas formas, a la Administración Tributaria le espera una tarea ardua, consistente en convencer a los obligados tributarios de la seguridad y certeza existente en este método notificadorio. Habrá que esperar aún algunos años para que los contribuyentes admitan la notificación de sus liquidaciones tributarias por un medio tan etéreo como es el correo electrónico⁵²¹.

⁵²⁰ De Hoyos Sánchez, M. “Actos procesales de notificación y nuevas tecnologías”, *Diario La Ley*, año XXIV, nº 5751, martes 1 de abril de 2003.

⁵²¹ GAMERO CASADO ha puesto de relieve que “el principal problema que plantea el intercambio telemático es la inseguridad de la transacción. Especialmente y, por lo que se refiere a los requisitos de constancia de la notificación puede ocurrir que se altere el mensaje, que se suplante la personalidad del receptor, que su destinatario niegue haberlo recibido etc. La técnica supera estos obstáculos ofertando una serie de servicios como la autenticación, la integridad, el no rechazo, el no repudio en origen y en destino y la confidencialidad que se articula con técnicas biométricas, criptográficas o mediante claves de acceso”. Gamero Casado, E. *Notificaciones...*, op.cit. p.119.

CAPÍTULO VII

INFLUENCIA DE LAS NOTIFICACIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

1. INTRODUCCIÓN

La intención del presente capítulo no estriba en realizar un estudio exhaustivo de todos y cada uno de los procedimientos tributarios⁵²². La finalidad primordial es analizar la influencia de la notificación o el papel que ocupa en cada uno de los procedimientos que la Administración Tributaria puede llevar a cabo sobre la situación económico-patrimonial del obligado tributario.

Como especificábamos en el primer capítulo de la presente investigación, los actos de comunicación que el contribuyente puede recibir de la Administración Tributaria son de distinta índole: comunicaciones, requerimientos, emplazamientos y notificaciones. Todas estas figuras pueden encontrarse en los diferentes reglamentos que desarrollan la LGT en materia de procedimientos. Desde el principio debemos dejar clara nuestra intención de ceñir este estudio exclusivamente a las notificaciones tributarias, sin perjuicio de los comentarios que realizaremos debido a la errónea calificación de la normativa que, en ocasiones, confunde un simple acto de comunicación con una verdadera notificación, cuestión no baladí puesto que el acto de notificación camuflado no debe reunir los requisitos objetivos, subjetivos, temporales y procedimentales ya analizados.

Abordaremos la influencia de las notificaciones en los diferentes procedimientos tributarios, siguiendo fundamentalmente el orden que marca la normativa. Como sabemos, al igual que en el ordenamiento Jurídico general, en el tributario la notificación es requisito imprescindible en el procedimiento de gestión y, como especifica GARCÍA NOVOA, concretamente en todos aquellos que puedan emanar de un concepto amplio de gestión⁵²³.

Acogiendo un concepto amplio de gestión tributaria -actualmente recogido en la LGT al incluir bajo la misma rúbrica “normas sobre aplicación de los tributos”

⁵²² Puede consultarse Arias Velasco, J. *Procedimiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1.990.

⁵²³ Las resoluciones del TEAC de 4 de diciembre de 1.962 y 3 de abril de 1.963 especificaron con claridad que la notificación es un acto de gestión.

procedimientos como los de gestión e inspección-, el régimen jurídico de las notificaciones deberá ser aplicado a actos que derivan de las actuaciones inspectoras como son las actas de la inspección de los tributos y las diligencias, así como a los actos que se derivan de los procedimientos de recaudación: providencia de apremio, embargos...

Finalmente, debe aplicarse el sistema de notificaciones tributarias a los actos sancionadores y a las resoluciones administrativas de los tribunales económico-administrativos. A todas estas cuestiones dedicaremos las páginas que siguen.

2. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN Y NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

la Ley 58/2.003 de 17 de diciembre viene a introducir un verdadero orden sistemático en el propio concepto de gestión que acuña. En este orden de consideraciones, dos son los conceptos que habitualmente han sido manejados por la doctrina científica: de una parte, gestión *lato sensu*, que comprende los procedimientos de liquidación, inspección, recaudación y revisión; de otro lado, los procedimientos de gestión *stricto sensu*, que comprenderá solamente aquellos procedimientos relacionados con la aplicación de los tributos cuyo eje central se encuentra en la liquidación de los mismos⁵²⁴.

Por estos motivos, la liquidación ha de entenderse asimismo de dos formas diferentes: liquidación como procedimiento y liquidación como acto administrativo resolutorio de un procedimiento⁵²⁵. Es este último concepto la clave de nuestro análisis en este momento, puesto que la liquidación como acto administrativo debe ser notificado al contribuyente para, de esta forma, ser eficaz. Ya vimos en capítulos precedentes los requisitos que deben contener las notificaciones de las liquidaciones

⁵²⁴ Para ORTIZ GUTIÉRREZ, “la Ley vigente separa y distingue las funciones de gestión, inspección y recaudación, atribuyendo a esta última un carácter especializado, frente al general y atrayente que se atribuye a la gestión”. Cfr. Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.191.

⁵²⁵ Vid. Carretero Lestón, J. L. *Comunicaciones y notificaciones tributarias en la gestión tributaria en la Hacienda Local*, Temas de Administración Local, CeMcI, Granada, 1.991.

tributarias para ser plenamente eficaces; pero conviene siempre reseñar la importancia de tal acto en nuestra disciplina, básicamente la necesidad de su notificación plena.

En este orden de consideraciones, en Derecho Tributario son dos las formas de inicio de un procedimiento de gestión. De un lado la declaración del contribuyente conminando a la Administración Tributaria a que realice una liquidación y, de otro, la autoliquidación por parte del contribuyente. Dentro de los procedimientos iniciados mediante declaración-liquidación destacan los tributos periódicos de notificación colectiva, ya analizados en el capítulo V de la presente investigación.

La LGT permite la modificación de la declaración presentada por el obligado tributario. Es frecuente la comisión de errores en la elaboración de estas declaraciones, ya que suelen incluir conceptos de carácter técnico que deben ser afrontados y manejados por legos en la materia⁵²⁶.

Con la intención de no crear situaciones de indefensión, la LGT arbitra un sistema de subsanación de errores donde la notificación de la liquidación derivada de la declaración previamente presentada por el contribuyente constituye el eje central de la regulación. El sistema de resolución de errores está constituido por las declaraciones complementarias o sustitutivas y las autoliquidaciones complementarias (art.122 LGT). Como su propio nombre indica, complementan, aportan nuevos datos a la declaración precedente o la sustituyen, es decir, la modifican en su conjunto o parcialmente. Al respecto, el art.122 LGT establece que dichas declaraciones, comunicaciones de datos y autoliquidaciones podrán presentarse dentro del plazo que la Ley establece para ello o en un momento posterior, pero lógicamente siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción que la Administración posee para la determinación de la deuda tributaria.

Las declaraciones y comunicaciones de datos podrán ser presentadas por el interesado sea cual fuere el signo de las mismas. Por el contrario, si lo que ha de presentarse es una autoliquidación complementaria, esto se producirá siempre que la misma arroje una cuota positiva superior a la declarada o una cuota negativa inferior a

⁵²⁶ Cfr. Casado Ollero, G. “Notificación de acto de gestión tributaria”, *Enciclopedia jurídica básica* (vol. III), Civitas, Madrid, 1.995, pp.4452 ss.

la declarada. Si se trata de modificar una autoliquidación que merma los intereses económicos del obligado tributario, el camino a seguir es el procedimiento de rectificación de errores de la autoliquidación que se contiene en el art.120.3 LGT. En lo que atañe a las declaraciones complementarias o sustitutivas, el art.96 del PRAT establece que dichas declaraciones sólo podrán ser presentadas antes de la notificación de la liquidación derivada de la declaración presentada inicialmente. En este sentido, la notificación de la liquidación inicial se erige en pieza temporal imprescindible para dar por válidamente presentada dicha declaración. Sólo será admisible una notificación que traslade una liquidación que incluya las modificaciones presentadas por el obligado tributario en la declaración complementaria o sustitutiva. De no incorporar la notificación de la liquidación ningún aspecto complementario o sustitutivo, estaríamos ante un supuesto de incorrección en el texto íntegro del acto y, por ende, ante una notificación defectuosa⁵²⁷.

Si por algún motivo, la Administración exige al obligado tributario que aporte información y que por ello, complemente la declaración previamente presentada para que pueda confeccionar la liquidación, el vehículo para dar traslado a dicha petición es una comunicación que contendrá un requerimiento, pero no una notificación, puesto que no existe acto administrativo alguno al que dar traslado. Por otro lado, la LGT arbitra un mecanismo de revisión de los actos del obligado tributario denominado procedimiento de rectificación de errores regulado por el art.108 del PRAT. Actualmente y hasta tanto no sea aprobado el Reglamento de Aplicación de los Tributos, habrá que acudir a la regulación que del referido procedimiento se viene haciendo por el Real Decreto 1.163/1.990, de 21 de septiembre, cuyos arts, 8 y disposición adicional tercera -en lo que ahora nos atañe- han sido declarados vigentes por la disposición derogatoria única del Real Decreto 520/2.005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa. El RD regula, entre otros aspectos, la solicitud de rectificación y el momento de su presentación. Dicha solicitud debe ser presentada tras la autoliquidación y siempre que la Administración Tributaria no haya dictado liquidación definitiva ni haya prescrito el derecho de ésta a cuantificar la deuda.

⁵²⁷ Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.194.

Los tributos gestionados mediante autoliquidación comportan que el contribuyente no se limite solamente a declarar los datos que ponen de manifiesto la realización del hecho imponible, sino que también debe cuantificar e ingresar en su caso la deuda nacida de la liquidación realizada. Es obvio que el papel de la Administración en una autoliquidación es inexistente y de ello deriva que no pueda calificarse como acto administrativo de la declaración-liquidación realizada por el contribuyente. Lógicamente, la naturaleza jurídica de la autoliquidación hace innecesaria la notificación de la misma, puesto que el propio contribuyente conoce de antemano la cuantificación y deuda tributaria al haberla elaborado.

La disciplina tributaria presenta un marcado carácter técnico y por ello requiere el conocimiento de ciertas bases para poder llevar a cabo una liquidación. Las razones de eficacia administrativa constituyen el basamento insoslayable de la figura de la autoliquidación, si bien dicha eficacia no puede contradecir el principio de tutela judicial efectiva constitucionalmente garantizado. Es muy frecuente la comisión de errores en las autoliquidaciones por parte del contribuyente, por lo que teniendo en cuenta las situaciones prácticas conviene arbitrar un mecanismo que permita la subsanación de los mismos. Con esta intención nace el procedimiento de rectificación de errores que la LGT regula en su art.120.3.

El art.105.4 del proyecto regula la instrucción del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y como era previsible hace mención a la notificación. Tras el análisis de todas las pruebas y documentos que obran en poder del órgano que resuelve, se dictará una propuesta de resolución que deberá ser notificada al contribuyente. No es necesario aquí la inclusión en el texto de la notificación de los recursos que procedan, órganos ante los que debe interponerse y plazo de interposición, puesto que esta notificación no concluye un procedimiento, sino que tiene como finalidad facilitar el trámite de alegaciones por el obligado tributario. Si, por el contrario, se acuerda la rectificación a favor del contribuyente, lo que se dictará será una liquidación cuya notificación deberá ajustarse a los requisitos de la LGT. Así se expresa el art.105.4 del proyecto:

“Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de quince días alegue lo que convenga a su derecho,

salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique”.

El art.106 del proyecto ofrece las claves del contenido de la notificación de este tipo de procedimientos, expresándose como sigue:

“1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria tendrá el carácter de liquidación provisional.

2. Cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse.

3. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses desde que se presente la solicitud de rectificación por el interesado, entendiéndose desestimada la solicitud por el transcurso de dicho plazo sin que se hubiera realizado notificación expresa del acuerdo adoptado”.

Son varios los aspectos que debemos tener en cuenta:

En primer lugar, la resolución que pone fin al procedimiento debe ser objeto de notificación al contribuyente. Dicha notificación debe incluir la motivación de los hechos y elementos que la justifican en dos supuestos: en caso de resolución denegatoria y en el supuesto de rectificación no ajustada a la propuesta del contribuyente. Además, debe mencionarse el carácter de liquidación provisional en aquellos supuestos en los cuales la resolución acuerda la rectificación.

Con independencia de los extremos ya indicados, deben respetarse los requisitos exigidos en la LGT para la eficaz práctica de notificaciones tributarias, teniendo en cuenta que en este tipo de procedimientos cabe la figura del silencio administrativo negativo, esto es, de no producirse resolución expresa por parte de la Administración, deja abierta la posibilidad al contribuyente de impugnar el acto presunto para defender

sus derechos e intereses (arts.103 y 104 LGT). Por último, cuando la rectificación se refiera a una devolución, la notificación deberá expresar el titular de la misma, el importe y los intereses de demora que en su caso deben ser abonados.

Con este procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se aúnan las consecuencias de los principios de seguridad jurídica y eficacia de las Administraciones Públicas. El contribuyente debe calificar los hechos con trascendencia tributaria y cuantificarlos, aspecto no desprovisto de dificultad al ser la materia tributaria un sector del Ordenamiento Jurídico con un alto contenido técnico. De otro lado, actualmente, la Administración Tributaria, debido a la generalización del deber de contribuir, se ve abrumada ante el ingente número de obligaciones tributarias a cargo de los ciudadanos. Por cuestiones de eficacia se crea la autoliquidación, pero al mismo tiempo y basado en la complejidad del sistema tributario se da la opción al contribuyente de rectificar su autoliquidación con la intención de proteger el principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva.

La profesora GARCÍA CALVENTE ha puesto de manifiesto la necesidad de que, una vez presentada la autoliquidación, se entregue al contribuyente un resguardo que a su juicio debe contener las mismas condiciones y requisitos de una notificación. No encontramos virtualidad práctica a la propuesta de la autora: en el momento de presentación de la autoliquidación lo único que entrega la administración es una copia sellada de la misma y a nuestro juicio no cabe ningún documento adicional⁵²⁸. Es más, si la autoliquidación se entrega en alguna entidad bancaria, ésta no tiene competencia para emitir un certificado con los mismos requisitos de una notificación. Así, no será necesario entregar un documento aparte de la propia copia de la autoliquidación donde se haga mención del contenido de la misma, puesto que la elaboración de la declaración-liquidación ha corrido a cargo del propio contribuyente y él conoce su contenido. De existir cualquier error, se abrirá un procedimiento de gestión y será en ese momento donde se tenga que notificar al contribuyente su apertura o inicio. De otro lado, el resguardo, de ser entregado, no podrá contener la relación de recursos para

⁵²⁸ García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.184.

impugnar el acto porque en ese momento inicial ni se conocen los errores, ni la respuesta que la Administración les va a dar⁵²⁹.

En el momento de la entrega de una autoliquidación no se generan situaciones de indefensión respecto del contribuyente y, por ello, no es necesario especificar el sistema de defensa concreto. Para lo único que sería válido ese resguardo que justifica la entrega de la autoliquidación sería para probar el cumplimiento por el contribuyente de su deber de declarar en el caso de estar obligado a ello.

2.2 Obligaciones entre particulares

2.2.1 Las actuaciones entre particulares y su recurribilidad en vía económico-administrativa

En estrecha conexión con el deber genérico de notificación se encuentra la recurribilidad del acto de que se trate, concretamente en la vía económico-administrativa. En este sentido, debemos advertir que las reclamaciones económico-administrativas caben contra casi todos los actos tributarios, como se desprende de la LGT (art.227 y reglamento de desarrollo). Del conjunto de los preceptos que la LGT dedica al procedimiento para estas reclamaciones, podemos inferir que son objeto de notificación todos los actos administrativos –tributarios, puesto que cabe reclamación económico-administrativa. Esta regla general encuentra su excepción en algunos actos de trámite como las actas de la inspección.

El art.227 LGT recoge los actos que pueden ser reclamados en dicha vía. Junto a los actos de carácter administrativo-tributario hallamos lo que el precepto denomina “actuaciones de retención y repercusión”, expresándose en los términos siguientes⁵³⁰:

⁵²⁹ A favor de la opinión de GARCÍA CALVENTE, cfr. Rozas Valdés, J. A. “El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Impuestos*, nº 8, 1.988, p.109.

⁵³⁰ En relación a las reclamaciones en vía económico-administrativa puede consultarse Checa González, C. *Las reclamaciones económico-administrativas*, Lex Nova, Valladolid, 1.994.

“4. Serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:

a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente⁵³¹.

b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta”.

La diferencia de nomenclatura se debe fundamentalmente a la disparidad de naturaleza jurídica: actos administrativos y actuaciones entre particulares⁵³².

La inclusión en la Ley de este tipo de actuaciones no ha sido unánimemente admitida por la doctrina, descollando la aportación de FERREIRO LAPATZA, quien considera que es la jurisdicción ordinaria la idónea para resolver problemas entre sujetos particulares⁵³³.

El profesor GARCÍA NOVOA pone de manifiesto la posibilidad de recurrir en vía económico-administrativa, no sólo actos de carácter tributario, sino también actuaciones de los particulares -fundamentalmente los actos de repercusión y retención-. Para GARCÍA NOVOA, aunque reclamables, dichos actos no pueden ser notificados porque no son actos administrativos⁵³⁴. El art.235 LGT permite la impugnación de estas actuaciones siempre que se realice en un plazo de un mes contado a partir del día

⁵³¹ Vid. Sartorio Albalat, S. *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1.992.

⁵³² Puede consultarse Alguacil Marí, P. *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1.995.

⁵³³ Ferreiro Lapatza, J. J. “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 37, 1.983, p.87. En el mismo sentido, si bien refiriéndose a la repercusión tributaria, Elizalde y Aimerich, P. “Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración”, *Hacienda Pública Española*, nº 63, 1.983, pp.149-150.

⁵³⁴ GONZÁLEZ SEIJO ha expuesto que “la comunicación en forma fehaciente exige que la participación del conocimiento sea susceptible de hacer fe en juicio. Por ejemplo un acto de repercusión que consta en una escritura pública suscrita por el repercutidor y el repercutido. En otro caso, la posible reclamación ha de entenderse interpuesta en plazo. La manifestación expresa del conocimiento obviamente no plantea ningún problema para la determinación del día inicial del cómputo y a la misma deben asimilarse los supuestos de pago de la deuda repercutida o retenida, debiendo iniciarse el cómputo del plazo para recurrir con la fecha del pago”.

González Seijo, J. M. “Notificaciones...”, op.cit. p.137.

siguiente al de su comunicación fehaciente, o en su caso, desde que exista constancia del conocimiento de la retención. Por ello, el contenido de este precepto obliga a la fijación de un día a partir del cual contabilizar el plazo de un mes para interponer el recurso. En este orden de consideraciones, se toma como punto de referencia aquella fecha en la cual la repercusión o retención “hayan sido comunicadas en forma fehaciente”. Sin embargo, el TS ha declarado en Sentencias de 20 de enero y 11 de octubre de 1.995 que comunicación fehaciente no equivale a notificación de actos administrativos en los términos a los que se refieren los artículos 79 y 80 de la Ley de procedimiento administrativo de 1.958. En los casos de retención y repercusión nunca hay notificación, sino que realmente lo que se produce -como afirma el TS- es una participación de conocimiento, que en el caso de autos hace al sujeto pasivo el obligado a retener, expresiva de la deuda tributaria, suficientemente identificada y realizada de modo que sea susceptible de hacer fe...” (Sentencia del TS de 31 de marzo de 1.997)⁵³⁵.

En un sentido similar se ha pronunciado el TS en Sentencia de 31 de marzo de 1.998, planteando de nuevo la cuestión relacionada con los actos de retención tributaria en el sentido de especificar en el documento que las comunicaciones no deben incluir los mismos requisitos que en los actos administrativos, o más concretamente en la notificación de los actos administrativos. El TS reitera la idea según la cual en los actos de repercusión y retención no existe una verdadera notificación, sino una participación de conocimiento; por lo que deducimos nosotros que lógicamente esta participación de conocimiento no tiene por qué reunir los requisitos que las leyes tributarias exigen a los documentos notificadorios que trasladan actos administrativos-tributarios. La jurisprudencia del TS en Sentencia de 26 de noviembre de 1.992, y la Sentencia de la AN de 3 de diciembre de 1.993 y resolución del TEAC de 1 de diciembre de 1.992 entienden que en los casos de actos de retención y repercusión no se requiere notificación, lo que les lleva a afirmar que el plazo de quince días para interponer la reclamación económico-administrativa comenzará a computarse desde el momento en

⁵³⁵ Recuérdese que el contribuyente, a la hora de impugnar la repercusión o retención, tiene dos opciones: puede impugnarla ante la vía económico-administrativa en el plazo perentorio que contiene el reglamento; o, por el contrario, puede instar la devolución de ingresos indebidos, opción que tiene un plazo de 4 años a contar desde el día en que se verificó la retención o la repercusión (RD 1163/1.990).

que el sujeto retenido o repercutido manifieste expresamente su conocimiento -que será el momento exacto de interposición de la reclamación-⁵³⁶.

La consecuencia más relevante que se desprende de la exclusión de la comunicación fehaciente del acto de repercusión o retención de la categoría de la notificación es la falta de conocimiento por los interesados de los medios de defensa que caben contra dichos actos, entre ellos, las reclamaciones en vía económico-administrativa. En estos casos, sin necesidad de entrar en prolijas argumentaciones, el principio de seguridad jurídica choca frontalmente con el concepto de participación de conocimiento: el sujeto retenedor -o al que se le retiene- debe conocer un acto que afecta a sus intereses y derechos, sobre todo los de tipo económico; el obligado tributario -al que se le retiene- no tiene por qué soportar una retención superior a la que debió practicarse, siendo necesario la impugnación de dicho exceso, para lo cual se requiere que en una comunicación fehaciente se manifiesten las vías de defensa que caben contra su derecho. De no ser así, la situación que acabamos de exponer se sitúa en el umbral de la tutela judicial efectiva, en su manifestación de garantizar el acceso a los tribunales de justicia. Esta argumentación colisiona con la no calificación de la comunicación como notificación, circunstancia provocada por la naturaleza del acto que se notifica: se trata de un acto entre particulares que carece de naturaleza administrativa. De otro lado, la retención y repercusión son dos mecanismos que tienen como finalidad adelantar una parte del tributo a la Administración Tributaria. Este tipo de actos puede ser perfectamente aprobado por la propia Administración, pero debido a la generalización del deber de contribuir es actualmente insostenible. Esta función de retención o repercusión es una actividad de la Administración delegada en un particular, delegación que viene impuesta por la Ley de manera que no nos encontramos ante un contrato privado puro o una relación entre particulares pura, sino que la Ley como defensora de los intereses públicos juega en estos casos un papel significativo. Los efectos de dicha actuación gozan de repercusión jurídica-tributaria y afectan a intereses y derechos de los obligados tributarios. Por todo ello, no cabe duda de que los obligados a retener y repercutir colaboran activamente en la gestión y recaudación tributaria, asumiendo funciones de carácter público⁵³⁷.

⁵³⁶ Con anterioridad a la LGT de 2.003, el plazo para interponer la reclamación era de 15 días.

⁵³⁷ Puede verse en este sentido García Calvente, Y. *Las notificaciones...*, op.cit. p.185.

Llegados a este punto, nos parece pertinente reproducir las siguientes palabras de LOZANO SERRANO, que sintetizan muy certeramente el problema: “ (...) en la articulación de la retención a cuenta por el ordenamiento se registra asimismo la tensión central de nuestra normativa actual entre las ansias recaudadoras del Ministerio de Economía y Hacienda y las indeclinables exigencias que como juristas hemos de alzar en pro del respeto a los principios y los procedimientos básicos reguladores del sistema tributario. Principios y procedimientos a través de los que se encauza la necesidad social de índole solidaria de contribuir al sostenimiento del gasto público, pero que también se erigen en sí mismos en garantía y tutela de que dicha contribución no se llevará a cabo con merma de las posiciones jurídicas de los ciudadano”⁵³⁸.

La argumentación de LOZANO SERRANO pone de manifiesto la constante tensión entre los principios de seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y eficacia de las administraciones públicas, tensión que debe hallar un equilibrio jurídico en todo el sistema tributario y especialmente en materia de notificaciones. En cuanto a la necesaria constancia de los recursos en el acto de notificación, el TS ha especificado en múltiples ocasiones la necesidad de tal mención. Buen ejemplo es la STS de 31 de octubre de 1.996 (RJ 1996/7307) que afirmaba:

“El requisito de indicación de los recursos pertinentes, como si se tratara de un supuesto de autoliquidación, sólo fue exigido en la Sentencia de esta Sala de 30 de diciembre de 1992 (RJ 1992/9702) para un supuesto específico de retención indirecta. Pero esta doctrina ha de considerarse aislada y totalmente superada”.

Un sector doctrinal y la jurisprudencia de la Audiencia Nacional concluye en materia de notificaciones y recurribilidad de actuaciones entre particulares que, al ser estas actuaciones legalmente impuestas y al no existir en materia tributaria norma alguna que obligue a notificar dichas actuaciones, lo lógico -para no crear situaciones de indefensión- sería obviar el plazo de 15 días que el RPEA recogía para reclamar. Ante un sistema de comunicación que no considera como requisito imprescindible la mención expresa de los medios de impugnación. Se hace necesario algún medio para evitar que el desconocimiento fehaciente o el conocimiento incompleto de dichas actuaciones no

⁵³⁸ Cfr. el prólogo al libro de Alguacil Marí, P. *La retención a cuenta...*, op.cit. p.24.

implique asimismo la imposibilidad de no recurrir por caducidad del plazo para ello. Ciertamente, no existe norma legal o reglamentaria que obligue a hacer mención de los medios de impugnación, pero sí existen normas constitucionales que proscriben la indefensión del contribuyente y protegen su confianza legítima: derecho a la tutela judicial efectiva y principio de seguridad jurídica.

En conclusión, debemos afirmar que, siendo conscientes de la naturaleza jurídica de los actos de repercusión y retención, creemos necesario una más profunda elaboración legal y jurisprudencial de la comunicación fehaciente. Estimamos que es ineludible *de lege ferenda* la mención expresa de los medios de impugnación y el lugar y plazo de interposición de los mismos. Actualmente, la ausencia de los medios de impugnación en una comunicación fehaciente de los actos de repercusión y retención no implican la calificación de la comunicación como nula o defectuosa, ya que las actuaciones de este tipo no son actos administrativos y por ello no requieren ser notificados.

Finalmente, el Art.235 LGT advierte que, en caso de no producirse comunicación fehaciente, el plazo de un mes empezará a contarse desde que se tenga constancia del conocimiento de la retención. La jurisprudencia ha considerado que una de las formas más claras del conocimiento expreso de la retención es el pago pacífico, pero, como expone GARCÍA CALVENTE, si tenemos en cuenta la diferencia entre rendimientos brutos netos y las formas de practicarse habitualmente la retención, nos damos cuenta que en la mayoría de ocasiones el obligado a soportarla no tiene que realizar pago alguno⁵³⁹.

2.3 La notificación de los valores catastrales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: actos de gestión catastral

En la determinación de la fijación de valores extraída de los datos del catastro pueden hallarse diferentes procedimientos de los cuales se derivan unas consecuencias

⁵³⁹ La Sentencia de la AN de 9 de julio de 1.996 presenta gran interés al indicar que la comunicación expresa debe especificar el importe de la retención y los elementos esenciales que la componen.

jurídicas concretas que determinarán la necesidad de notificación individualizada o colectiva⁵⁴⁰. A dicha cuestión dedicaremos las líneas que siguen.

La Disposición Adicional XV de la LGT, en su apartado 3 especifica que en materia de notificaciones que trasladan actos relacionados con la gestión catastral se remite a su normativa específica. –La Ley 48/1.992, recogida recientemente por el real Decreto-Legislativo 1/2.004 de 5 de marzo del Catastro inmobiliario, contempla la posibilidad de notificaciones catastrales en los diferentes procedimientos que contempla. El art.27.3 exige la publicación por edictos en el Ayuntamiento que corresponda del acuerdo de aprobación de las ponencias catastrales. En lo que se refiere a las ponencias especiales, el art.27.3 exige la garantía de la incorporación del edicto en el Boletín Oficial del Estado o de la Provincia, dependiendo de si el ámbito de aplicación de la ponencia excede o no del ámbito territorial provincial. Finalmente, el precepto contiene el plazo de exposición al público de las ponencias del modo que sigue:

“La publicación de dichos acuerdos, que indicará en todo caso el lugar y plazo de exposición al público de las ponencias a que se refieran, se realizará antes del uno de julio del año en que se adopten, en caso de ponencias de valores totales, y antes del uno de octubre, en caso de ponencias de valores parciales y especiales”.

El art.29 regula el procedimiento de valoración colectiva de carácter general o parcial. El apartado 1 del precepto obliga a la notificación individual del valor derivado de dicho procedimiento a los titulares catastrales, bien por las diferentes Administraciones Públicas, bien por entidades de carácter público. En este tipo de procedimientos ya existe una individualización de los interesados, titulares catastrales, sujetos merecedores de una notificación personal -como viene siendo la regla general-. Esta individualización no acaece en la fase de elaboración de ponencias, por lo que - como ya hemos advertido- se procede a la publicación de las mismas y no a la notificación. El apartado 2 del art.29 se ocupa de establecer los requisitos de práctica de notificaciones en los siguientes términos:

⁵⁴⁰ Agulló Agüero, A. “La determinación del valor catastral y su impugnación en el ámbito de la CTU y del impuesto sobre bienes inmuebles”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 55-56, 1.989, pp.53 ss.

“La notificación se practicará por cualquier medio que permita tener constancia de su recepción, así como de la fecha, la identidad de quien la recibe y el contenido del acto notificado, incorporándose al expediente la acreditación de la notificación efectuada”.

Por último, el mismo precepto se ocupa de regular la notificación por comparecencia:

“cuando no sea posible realizar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración, y una vez intentado por dos veces, se hará así constar en el expediente con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación. En estos casos, se publicará en los lugares destinados al efecto en el ayuntamiento y en la Gerencia del Catastro correspondiente en atención al término municipal en que se ubiquen los inmuebles, a efectos de su notificación por comparecencia, la relación de los titulares con notificaciones pendientes en las que constará el procedimiento que las motiva, el órgano responsable de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de aquéllas deberá comparecer para ser notificado. Dicha publicación irá precedida de anuncio en el «Boletín Oficial del Estado» o en el boletín de la comunidad autónoma o de la provincia, según el ámbito territorial de competencia del órgano que dictó el acto, en el que se indicará lugar y plazo de su exposición pública. En todo caso, la comparecencia se deberá producir en el plazo de 10 días, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el boletín oficial.

Cuando transcurrido dicho plazo no se hubiese comparecido, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales desde el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado para comparecer.

Lo dispuesto en materia de notificaciones por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación supletoria a la notificación de valores catastrales”.

Varias son las diferencias que merecen ser destacadas en la regulación catastral respecto a la regulación general. De un lado, el precepto de la normativa específica

contiene claramente la necesidad de realizar sólo dos intentos de notificación y no al menos dos -como se expresa la LGT-. En cuanto al plazo para comparecer se recorta de quince a diez días respecto de la regulación general de notificaciones contenida en la normativa tributaria. Lo cierto es que el legislador ha perdido una buena oportunidad para homogeneizar la normativa en materia de notificaciones catastrales y así imprimir seguridad jurídica a una materia tan relacionada con derechos e intereses de los obligados tributarios.

En otro orden de consideraciones, el art.29.2 hace una referencia al carácter subsidiario de la LGT en esta materia. Al respecto, son de aplicación las cuestiones relativas a la legitimación para recibir notificaciones; las cuestiones relacionadas con el rechazo; lugar para la práctica de notificaciones y, además, el régimen de notificaciones defectuosas contemplado por la LRJPAC. En cuanto a la efectividad de los valores, de nuevo la normativa toma como regla general, la notificación:

”Los acuerdos adoptados tendrán efectividad el día 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produzca su notificación. No obstante, para aquellos bienes inmuebles que con posterioridad a la aprobación de la ponencia de valores vean modificada la naturaleza de su suelo y las ponencias de valores contengan los elementos y criterios a que se refiere el artículo 25.2, los acuerdos surtirán efectos el día 1 de enero del año siguiente a aquel en el que tuvieron lugar las circunstancias que originen dicha modificación, con independencia del momento en que se produzca la notificación del acto”.

En lo que atañe al procedimiento simplificado de valoración colectiva, como afirma el art.30.1, este procedimiento se inicia mediante acuerdo que no requerirá la elaboración de una nueva ponencia. Como es lógico, el acuerdo se publicará en el Boletín Oficial de la Provincia, puesto que en estos casos no existe todavía un interesado definido y por ende no es necesaria una notificación individual. El art.30.3 hace una remisión en materia de notificaciones a la LGT y especifica el momento a partir del cual los actos derivados de estos procedimientos comienzan a tener efectos:

“Los actos dictados como consecuencia de los procedimientos regulados en este artículo se notificarán a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y tendrán efectividad el día 1 de enero del año siguiente a aquel en que tuviere lugar la modificación del planeamiento del que traigan causa, con independencia del momento en que se inicie el procedimiento y se produzca la notificación de su resolución. En todo caso, el plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses, a contar desde la fecha de publicación del acuerdo de inicio. El incumplimiento del plazo máximo de notificación determinará la caducidad del procedimiento respecto de los inmuebles afectados por el incumplimiento, sin que ello implique la caducidad del procedimiento ni la ineficacia de las actuaciones respecto de aquéllos debidamente notificados”.

El art.31 contempla la determinación del valor catastral de bienes inmuebles de características especiales. –Para iniciar dicho procedimiento se requiere la aprobación de una ponencia especial que deberá ser publicada en el Ayuntamiento correspondiente, aunque la Ley no lo diga expresamente. Además, este precepto, en lo que hace a la notificación, se remite a lo previsto en el art.29 del mismo texto legal ya analizado.

2.4 Las obligaciones de información

De esta cuestión se ocupa el art.93 LGT. El fundamento jurídico que justifica el deber de información de datos con trascendencia tributaria propios o de terceros se basa en la generalidad del deber de contribuir constitucionalmente prescrito y, por ende, en el carácter masivo de las relaciones entre Administración y obligado tributario. En este orden de consideraciones, se arbitran dos modos de dicho deber de información en nuestro Ordenamiento Jurídico-tributario. El art.93 LGT regula en primer lugar, lo que tradicionalmente se ha venido calificando como información por suministro o general. Dicha información por suministro no deberá ser objeto de una notificación tributaria, puesto que no se requiere la misma en virtud de un acto administrativo, sino por orden legal. De esta primera apreciación se desprende la suficiencia de la publicación en Boe de la LGT, y con ella, de su art.93 para que surta plenos efectos la información por suministro o de carácter general.

El art.93 de la LGT regula también la información por captación, es decir, la información que se requiere al contribuyente o a los obligados tributarios respecto del contribuyente de forma individualizada. Lógicamente, nos encontramos ante una

actuación administrativa que obliga a una persona física o jurídica a aportar información tributaria. La puesta en conocimiento de la solicitud de información de obligado cumplimiento por parte del tercero deberá realizarse mediante un requerimiento, recogido de forma expresa en el art.28.3 del proyecto:

“El cumplimiento de la obligación de suministro de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, el suministro de información deberá efectuarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este capítulo y en las normas especiales del Título IV de este Reglamento”.

En este sentido, el proyecto de reglamento de aplicación de los tributos hace mención del contenido que debe especificarse en dicho requerimiento y así se expresa su art.43:

“1. Los requerimientos individualizados de información que realice la Administración tributaria deberán ser notificados al obligado tributario e incluirán necesariamente:

- a) La identificación del obligado tributario que debe suministrar la información.
- b) El alcance de la misma en cuanto al periodo de tiempo a que se refiere.
- c) Los demás datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

A nuestro entender, el mismo contenido y en las mismas condiciones deben emitirse los requerimientos a los que se refieren los arts.44 y 45 del mismo texto. Debemos subrayar que para el proyecto de reglamento el requerimiento forma parte de la notificación tributaria. El requerimiento, por tanto, debe ser notificado y no comunicado. La diferenciación no es baladí. De entender el proyecto de reglamento – como así parece- el requerimiento como contenido de la notificación, ésta deberá, por este motivo, incluir todos y cada uno de los requisitos que las leyes, Tanto las administrativas como las tributarias, exigen al respecto. Entre los requisitos más

sobresalientes y que no menciona expresamente ni el art.93 LGT, ni el 43 del proyecto de reglamento, se encuentra la mención de los medios de impugnación, órgano y plazo de interposición. De ser dicho requerimiento objeto de una comunicación administrativa, los requisitos antes mencionados no serían necesarios y, por ende, el proyecto de reglamento y la LGT serían suficientes para salvaguardar las garantías de los obligados tributarios.

Otro de los requisitos fundamentales en las notificaciones tributarias es la motivación de las actuaciones administrativas. Estimamos que la Administración no está obligada a justificar el requerimiento de información, es decir, el porqué de la solicitud de la información concreta, debido a que goza de potestades exorbitantes que se despliegan en numerosas ocasiones en nuestro derecho -creemos que un buen ejemplo de ello, es la exigibilidad del cumplimiento del deber de información-. Pese a ello, la motivación del contenido concreto del requerimiento sí sería exigible. No nos parece suficiente El art.43 del proyecto que ordena la necesidad de motivación del alcance de la información en el sentido del periodo de tiempo al que se refiere; y el apartado b) del mismo precepto requiere la motivación de “los demás datos relativos a los hechos respecto de los que se solicita la información”, expresión que no nos resulta demasiado acertada por la indeterminación que incorpora.

El art.46 del proyecto se refiere a los requerimientos de información a entidades bancarias o crediticias. En su apartado tercero dispone que si el requerimiento se realiza a entidades contempladas en el art.93.3 LGT se necesitaría autorización del director del departamento de la AEAT o de las delegaciones correspondientes y el órgano actuante deberá acompañar el requerimiento de un informe ampliatorio justificativo de la petición de información. Al respecto, debemos advertir que este informe ampliatorio no forma parte de la notificación, sino que se erige en una especie de anexo que amplía, clarifica la información requerida. El informe ampliatorio debe desarrollar las líneas básicas de los datos que se exigen en el requerimiento, pero no consignar datos nuevos. Esta cuestión se ubica en el terreno de la técnica jurídica, no de la *praxis*. Ciertamente, el obligado tributario va a conocer el fundamento del requerimiento mediante el texto del requerimiento mismo y mediante el informe ampliatorio; pero si seguimos la argumentación que hasta ahora ha centrado nuestra atención, la notificación debe trasladar el acto que afecta al obligado tributario. Este hecho debe ser completo, es

decir, el sujeto receptor de la notificación debe tener, a través de ésta, un conocimiento pleno de lo que la Administración le exige en cada momento. Por ello, no consideramos oportuno dispersar tal información en varios documentos, ya que en ocasiones podría incluso duplicar datos. En conclusión, lo lógico sería que la notificación estableciera cuantos elementos exija la normativa y el informe, de requerirse, debería sólo desarrollar lo ya consignado previamente.

El art.46.4 del proyecto ahonda en el contenido que debe tener el requerimiento:

“El requerimiento deberá precisar las cuentas u operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y, en su caso, el alcance de la misma en cuanto al período de tiempo a que se refiere.

Los datos solicitados podrán referirse a los saldos activos o pasivos de las distintas cuentas, a la totalidad o parte de sus movimientos, durante el periodo de tiempo a que se refiera el requerimiento, y a las restantes operaciones que se hayan producido. Asimismo, las actuaciones podrán extenderse a los documentos y demás antecedentes relativos a los datos solicitados.

El requerimiento precisará también el modo en que vayan a practicarse las actuaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo, pudiendo solicitarse la aportación de los datos en soporte informático de acuerdo con los formatos de uso generalizado”.

El requerimiento debidamente autorizado será objeto de una doble notificación. De un lado, deberá ser notificada a la entidad bancaria o crediticia de que se trate (art.46.5 del proyecto y, de otro, se notificará al obligado tributario respecto del cual se exige la información (art.46.6 del proyecto. En el segundo supuesto -notificación del requerimiento al obligado tributario-, debemos hacer dos apreciaciones:

-En la notificación, que así la llama el proyecto de reglamento, no se da traslado de acto administrativo del que deba conocer el obligado tributario. No es un acto que directamente afecte a sus derechos e intereses y del que directamente deba defenderse. Quizás la denominación más apropiada hubiese sido la de comunicación del requerimiento, pero no la de notificación.

-Por otro lado, basándonos en la premisa anteriormente realizada, al obligado tributario no se le requiere para que aporte nada, sino que se le cita, si éste quiere, para que esté presente en el momento de la realización de las actuaciones por los órganos de la Administración que corresponda. Por ello, más que de requerimiento, quizás lo correcto hubiese sido hablar de citación. Esta citación no es obligatoria, sino una opción que propone la administración.

Una cuestión que hemos manejado colateralmente es la que se refiere a la naturaleza jurídica del requerimiento o más concretamente del documento o instituto que puede darle traslado. Debemos mencionar el art.30.1 del actual RGIT que dispone, haciéndose eco de la mayoría de la doctrina, que los requerimientos deben materializarse en comunicaciones; mientras que existen voces que abogan por la traslación de dichos requerimientos mediante diligencias. Para ahondar en este interrogante conviene recordar el concepto de notificación. Una notificación es dar a conocer un acto administrativo o una resolución a los interesados o representantes legales, actos que afectan a sus derechos e intereses y que, por ello, deben contener unos requisitos mínimos exigidos por las leyes que van a garantizar los derechos y deberes de los contribuyentes -fundamentalmente a través de los medios de impugnación que en el texto notificadorio debe contenerse-. Abundando un poco más en el tema, la notificación sí constituye un medio de prueba y posee unos efectos muy concretos: de un lado, abre los plazos de pago en periodo voluntario y, de otro, interrumpe el plazo de prescripción de la deuda tributaria, si de lo que se trata es de dar traslado a una liquidación.

Un requerimiento no es un acto administrativo, sino una actuación en la que se pide al contribuyente o al tercero que cumpla su deber de información. Cuando se exige información a terceros -entidades bancarias, notarios, profesionales liberales, etc. de cualquier obligado tributario, No se ponen en conocimiento actos o resoluciones que afectan a sus derechos e intereses: se exige el cumplimiento por parte de la Administración de una obligación formal, que es autónoma respecto de las obligaciones materiales. La autonomía e independencia de las obligaciones de información alcanza su punto culminante cuando es el tercero el que queda obligado a suministrar información sobre el contribuyente, y de ahí que el requerimiento no siempre traslade actos o resoluciones que afectan a los derechos e intereses de la persona a quien se dirige. Con

independencia de la naturaleza jurídica del requerimiento, la doctrina viene admitiendo la posibilidad de que el requerimiento forme parte de una notificación o bien de una comunicación. Lo interesante de la distinción estriba en las garantías que en ambos casos deben salvaguardarse y el régimen jurídico al que se somete cada uno de los actos que acabamos de mencionar. De ahí la crítica a la LGT y al proyecto de reglamento cuando hablan de los requerimientos, puesto que, dando por hecho que deben ser notificados y no comunicados, no especifican suficientemente los requisitos de eficacia que debe cumplimentar la notificación que sirve de soporte al mismo. No nos parecen acertadas las regulaciones parciales de materias que afectan a los derechos y garantías de los obligados tributarios. Con la legislación actual esta cuestión suscita las mismas críticas que acabamos de verter acerca de la insuficiencia en cuanto al contenido del requerimiento, quedando clara la afirmación a la luz del art.45. del RGIT que actualmente trata esta cuestión. De todas formas, convenimos en afirmar que los requerimientos no pueden tener un contenido unánime o unívoco, puesto que el mismo dependerá del procedimiento de aplicación de los tributos ante el que nos encontremos.

Sin embargo, la doctrina aporta un contenido esencial o mínimo de dicho tipo de actuaciones y así se colige del requerimiento los siguientes elementos: 434 De este modo, siguiendo a LÓPEZ MARTÍNEZ, en todo requerimiento deberá constar el lugar y fecha de su expedición; domicilio al que se dirige; identidad y firma de quien remite el requerimiento; identidad de la persona o entidad que resulta obligada; lugar al que se dirige; firma de quien remite la comunicación; disposiciones normativas en que se basa la solicitud; contenido del requerimiento que a través de la comunicación se efectúa y motivación jurídica del acto de; forma en la que ha de presentarse la información requerida y lugar al que ha de dirigirse; plazo para presentar la información requerida; indicación de las responsabilidades en las que se incurrirá en caso de incumplimiento del requerimiento y expresión de los recursos que contra el mismo procedan, órgano ante el que hubiesen de presentarse y plazo para interponerlos.

En definitiva, ni la legislación actual ni la futura parecen dar respuesta a los interrogantes acerca del contenido de los requerimientos y aún menos sobre su vía de comunicación al obligado tributario. Pese a ello, una insuficiencia en el contenido nos hace pensar que la legislación considera válido un requerimiento comunicado y no notificado.

El art.79 del texto contiene la solicitud de información a través del acceso a registros y archivos por parte, esta vez, del obligado tributario (art.99.5 LGT). Este procedimiento se resolverá:

-Mediante una notificación que entre los extremos que sean necesarios, contendrá una citación o emplazamiento para comparecer ante el órgano que ha tramitado el expediente y hacer uso de los archivos o registros previamente solicitados.

-Mediante silencio administrativo negativo por desestimar la solicitud. El Reglamento advierte del carácter del silencio en aras a propiciar la defensa del obligado tributario. Quizás la fórmula adecuada para alcanzar dicho objetivo sea la notificación expresa en tiempo de la resolución desestimatoria en la que se informe convenientemente de los recursos, órgano y plazo de interposición.

2.5 Procedimientos de comprobación e investigación

2.5.1 Procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada

Con la promulgación de la nueva LGT se han delimitado las funciones que pueden ejercer los órganos de gestión e inspección de los tributos. La gestión puede llevar a cabo un procedimiento de verificación de datos y un procedimiento de comprobación limitada⁵⁴¹. En este sentido, el procedimiento de verificación de datos se encarga exclusivamente de corroborar los datos que constan en la autoliquidación presentada por el contribuyente. Dicho procedimiento de gestión se manifiesta con mayor fuerza en las autoliquidaciones del IRPF. Las autoliquidaciones presentadas por los diferentes contribuyentes van a ser tratadas de forma informatizada con el fin de constatar la adecuada aplicación de las normas, así como la utilización correcta de los criterios marcados por la Administración. La autoliquidación del contribuyente se contrasta con otros datos mediante el cruce de datos, no sólo con los que obran en poder de la Administración Tributaria, sino también con la información proveniente de

⁵⁴¹ Véase Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.203.

terceros -como es el caso de las retenciones-. Tras esta primera criba, se elegirán los obligados tributarios que van a ser objeto de un procedimiento de este tipo.

De especificar los supuestos concretos en los que cabe dicho procedimiento se ocupa el art.131 LGT:

“a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas”.

El procedimiento de verificación de datos se inicia mediante un requerimiento al obligado tributario exigiéndole su comparecencia para que aclare datos conflictivos (art.132 a 133 LGT). Si la Administración ya posee los datos suficientes para corroborar por ella misma el supuesto error, el requerimiento se convierte en una propuesta de liquidación. El requerimiento es un acto de comunicación que no coincide con una notificación tributaria, puesto que sólo se le exige a un contribuyente para que actúe en forma concreta y no da traslado del texto íntegro del acto. Siendo cierta dicha apreciación, no podemos perder de vista la necesidad de que el requerimiento reúna todas y cada una de las circunstancias que hacen posible el sistema de garantías que rodea la protección jurídico-tributaria del contribuyente. Nada especifica la LGT ni el proyecto de reglamento acerca del contenido que tal requerimiento debe concretar. A nuestro juicio, el mismo no puede olvidar el motivo que lo origina, debiendo expresarse en términos suficientemente claros para que el contribuyente pueda subsanar el posible error que se le atribuye. En caso de que se requiera la comparecencia del obligado tributario, el requerimiento deberá especificar el lugar, fecha y hora de dicha comparecencia, así como el órgano encargado de la gestión del procedimiento abierto

contra aquél. Por el contrario, las notificaciones tributarias tienen dos funciones claramente delimitadas: de un lado, ponen en conocimiento del administrado cuestiones que afectan a sus intereses y derechos, con la intencionalidad de dar eficacia a un acto que se considera válido en el seno de la Administración; sirven al mismo tiempo de basamento insoslayable de la argumentación de hecho y jurídica de la defensa que el administrado decida interponer; pero al mismo tiempo suponen un elemento de prueba. Sólo en el caso de la propuesta de liquidación se produce una notificación en toda regla, es decir, con todos los requisitos legales que se contienen en la LGT, puesto que con ésta propuesta de liquidación es con la que se da traslado del acto en interés del contribuyente. Como afirma la LGT -concretamente en el art.131- dicha propuesta deberá ser suficientemente motivada, motivación que atiende a la necesidad de salvaguardar el derecho de alegaciones que asiste al obligado tributario.

De otro lado, en el curso del procedimiento puede ser necesario el requerimiento de terceros para que confirmen la información de que se trate. Estamos de nuevo ante un requerimiento no una notificación, siendo en este caso más clara la diferencia con la notificación, habida cuenta de que en el caso de los terceros se les requiere para que confirmen o nieguen información que afecta a intereses ajenos a los suyos.

Por último, el procedimiento puede finalizar:

-Mediante una liquidación provisional que lógicamente deberá ser notificada cumplimentando todos y cada uno de los requisitos legales ya analizados.

-Puede que la Administración no aprecie desviación de criterio o incorrecta aplicación de la norma, por lo que no existe error alguno. En estos casos, la liquidación que se dicte tiene como es lógico el carácter provisional y su contenido es el mismo que el de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo. Así, el acto dictado por la Administración Tributaria convierte, en palabras del profesor PÉREZ ROYO, la autoliquidación en liquidación. Estamos de acuerdo con la necesidad de notificar la liquidación provisional que recoge la autoliquidación en base al respeto de los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva.

La notificación de inicio del procedimiento se caracteriza fundamentalmente por dar traslado al contribuyente de una liquidación paralela. A nuestro juicio, deben ser

motivadas suficientemente y trasladar el texto íntegro del acto con la finalidad de que el ciudadano contribuyente pueda defender coherentemente sus derechos e intereses mediante una argumentación de hecho y jurídica en los recursos que procedan. Dicha liquidación constituye el *die a quo* a partir del cual se cuenta el plazo de seis meses para dar por finalizado el procedimiento. La importancia de la notificación en relación a los plazos es obvia, ya que a partir de este momento y tras finalizar estos seis meses puede entenderse que el procedimiento ha caducado y, por ello, la Administración podrá abrir otro de similares características dentro del plazo de prescripción que empieza a contar desde el momento en que finaliza el procedimiento (art.104.5LGT).

La comprobación limitada permite a la gestión de los tributos examinar documentos del contribuyente sin llegar al examen de la contabilidad y exige información de terceros⁵⁴². En palabras del profesor PÉREZ ROYO, estaríamos ante una “mini inspección”. La normativa tributaria regula el procedimiento que analizamos en los art.136 a 140 LGT, no especificando los supuestos en los que cabe dicho procedimiento. Ahora bien, relacionando el presente procedimiento con el de verificación de datos, podemos deducir que la comprobación limitada o abreviada cabe fundamentalmente en aquellos casos en los cuales el obligado tributario no ha presentado su autoliquidación. Como hemos apuntado en este procedimiento se habilita a la Administración para examinar determinados documentos, sin llegar a la contabilidad mercantil que se reserva exclusivamente para la inspección de los tributos. En este sentido, el art. 136.2):especifica la lista de documentos a investigar:

“a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como al examen de las facturas o

⁵⁴² Sobre la comprobación limitada, vid. AAVV, *La correcta aplicación práctica...*, op.cit. p.119.

documentos equivalentes que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en los libros y registros.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.”

Respecto al último apartado del artículo transcrito, cabe mencionar que el requerimiento que la Administración dirige al tercero para que aporte nueva información o ratifique la ya suministrada no es una notificación propiamente dicha. Puesto que su contenido no interesa al contribuyente contra el cual se ha abierto el procedimiento de comprobación limitada, sólo se exige que se obre por parte del tercero de una determinada manera, pero no se da traslado de ningún acto ni dicho requerimiento constituye un mecanismo de prueba.

El procedimiento se inicia de oficio por la Administración mediante una comunicación al contribuyente donde debe constar el alcance y naturaleza de las actuaciones y los derechos y deberes de los contribuyentes. Esta comunicación puede incluir una propuesta de liquidación, convirtiéndose en este caso en una notificación que deberá cumplir todos y cada uno de los requisitos legales establecidos. Este último supuesto provocará una liquidación paralela que se dará fundamentalmente en los supuestos de falta de presentación de la autoliquidación por el contribuyente.

Cada uno de estos dos procedimientos van a dar lugar a liquidaciones provisionales que deben ser notificadas al contribuyente según los requisitos que a lo largo de la presente investigación hemos ido perfilando. La liquidación provisional correctamente notificada provocará los dos efectos básicos de toda notificación que comunica la finalización de un procedimiento: apertura de un plazo voluntario de pago y la apertura de los plazos para la interposición de los recursos que procedan. La LGT establece como regla general un plazo de duración de los procedimientos de seis meses. Dicho plazo debe contarse a partir de un acto de comunicación al contribuyente que notificará el inicio del procedimiento. La notificación de inicio en estos casos es requisito insoslayable de la práctica de dichos procedimientos. Con la notificación se interrumpe el plazo de prescripción, provocando la atención del contribuyente en la espera de su resolución para su impugnación.

En cuanto al contenido de la notificación de inicio de las actuaciones, las propuestas de liquidación que inician los procedimientos que hemos estudiado suelen contener lo que se conoce como liquidaciones paralelas. En lo que se refiere al procedimiento de comprobación limitada, especifica la Ley que dicha propuesta deberá contener el alcance y naturaleza de las actuaciones administrativas, así como los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Como hemos apuntado anteriormente, los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada deben finalizar con un pronunciamiento de la Administración Tributaria que se materializará en una liquidación provisional. La práctica frecuente de la Administración ha sido notificar su decisión mediante lo que se conoce con el nombre de liquidaciones paralelas. Estas liquidaciones en una hoja informatizada, concretamente en dos columnas y de forma paralela, manifiestan la opinión de la Administración y marcan con un asterisco la diferencia con la del contribuyente. La necesidad de interpretación de las directrices que contiene la paralela es obvia para personas expertas en Derecho Tributario, pero se convierte en algo ilógico para legos en la materia. Resaltando tal afirmación se ha pronunciado la Sentencia del TS de 28 de junio de 1.993 (RJ 1993/4591), que expresa que el sistema de hojas informatizadas contradice la obligación de motivación de la Administración y coloca al contribuyente en una situación de indefensión, puesto que éste, al no entender las líneas de actuación de la Administración, no podrá lógicamente fundamentar recurso alguno contra la misma.

La jurisprudencia no ha sido unánime en este tema. Así, la Sentencia del TSJ de Castilla La Mancha, de 13 de junio de 1.998 (JT 1998, 1025), refiriéndose a la ya comentada STS de 28 de junio de 1.993, considera que ésta no puede interpretarse como un rechazo absoluto a la técnica de las liquidaciones paralelas, sino como un precedente que obliga a indagar en cada caso si se cumple el requisito de la motivación, y sobre todo, si de su ausencia se deriva indefensión.

En nuestra opinión, una liquidación paralela no puede motivar con la técnica de los asteriscos, puesto que los mismos no expresan convenientemente ni de forma clara y precisa el *iter* argumentativo que ha seguido la Administración y que el contribuyente, en su caso, recurrirá. De esta forma, abogamos por una motivación clara y concisa con la que sin duda se salvaguarde el principio de seguridad jurídica y de tutela judicial

efectiva de los administrados, aunque por estos motivos se vea ralentizada la eficacia administrativa.

En cuanto a lo que se refiere a la finalización del procedimiento de verificación de datos, el proyecto de reglamento de aplicación de los tributos en el art129 especifica lo siguiente:

1. Cuando el procedimiento termine por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario no será necesario dictar resolución expresa. En lo que respecta a este primer apartado, conviene advertir que todo procedimiento debe finalizar con una respuesta por parte de la Administración. Lógicamente, el proyecto de reglamento piensa en la idea de que en estos casos es superflua la liquidación por parte de la administración ya que va a tener el mismo contenido que la autoliquidación presentada por el contribuyente. Entendemos que es igualmente innecesaria la resolución expresa y, más concretamente, la notificación de esta circunstancia, puesto que las cuestiones de recursos, plazo de deudas etc dejan de tener en estos casos sentido. Cuestión diferente es que dicha circunstancia se comunique al contribuyente; pero esta comunicación no adquiere en ningún momento el rango de notificación, puesto que los requisitos de la misma se hacen innecesarios en estos casos.

2. Cuando el procedimiento de verificación de datos finalice como consecuencia del inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, la comunicación de inicio de estos recogerá expresamente dicha circunstancia.

A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar la terminación del procedimiento de verificación de datos dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, será suficiente que se haya realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación limitada o de inspección, sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de notificar el inicio de dichos procedimientos. En lo que se refiere a este último apartado debemos apuntar que esta circunstancia se contiene ya en la LGT Y en la Ley administrativa. Ya realizamos en su momento los comentarios oportunos acerca de este tipo de regulación, advirtiendo en ese momento la salvaguarda por parte del legislador del principio de eficacia de las

administraciones públicas. En lo que respecta al contenido de la notificación de inicio de procedimiento de comprobación limitada o de inspección, el proyecto aclara que, si los mismos se derivan de un procedimiento de verificación de datos, dicha circunstancia debe ser expresada en la notificación de inicio. Las mismas apreciaciones caben apuntar respecto del procedimiento de comprobación limitada, para el cual el proyecto de reglamento dedica el art.132 que versa como sigue:

“Cuando el procedimiento de comprobación limitada finalice como consecuencia del inicio de un procedimiento de inspección, la comunicación de inicio de éste recogerá expresamente dicha circunstancia.

A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar la terminación del procedimiento de comprobación limitada dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, será suficiente que se haya realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de inspección, sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de notificar el inicio de dicho procedimiento.

2.5.2 Actos de comprobación de valores

La cuestión más importante, y sin duda la más tratada, estriba en determinar si los actos de comprobación de valores deben notificarse de forma previa y separada del acto de liquidación derivado de aquél o si, por el contrario, es necesaria la notificación conjunta. 191 Nada aporta a la solución de este problema el artículo 18 de la LISD; pero sí hace referencia al tema el Reglamento del impuesto, que en su artículo 40.5 obliga a la notificación previa a los transmitentes en caso de transmisiones lucrativas *inter vivos*, del resultado del expediente de comprobación de valores. En cambio, si la transmisión es *mortis causa*, la notificación previa y separada no es preceptiva.

De la lectura de los artículos 46 a 48 del Real Decreto-Legislativo 111.993, de 24 de septiembre, en el que se regula el TPAJD, es posible extraer datos interesantes. El primero de estos artículos confirma la posibilidad de llevar a cabo las comprobaciones de valor a las que se refiere el artículo 52 de la LGT; y si de la comprobación resultan valores superiores a los declarados, a partir de ese momento pueden seguirse dos líneas distintas. Se permite a los interesados impugnar en los plazos de reclamación de las

liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Y en el plazo pertinente para efectuar la primera liquidación puede solicitarse tasación pericial contradictoria. En los casos en que se presupone la notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones, la solicitud de tasación pericial contradictoria determinará, según el artículo 48 del RD que regula el ITPAJI), la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra los mismos. Pero si los nuevos valores pueden tener repercusiones tributarias para los transmitentes (art.46.2) se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación. En este caso, el escrito de solicitud de tasación pericial contradictoria

deberá presentarse dentro de los quince días siguientes al de la notificación separada⁵⁴³. Resulta evidente que en la normativa que regula el ITPOAJD se supedita la notificación separada del resultado de la comprobación de valores al hecho de que pueda tener repercusiones tributarias para los transmitentes.

2.6 Las notificaciones tributarias en el proyecto de reglamento de aplicación de los tributos

El proyecto de reglamento de aplicación de los tributos contiene varios preceptos que se ocupan de las notificaciones. Sin ánimo de exhaustividad, pasamos a comentarlos.

El art.20.4 se refiere al otorgamiento del número de identificación fiscal por la administración tributaria a nacionales y extranjeros. La norma se ocupa de resolver lo que ocurre en caso de duplicidad de documentos de identificación al disponer:

“Cuando se detecte que una persona física dispone simultáneamente de un número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria y de un documento nacional de identidad o un número de identidad de extranjero, prevalecerá este último, debiendo la Administración tributaria notificar al interesado la revocación del número de identificación fiscal previamente asignado, requiriéndole para que comunique su número válido a todas las personas o entidades a las que deba constar dicho número por razón de sus operaciones”.

⁵⁴³ Cfr. Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.206.

A este respecto son dos los actos que se deben poner en conocimiento de la persona física extranjera. De un lado, la revocación del número de identificación fiscal que, a nuestro juicio, debe especificar la prevalencia del documento nacional que lo sustituye. De otro lado, se notificará un requerimiento a la persona física para que ésta comunique a su vez su identificación válida a todas las personas a las que le deba constar por razón de sus operaciones.

Por cuestiones de economía procesal y por celeridad y eficacia en la gestión administrativa, la notificación en nuestra opinión, debería ser única, aunando en el mismo texto notificadorio el acto administrativo de revocación y el requerimiento de comunicación del número válido.

El proyecto de reglamento sigue regulando cuestiones relativas a obligaciones formales. En esta materia trata el tema de la asignación del número de identificación fiscal por personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. Este procedimiento, contemplado en los art.21 a 23 del texto citado, comienza con una solicitud del interesado. Nada dice el precepto acerca de las notificaciones; pero Pensamos que en caso de denegación del número de identificación fiscal es necesario una notificación que incluya el acto denegatorio convenientemente motivado. Por otra parte, al tratarse de una notificación, debería especificarse los recursos que proceden contra el acto administrativo denegatorio de la identificación. Quizás, uno de esos recursos pueda tramitarse por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales que contempla la falta de motivación como uno de los supuestos para interponerlo y, en su caso, la falta o insuficiencia en la notificación⁵⁴⁴. Continuando con esta cuestión, el procedimiento de otorgamiento del número concederá en primer lugar, uno provisional que se convertirá en definitivo una vez sean entregados todos y cada uno de los documentos que la Administración Tributaria exige. Entendemos que dicha circunstancia deberá ser comunicada -no notificada al no constituir acto administrativo- al representante de la persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica propia.

En caso de otorgamiento de un número definitivo -con las condiciones que el proyecto manifiesta- (art.23.4), creemos además necesario especificar el plazo para

⁵⁴⁴ Ibid. p.365.

aportación de los documentos o los motivos que justifican su no aportación. En caso de no ser aportados, la Administración puede revocar dicho número. Creemos oportuno notificar dicha revocación y otorgar un sistema de defensa contra la misma. Así, el solicitante puede especificar la necesidad de un plazo mayor para la obtención de los documentos que se le piden, o puede demostrar que los documentos han sido registrados pero no aportados al órgano competente. La prueba de esta circunstancia es su certificación registral con su fecha y hora correspondiente.

El art.24 del proyecto regula el número de identificación fiscal, si bien esta vez referido a los empresarios sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Como en el supuesto anterior, el procedimiento se inicia con una solicitud. Este precepto tampoco hace alusión a las notificaciones: especifica que el órgano que resuelve deberá hacerlo en un plazo no superior a tres meses y, si no resuelve en dicho plazo, se entiende desestimada la solicitud por silencio negativo. De nuevo expresamos la necesidad de notificación expresa en caso de denegación, fundamentalmente para favorecer la defensa de los contribuyentes a través de la visualización de una motivación suficiente. En materia de colaboración social en la aplicación de los tributos, el art.68.3 del proyecto contiene la obligación de notificar por parte de la Administración Tributaria la resolución del acuerdo de colaboración en base al incumplimiento del mismo por las diferentes entidades e instituciones. La notificación es el cauce correcto a utilizar por la administración para poner en conocimiento de los interesados –entidades e instituciones sujetos activos de la colaboración social- de la finalización de la colaboración. Se trata de un acto administrativo que despliega plenos efectos en la esfera jurídica de las entidades e instituciones, por lo que la necesidad de notificación no es discutible.

3. LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS Y LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

La inspección de los tributos tiene como finalidad comprobar lo declarado e investigar lo no declarado por el obligado tributario, contribuyendo de este modo a la realización efectiva del mandato contenido en el art.31 CE. A estos efectos puede llevar a cabo determinadas actuaciones que, debido a su carácter inquisitivo, deben ser rodeadas de las máximas garantías. Estas medidas tuitivas pueden ser alcanzadas plenamente si las comunicaciones que van trasladando las diferentes actuaciones de la

inspección se apoyan en los requisitos legales necesarios que el ordenamiento Jurídico exige⁵⁴⁵.

Uno de los requisitos que toda notificación requiere es la motivación. La inspección de los tributos no está obligada a motivar el inicio de un procedimiento de inspección sobre un concreto sujeto pasivo, aunque es imprescindible la motivación de las actuaciones⁵⁴⁶. Esta motivación se va a centrar fundamentalmente en la exposición del alcance, naturaleza, derechos y deberes de los obligados tributarios durante la tramitación del procedimiento, como se desprende del art.147.2 LGT (precepto trasvasado del art.29 de la ley 1/1.998).

3.1 Inicio del procedimiento de inspección

El art.30 RGIT prescribe que el procedimiento de inspección se iniciará mediante una notificación al interesado que ponga en su conocimiento tal circunstancia. La notificación a la que se refiere este artículo en relación al 147.2 LGT es una notificación que trasladará el acuerdo de inicio del procedimiento de inspección. Respecto al contenido de la misma, La expresión del alcance, naturaleza y periodos impositivos a los que se refiere el procedimiento pueden básicamente constituir un reforzamiento importante de la seguridad jurídica. Lógicamente, no formará parte del contenido de la notificación de inicio del procedimiento la mención a los recursos procedentes, plazo y órgano ante el que debe de interponerse, habida cuenta de que el inicio del procedimiento es de carácter inquisitivo y de obligado acatamiento para el sujeto inspeccionado que no puede recurrir tal decisión.

Por su parte, el art.30.2 RGIT permite el inicio del procedimiento de inspección sin notificación alguna al obligado tributario, ya sea porque la inspección se persone directamente en sus oficinas, ya sea porque el procedimiento se ha iniciado mediante determinadas actuaciones de los órganos actuantes que no requieren la colaboración del sujeto pasivo. En este último caso, la notificación a la que hacemos referencia se realizará una vez sea necesaria la actuación de dicho sujeto. En este sentido, advierte el

⁵⁴⁵ Acerca de estas cuestiones, cfr. Juan Lozano, A. M. *La inspección de Hacienda ante la Constitución* (vol. II), Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.991.

⁵⁴⁶ Ibid. p.220.

art.30.3 RGIT que esta última forma de iniciación de los procedimientos de inspección no puede producir efectos hasta tanto no sea comunicado al sujeto interesado. El Legislador intenta aunar la eficacia administrativa -al permitir actuaciones inspectoras sin la colaboración del obligado tributario- con la seguridad jurídica -que obliga a una comunicación fehaciente del inicio de actuaciones de este procedimiento al obligado tributario y que sea a partir de ese momento cuando los efectos propios de este tipo de procedimientos se desplieguen con todas sus consecuencias-. Estas comunicaciones deberán ser trasladadas a conocimiento del interesado conforme a derecho (art.45.3 RGIT) y deben expresar el contenido previsto en el art.45.4 del reglamento citado: lugar y fecha de su expedición, identidad de la persona o entidad y lugar al que se dirige la identificación y la firma de quien los remita, y los hechos o circunstancias que se comunican o el contenido del requerimiento que a través de la comunicación se efectúa. Tratándose de la comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras, deberá incluirse también indicación de la interrupción de la prescripción.

Tras lo expuesto, estimamos que existen suficientes motivos para inferir que el inicio de un procedimiento de inspección puede producirse con una comunicación. De un lado, el vehículo que traslada el acuerdo de inicio no tiene por qué dejar constancia de los medios de defensa que posee el sujeto inspeccionado. De otro, existen ocasiones en las que no es necesario el dar traslado del inicio del procedimiento al obligado tributario. Por último, el RGIT, al regular esta cuestión, habla de una comunicación y no de una notificación.

3.2 Finalización del procedimiento de inspección

3.2.1 Plazos de duración del procedimiento de inspección

La nueva LGT mantiene el plazo de duración de los procedimientos de inspección en doce meses, prorrogables por otros doce si se dan determinadas circunstancias, las cuales se encuentran reguladas en el art.150 LGT. A estos efectos, debemos tener en cuenta la novedad introducida por el mismo precepto referida día en que se entiende finalizado dicho procedimiento, puesto que en este supuesto la notificación es elemento básico. En definitiva, para la nueva LGT, el día a partir del cual se va a entender finalizado el procedimiento de inspección no es el del acuerdo de

finalización de las actuaciones, sino, por el contrario, el de notificación efectiva o intento de notificación del acto correspondiente. Para un sector doctrinal, con esta determinación de la LGT se acerca la eficacia administrativa a la seguridad jurídica del contribuyente. Entendemos que esto sucederá sólo en el supuesto de que la notificación llegue a efectuarse. La intención del Legislador Tributario de proteger la seguridad jurídica del contribuyente -en el sentido de hacer llegar a conocimiento del interesado la finalización del procedimiento- no se cumple plenamente en el caso de un intento frustrado de notificación. En estos casos, el “poner en conocimiento” no se ha producido, pero sí se ha salvaguardado la eficacia administrativa en el sentido fundamental de que no se podrá oponer a la inspección el incumplimiento de los plazos para dar por terminado el procedimiento que ha llevado a cabo.

La doctrina ha resumido estas consideraciones mostrándose satisfecho con la determinación legislativa de la siguiente manera⁵⁴⁷:

“Se ha introducido, sin embargo, una novedad, ciertamente afortunada, relativa a la determinación de la fecha en que deben de considerarse finalizadas las actuaciones. Si hasta el momento el apartado 4º de la Ley 1/1998 ha venido estableciendo que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones, el nuevo texto remite la fecha de terminación no a la del acto administrativo sino al día en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las actuaciones. Se trata, en efecto, de un eslabón más en el proceso de aproximación de los procedimientos tributarios al régimen general de los procedimientos en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), y supone, asimismo, una regla de coherencia con lo dispuesto en el artículo 104 de la LGT, que, en materia de fijación de plazos de resolución de los procedimientos tributarios, no se remite, para determinar el *dies ad quem*, a la fecha del acuerdo, sino a la fecha en que el acuerdo haya sido notificado o al menos intentada la notificación expresa del texto íntegro de la resolución”.

⁵⁴⁷ AAVV, *Comentario sistemático...*, op.cit. p.447.

Reiteramos nuestra opinión acerca de la finalización del procedimiento de inspección con el intento de notificación, determinación que si bien se acerca a la regulación administrativa, casa mal con la seguridad jurídica y tutela judicial efectiva. De un lado, en el ámbito tributario los efectos jurídicos que se derivan de las vicisitudes procedimentales no son equiparables a las administrativas y, de otro, el contribuyente puede no llegar a conocer la finalización de un procedimiento que le afecta, pero que sin embargo, ha finalizado legalmente a través de la realización de un intento frustrado de notificación (art.150 LGT).

En otro orden de consideraciones, el art.150 LGT menciona asimismo la ampliación de los plazos del procedimiento de inspección. En este sentido, especifica que el acuerdo deberá ser motivado con expresión de los órganos competentes para su adopción. Tras su comunicación, se le otorgará al contribuyente diez días para que alegue lo que a su derecho convenga. Debemos notar que no estamos todavía ante una notificación propiamente dicha, puesto que no se da traslado de un acto administrativo o de una resolución; pero qué duda cabe que deberán ser salvaguardadas todas las garantías necesarias para la protección del obligado tributario, fundamentalmente en lo que se refiere a su seguridad jurídica. En este sentido, el precepto que analizamos deja clara la necesidad de motivación del acuerdo que debe especificar nítidamente los fundamentos de hecho y de derecho que aconsejan la prolongación del procedimiento. Dicha motivación será imprescindible para hacer viable y eficaz el plazo de diez días de alegaciones que la Ley concede al obligado tributario.

El día de finalización del procedimiento de inspección es imprescindible a la hora de valorar los efectos que dicho procedimiento puede provocar. Lo que queremos poner de relieve es que, como la Ley establece en su art.150, la prolongación de las actuaciones inspectoras por encima del tiempo legalmente establecido, así como la interrupción de dicha actividad mas de seis meses por causas no imputables al obligado tributario determinará que se produzcan los siguientes efectos:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. En estos casos -y aquí reside la novedosa precisión que introduce el Legislador- la prescripción se entenderá interrumpida por la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del interesado;

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de comprobación tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 LGT (antiguo art. 60.3).

c) Aunque la Ley no hace referencia a ello, hay que entender que las consultas planteadas en el mismo lapso de tiempo (desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones) surtirán todos sus efectos, así como que las demás declaraciones o comunicaciones presentadas en dicho lapso temporal se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos proceda d) No se devengarán intereses de demora en contra del contribuyente por el tiempo en que la duración de las actuaciones inspectoras exceda sobre el legalmente establecido.

Estas consecuencias jurídicas ponen de relieve la importancia del conocimiento fehaciente del día en que efectivamente han terminado las actuaciones inspectoras, cuestión que no se produce en el caso de la notificación intentada una sola vez sin éxito. Aunque este escollo puede salvaguardarse –dado que la Ley arbitra el intento de notificación sólo para entender finalizado el procedimiento de inspección-, será a partir de este momento cuando haya que averiguar si se van o no a desplegar los efectos antes enumerados. Por este motivo debemos hacer notar los siguientes razonamientos:

1. La Ley establece un momento concreto de finalización del procedimiento inspector.

2. La ley especifica unas causas concretas que se van a desplegar con la prolongación de los plazos de la inspección o la interrupción injustificada de las actuaciones de la inspección durante más de seis meses.

3. El Intento de notificación frustrada basta para entender concluido el procedimiento y, por ende, constituye una válvula de escape para que los órganos de la inspección puedan apurar al máximo el plazo de duración del procedimiento y puedan cumplir con el mismo con unas mínimas diligencias encaminadas a la práctica de la notificación.

4. Puede existir un lapso de tiempo indeterminado entre la notificación intentada y la verdadera notificación practicada efectivamente, margen de tiempo donde no ocurre nada. Incluso puede suceder que esa notificación nunca llegue a su destinatario o que se proceda a una notificación por comparecencia sin éxito, dándose en este caso por notificado al interesado. No creemos por ello que éste deba ser el método más idóneo de

dar por finalizado un procedimiento. *De lege ferenda* se debería dar por concluido el procedimiento a partir de la notificación efectiva, entendiendo por notificación efectiva la entregada correctamente, la rechazada por el interesado o su representante y la notificada por comparecencia; pero no una notificación intentada. En este supuesto el intento de notificación sirve exclusivamente a los intereses de la Administración Tributaria, representada en este caso por la inspección de los tributos que va a poder agotar los doce meses menos un día, día que será aprovechado para dar por realizada una notificación o un intento de notificación. Además, hay que tener en cuenta que el intento de notificación quedará probado mediante el acuse de recibo o la libreta de cartería, gestionados por el agente de correo sin más testigos que su conciencia -como ya vimos, elementos ambos con una limitación probatoria importante-.

Entendemos que el permiso conferido por la Ley para finalizar el procedimiento mediante el intento de notificación puede suavizar aún más los esfuerzos de la Administración Tributaria por hacer efectiva la notificación, existiendo métodos absolutamente legales para ello. Finalmente, tan legítimo es poder agotar el plazo de doce meses por parte de la inspección de los tributos para llevar a cabo las actuaciones inspectoras como legítimo es que el contribuyente sea notificado legalmente de la finalización del procedimiento de inspección. Esta notificación que debe ajustarse a derecho, concretamente a los requisitos de los art.110 LGT y ss. De nuevo emerge la necesidad de equilibrio entre la seguridad jurídica del contribuyente y la eficacia administrativa, equilibrio que en este caso no se ha alcanzado, inclinándose el Legislador a favor de la realización efectiva y en plazo de las actuaciones inspectoras, con o sin conocimiento efectivo del obligado tributario.

Desde la óptica de la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes, tiene el mismo efecto que el procedimiento de inspección finalice con el acuerdo correspondiente o con el intento de notificación frustrada. En ambos casos se da un desconocimiento de dicha circunstancia por el interesado y un cumplimiento en plazo de las actuaciones inspectoras que favorece la eficacia administrativa. Parece, por otro lado, que el Legislador Tributario intenta evitar que el obligado ralentice el procedimiento de inspección mediante maniobras elusivas de la notificación. La intención legislativa no tiene sentido en el actual sistema de notificaciones, pues ya contempla estas posibles actuaciones de elusión y da cumplida respuesta a todas ellas.

Así, por ejemplo, en el caso de contribuyentes desconocidos el intento de notificaciones es sólo uno, procediéndose inmediatamente a la notificación por comparecencia, o en caso de rechazo por los interesados se entiende notificada la persona en concreto. En fin, se debería aplicar el régimen general de notificaciones contemplado en la LGT.

3.2.2 La notificación de las actas de la inspección de los tributos

Los documentos objeto de notificación por la inspección de los tributos y en los que se ha producido la regularización del obligado tributario son las actas de la inspección. La profesora GARCÍA CALVENTE nos ofrece una definición de acta que transcribimos:

“En cuanto a las actas, se ha afirmado que el concepto que subyace en la LGT y en el RGIT coincide con la idea de que son los documentos públicos que extiende la Inspección con el fin de recoger los resultados de su actividad de comprobación e investigación, donde se propone una regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo y donde, además, se prepara el acto de liquidación a través de una propuesta realizada por el Inspector actuario al órgano que decide: el Inspector-Jefe”.

Antes de entrar en el análisis del contenido de las actas y de su comunicación o notificación, debemos hacer especial hincapié en su naturaleza jurídica. Si defendemos la naturaleza jurídica de las actas como acto administrativo, su notificación conforme a derecho será preceptiva; pero si por el contrario se concluye que dichos documentos carecen de tal naturaleza, deberemos plantearnos las garantías que requerirá la comunicación. En este orden de consideraciones, destaca la opinión de ROMERO PI para quien las actas son actos administrativos de trámite cuya naturaleza es instrumental respecto de la resolución del procedimiento.⁵⁴⁸ En esta misma línea parece encontrarse la opinión de PALAO TABOADA, quien expresa que las actas de conformidad son un verdadero acto de determinación, fijación definitiva o comprobación de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto. En contra de esta opinión y agrupando las

⁵⁴⁸ Romero Pi, J. “Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria”, *Revista DE Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 204, 1.989, p.23.

actas de la inspección entre los actos con naturaleza documental se encuentra FERREIRO LAPATZA. Según la relevante aportación del profesor CALVO ORTEGA, la terminación se integra con dos tipos de actos distintos: «propuesta del funcionario que haya realizado la actividad inspectora y resolución del órgano correspondiente. El primero es un acto previo o de trámite (con independencia de su contenido material y gran importancia para las partes); y el segundo un acto resolutorio en cuanto termina el procedimiento y abre paso a la recurribilidad. Una de las características de la actividad administrativa de gestión es la separación entre instrucción y resolución que constituye siempre una garantía para el administrado, en este caso para el sujeto pasivo». De lo que se desprende su posicionamiento a favor de la consideración de las actas como actos administrativos de trámite y de resolución. Debemos dirigir nuestro estudio en este sentido y, por ende, proceder al examen de la notificación, que no de la comunicación de los documentos de la inspección reflejados, en este caso, mediante las actas.

El art.153 LGT regula el contenido de las actas que reproduce en lo esencial los arts.145.1 de la antigua LGT y el art.49.2 del RGIT. Dicho precepto versa como sigue:

“Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

- a) El lugar y fecha de su formalización.
- b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
- d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

- g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
- h) Las demás que se establezcan reglamentariamente”.

En este orden de consideraciones, el precepto que analizamos especifica que el acta correspondiente y, por ello, la notificación que le da traslado debe contener: “los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización “. La expresión “elementos esenciales del hecho imponible” podía tener sentido bajo la vigencia de la LGT de 1.963, pero actualmente no abarca todas y cada una de las circunstancias que estimamos deben incluirse en un acta de inspección. En este sentido, deben consignarse otros presupuestos de hecho necesarios para cumplimentar correctamente la regularización practicada, tales como la reducción de la base imponible o la deducción en cuota -aspectos que se desprenden del tenor del art.49.2 RGIT-. Respecto de los fundamentos de derecho, tan sólo conviene resaltar que constituyen la base de la motivación del acto administrativo que se contiene en las actas y que será notificado al obligado tributario, sirviendo por ello de base a sus alegaciones y en su caso a la impugnación del acto. Se añade además, dentro del contenido mínimo que se exige en el art.153 LGT, la regularización de la situación tributaria del obligado tributario y la propuesta de liquidación. Debemos hacer dos precisiones al respecto:

-De un lado, la referencia a los fundamentos jurídicos se debería hacer en este epígrafe, puesto que en esta sede adquiere su verdadero sentido.

-De otro lado, nos parece acertada la mención de la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación como conceptos independientes, puesto que no toda regularización implica necesariamente una propuesta de liquidación (actas sin descubrimiento de deuda y con regularización del art.53 RGIT).

Es necesario incluir además en las actas de la inspección la existencia o inexistencia, a juicio del actuario de indicios de realización de infracción tributaria. La redacción actual de este epígrafe debe su elaboración a las críticas doctrinales que había recibido el art.49.2j del RGIT en su redacción dada por el Real Decreto 1.930/1.998. En

el mismo se hacía alusión a la necesidad de hacer constar en el acta la ausencia de motivos de infracción tributaria y no la existencia de los mismos, redacción con la que se favorece la seguridad jurídica en su acepción de certeza del derecho, aunque sin perder de vista que lo que se establece en el acta es una mera opinión del actuario sin vinculación material a la apertura del procedimiento sancionador.

3.2.2.1 Clases de actas

a) Actas con acuerdo

Las actas con acuerdo constituyen una de las novedades más significativas incluidas en la nueva LGT⁵⁴⁹. Como se muestra en la Exposición de Motivos de la Ley 58/2.003, la intencionalidad del Legislador al incluir este tipo de actas no es otra que reducir la conflictividad tributaria. Son varios los aspectos que se pueden comentar acerca de las actas con acuerdo, pero aquellas disquisiciones que desbordan su contenido exceden del objeto de nuestro estudio. Por este motivo debemos afirmar que, como se desprende del art.155.2 LGT, las actas con acuerdo deben incluir, además de un contenido común a todas las actas, los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción, con la correspondiente reducción, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido indicado. Esta cuestión acerca de la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador se reitera de nuevo en el art.208.2 LGT, que a su vez manifiesta que la propuesta de sanción deberá incluir el contenido del art.210.4 LGT. Un aspecto que nos parece interesante destacar es que a primera vista la renuncia a la tramitación separada del procedimiento parece que no debería ser objeto del contenido de las actas y, por ello, tampoco objeto de notificación posterior, puesto que al ser una decisión del contribuyente es lógico el conocimiento por parte del mismo. Pero de la práctica se desprende que dicha determinación va adherida a la firma de un acta con acuerdo y que, por ello, o bien es algo que ya se determina en un formulario, o bien es algo que se incluye por el inspector actuario y que, por ende, deberá ser puesto en conocimiento del contribuyente al que se le practica la regularización.

⁵⁴⁹ Ibid. p.229.

En definitiva, el contenido del acta con acuerdo y, por consiguiente, el contenido de la notificación que le da traslado se resume por lo dispuesto en el art.155.2d LGT, que amplía el contenido del acuerdo al expresar que la conformidad del obligado tributario será respecto de la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos a), b) y c) en los que se incluyen no sólo el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada, sino también los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización y los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción. Esta última regulación es coherente con lo establecido con carácter general por el artículo 153 e), que extiende la conformidad o disconformidad a la regularización y la propuesta de sanción, y con lo dispuesto en particular para las actas de conformidad y de disconformidad por los artículos 156.2 y 157.2, respectivamente⁵⁵⁰.

En cuanto a los efectos de las actas con acuerdo, debemos hacer mención a lo dispuesto en los apartados 5 y 6 del art.155 LGT Que establece lo que sigue:

“Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo”.

De la literalidad del precepto transcrito se desprende la existencia en esta regulación de unanotificación tácita, es decir, los efectos del acta serán vinculantes una vez transcurridos diez días con inactividad de la Administración tributaria o, en este caso, del inspector jefe. La notificación tácita también se contempla en la regulación referida a las actas de conformidad (art.156.3 LGT), que difiere en gran medida respecto de la anterior⁵⁵¹. En primer lugar, la diferenciación radica en el plazo fijado para que el inspector encargado de la notificación de la liquidación pueda modificar la propuesta de liquidación. En el caso de actas con acuerdo el plazo es de diez días, mientras que en el

⁵⁵⁰ Vid. Calero Rodríguez, J. “La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección”, *Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.979.

⁵⁵¹ Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...* op.cit. p.232.

de conformidad de un mes. En segundo lugar, el órgano encargado de la liquidación sólo podrá modificar la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo en caso de haber incurrido en errores materiales, pero no en los supuestos de error en la apreciación de los hechos ni en la aplicación de la norma jurídica, cuestiones que harán difícil una modificación del acta con acuerdo por el órgano encargado de liquidar.

Por último, conviene reseñar las posibilidades de impugnación de la liquidación y de las sanciones que se contienen en el acta con acuerdo. A esta cuestión se refiere el art.155.6 LGT. Ateniéndonos al ámbito de la Administración Tributaria, cabe destacar la imposibilidad de revisión de las liquidaciones y las sanciones derivadas de este tipo de actas, excepto en los casos de revisión por el procedimiento de nulidad de pleno derecho; y desde la perspectiva del sujeto sometido a regularización, el precepto especifica que sólo podrá recurrir la liquidación y sanción derivada del acta en la vía contencioso-administrativa y, concretando aún más, en los casos de vicio del consentimiento, produciéndose un menoscabo del derecho a la tutela judicial efectiva constitucionalmente garantizado. Como puso de manifiesto el informe preparatorio de la LGT de 2.003, este efecto perjudicial se desencadena, principalmente, como fruto de la imposibilidad de discutir los hechos aceptados por el obligado tributario, excepto que se acredite un vicio del consentimiento. Al mismo tiempo, se limitan las causas de acceso al contencioso, como son las basadas en derecho. Entendemos que la interpretación de este precepto debería constituir un mero recordatorio de que los tribunales deben tener en cuenta, además de todos los motivos existentes en la vía contenciosa para impugnar liquidaciones y sanciones, los vicios de consentimiento. Esta interpretación tiene su origen en la no existencia de cortapisas de los arts.188.2a y 212.2 LGT, preceptos que regulan las vicisitudes de la sanción en las actas con acuerdo y a su recurribilidad; además, alude al contencioso-administrativo, si bien sin limitar en ningún momento los motivos de impugnación a los que deriven exclusivamente de vicios del consentimiento. Sea como fuere, basándonos en un sistema de garantías constituido por la confección de la notificación del acta, en la misma debe constar la posibilidad de impugnación de la liquidación y la sanción en la vía contencioso-administrativa, así como las consecuencias que dicha impugnación conlleva -pérdida de la reducción del 50% de la cuantía de la sanción-. Sólo de esta forma se alcanzaría el respeto a la seguridad jurídica en esta clase de notificaciones. El carácter tácito de la notificación no implica la ausencia de garantías. El adjetivo “tácita” se refiere a la forma de notificar, pero en

ningún modo afecta a la confección del texto notificadorio, que en todo caso debe ajustarse a las directrices que marcan tanto la LGT, como las normas del Derecho Administrativo subsidiarias en esta materia.

B) Actas de conformidad

Las actas de conformidad se regulan en el art.156 de la actual LGT. Como no podía ser de otra forma, acoge en lo sustancial lo ya regulado respecto de este tema por el RGIT, art.55 y 60. Como afirmaba el informe, este tipo de documentos de la inspección acoge lo que no se incluye en el ámbito objetivo de las actas con acuerdo. En estos casos, el contribuyente ha sido descubierto y no existe por tanto ningún elemento dentro de su regularización objeto de negociación. En las actas de conformidad, más que de un acuerdo entre contribuyente y Administración Tributaria u órganos de inspección, cabe hablar de una especie de pacto de adhesión.

Como especifica el art.156 LGT, este tipo de actas también son notificadas de forma tácita, puesto que serán válidas; vincularán si, transcurrido un mes desde su firma, el órgano encargado de liquidar no hace ningún tipo de modificación de la propuesta de liquidación que en ella se contiene. La notificación tácita no implica carencia de garantías. En este sentido, el art.55.1 obliga a entregar una copia de acta al interesado. Lo cierto es que si relacionamos el art.55.1 RGIT con el correspondiente de la LGT, se deduce que una vez producida la notificación tácita no es preceptiva la notificación expresa. Como afirma GARCÍA CALVENTE, este elemento debería formar parte del contenido de la notificación del acta, o mandato de entrega al interesado. En este sentido y respecto al contenido del acta -que es al fin y al cabo lo que nos interesa por ser el contenido de la notificación de la misma-, el art.156 LGT establece la necesidad de hacer constar un acto expreso de aceptación del acta. La intención del Legislador al regular tal requisito es garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, quien de forma expresa tendrá un acto que recoge la conformidad con el acta; pero de nuevo las buenas intenciones del Legislador tributario pueden quedar frustradas por el corto lapso de tiempo otorgado a las actas para que vinculen plenamente (un mes). Creemos que este plazo es insuficiente para dar origen a un acto de estas características.

De nuevo y sin abandonar el tema del contenido debemos aludir a la regularización y también a la propuesta de liquidación (art.156d LGT). En este mismo sentido, la necesidad de la propuesta de sanción queda clara igualmente en estos casos. La especificación de la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y pérdida de la reducción de la sanción en caso de impugnación de la liquidación, la mención de los recursos y reclamaciones que procedan, el órgano y plazo de interposición constituyen contenidos insoslayables del sistema de garantías de los contribuyentes, facilitado mediante la notificación y que revela el respeto al principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva constitucionalmente garantizados (arts.156.3c, 188.2 y 3 y 212.2 LGT). De nuevo debemos tener en cuenta el comentario ya realizado para las actas con acuerdo: la notificación tácita no equivale a notificación con menos requisitos y, por ende, con menos garantías, sino que alude fundamentalmente a la forma de notificación, lo que responde en ambos casos a los principios de eficacia administrativa y de economía procesal.

C) Actas de disconformidad

La regulación en el art.157 LGT de este tipo de actas reitera sustancialmente lo ya previsto en los arts.56 y 60.4 RGIT. En cuanto a la notificación de las actas de disconformidad, el art.56.2 RGIT establece que si el interesado se niega a recibir el duplicado del acta se le enviará dentro de los tres días siguientes por cualquier medio contemplado en las disposiciones vigentes. La profesora GARCÍA CALVENTE considera que si el interesado acepta el duplicado se produce una notificación tácita del acta. A nuestro juicio, nos encontramos ante un caso de notificación expresa; de producirse, por ejemplo, una notificación por correo deberán cumplimentarse los mismos trámites notificadorios que para cualquier tipo de notificación tributaria, siendo necesario el acuse de recibo en este supuesto concreto. La notificación tácita se consume mediante la aceptación.

Esta cuestión no presenta ningún tipo de dudas cuando el acta de disconformidad encierra una liquidación, acto administrativo que debe ser objeto en todo caso de una notificación expresa comprensiva de todos los requisitos legalmente exigidos.

Destaca, en este sentido y como parte del contenido de las actas de disconformidad, la referencia al informe que se hace en el art.157.2 LGT, que establece que a las actas de disconformidad se añadirá un informe donde se contengan los fundamentos de derecho. Con el art.60.4 RGIT la alusión al informe se refería sólo a la ampliación de los fundamentos de derecho; pero estimamos que los fundamentos de derecho deberían formar parte sucintamente de las actas de disconformidad.

La apreciación que se acaba de realizar no nos parece baladí: si los fundamentos de derecho son parte de un informe, éste no tiene por qué ser objeto de notificación alguna, dado que no estamos ante un acto administrativo. Por el contrario, si los fundamentos de derecho forman parte del acta, han de ser notificados junto con el acta de disconformidad que contiene la propuesta de liquidación; o si transcurre el plazo fijado por la Ley para su eficacia, se notificará la liquidación que proceda. Por ello, no nos parece acertada la referencia al informe que realiza actualmente la LGT, habida cuenta de que los fundamentos de derecho, aunque sea de forma sucinta deben aparecer en el acta de disconformidad y posteriormente en la notificación de la liquidación contenida en la misma. y esto se justifica en cuanto que son parte de la motivación del acto que se contiene, aspecto que constituye basamento insoslayable de las garantías de los contribuyentes. Esta argumentación tiene sentido partiendo del art.153c. Al especificar el contenido de las actas, exige que consten los fundamentos de derecho, siendo prescindible por ello un informe en el que se reiteren o contengan *ex novo* dichos fundamentos (art.157 LGT). Por último, deberá hacerse constar en el acta la cuantificación de la sanción con la reducción del 25% si, además de no interponerse recurso alguno, se ingresa toda la sanción en periodo voluntario sin pedir aplazamiento o fraccionamiento del pago (art.188.3 LGT). Deberá por ello hacerse constar asimismo los recursos que procedan contra la liquidación, la sanción y los órganos de interposición, así como lugar y plazo para ello.

D) Actas de comprobado y conforme

Este tipo de actas, reguladas en el art.52 RGIT, especifica la conformidad del inspector actuario con la situación jurídico-tributaria del contribuyente. En este orden de consideraciones, un sector doctrinal se planteó la necesidad de arbitrar un sistema específico de notificación para esta categoría de actas. El mencionado precepto

establece que dichas actas se extenderán en presencia del obligado tributario o se notificarán por correo certificado con acuse de recibo. Lo cierto es que entendemos que no existe ninguna peculiaridad para que este tipo de actas deban ser objeto de un específico modo de notificación, siendo lo coherente remitirse en este punto al régimen notificadorio general contenido en la LGT.

e) Actas sin descubrimiento de deuda y con regularización del obligado tributario

Este tipo de actas se extienden cuando el inspector actuario en su regularización descubre una cuantía a devolver al sujeto sometido a la misma. La liquidación que recoja dicho crédito a favor del obligado tributario deberá serle notificada. Para el art.53.2 RGIT, este crédito se considera reconocido, liquidado y notificado. En cuanto al contenido del acta, deberá seguirse el régimen ya analizado para las actas de conformidad y de disconformidad. Es necesaria la comunicación o notificación de la liquidación porque ésta servirá de base para la apertura del procedimiento de devolución de ingresos indebidos⁵⁵².

Para finalizar este apartado dedicado a las actas de la inspección de los tributos, debemos dejar constancia que las referencias que se han hecho al contenido de las mismas son premisas de carácter legal. En este sentido, hemos hecho referencia a la necesidad de mencionar por ejemplo las reducciones en las sanciones que se producen al firmar un acta con acuerdo o de conformidad. Ciertamente, esta reducción se recoge en la LGT y basta con la publicación de la misma para poner en conocimiento del contribuyente dicha circunstancia; pero al mismo tiempo la complejidad de nuestro sistema tributario hace cada vez más difícil su manejo por los contribuyentes no conocedores de la materia. Por ello, no está de más que la notificación de circunstancias de estas características conste en el documento notificadorio, protegiéndose de este modo la seguridad jurídica del contribuyente.

El procedimiento de inspección finalizará normalmente con las siguientes fases:

⁵⁵² Vid. Navas Vázquez, R. *La devolución de los ingresos tributarios*, Civitas, Madrid, 1.992.

-Propuesta del inspector actuario que se plasma en las actas que correspondan y cuya notificación se ha tratado en las líneas precedentes.

-Liquidación por el inspector jefe, que deberá ser notificada con los requisitos establecidos en la LGT ya analizados; en lo no previsto se acudirá a la LRJPAC.

4. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN Y LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

El procedimiento de recaudación tributaria, regulado en los arts.160-172 LGT, constituye una de las manifestaciones más claras del ejercicio de las potestades exorbitantes que el Ordenamiento Jurídico concede a la Administración Tributaria. A este respecto, la LGT en su art.169.1 define lo que debe entenderse por procedimiento de recaudación:

“1. La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias”.

La doctrina también ha ido aportando definiciones en esta dirección. Así, según esta idea, el procedimiento de recaudación se conceptúa como “el procedimiento o conjunto de procedimientos por los que discurre la actividad administrativa dirigida a la percepción de las cantidades adeudadas al Fisco”⁵⁵³.

4.1 El procedimiento de recaudación en periodo voluntario

El procedimiento de recaudación en período voluntario no ha sido objeto de una atención desmesurada por parte de la LGT. Esta cuestión es lógica dado que en esta fase del procedimiento lo único que se requiere es un acto espontáneo del obligado tributario que hará efectivo el pago de la deuda. El plazo para el pago de forma voluntaria se iniciará en este momento mediante la notificación de la liquidación individual o colectiva según los casos. Como ha puesto de manifiesto parte de la doctrina, el procedimiento de recaudación en período voluntario no es un procedimiento

⁵⁵³ AAVV, *Comentario sistemático...*, op.cit. p.455.

propriadamente dicho, ya que lo relevante para su conclusión es la actuación del obligado tributario mediante un acto espontáneo de pago.

4.1.1 Deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva

Un aspecto a tener en cuenta dentro del procedimiento de recaudación en periodo voluntario es la apertura de los plazos de cobro en deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva. Para ellas, el art.24 RGR prevé la publicación edictal en los Boletines Oficiales de la Provincia y en los locales de los ayuntamientos correspondientes. Además, incorpora de una forma detallada el contenido de dichos anuncios, así como la posibilidad de sustituir la publicación por una notificación individual. El precepto se expresa en los siguientes términos:

“1. La comunicación del periodo de pago se llevará a cabo de forma colectiva, y se publicarán los correspondientes edictos en el boletín oficial que corresponda y en las oficinas de los ayuntamientos afectados. Dichos edictos podrán divulgarse por los medios de comunicación que se consideren adecuados.

2. El anuncio de cobranza deberá contener, al menos:

- a) El plazo de ingreso.
- b) La modalidad de cobro utilizable de entre las enumeradas en el artículo 23.
- c) Los lugares, días y horas de ingreso.

d) La advertencia de que, transcurrido el plazo de ingreso, las deudas serán exigidas por el procedimiento de apremio y se devengarán los correspondientes recargos del periodo ejecutivo, los intereses de demora y, en su caso, las costas que se produzcan.

3. El anuncio de cobranza podrá ser sustituido por notificaciones individuales”.

En este mismo orden de consideraciones, si se trata de recibos de organismos autónomos además de en los Boletines Oficiales de la Provincia, los recibos se publicarán en los locales del ente correspondiente.

No conviene confundir el anuncio de cobranza con la notificación de la liquidación colectiva. En el primer supuesto no se da traslado de acto administrativo alguno, puesto que lo único que se pone de manifiesto es el plazo para efectuar el pago;

en el segundo de los supuestos, por el contrario, se traslada la liquidación en toda regla de un acto administrativo que cuantifica una deuda tributaria. Como ha manifestado parte de la doctrina, no es inusual que ambos documentos (anuncio de cobranza y notificación de liquidación colectiva) coincidan, debido sobre todo a razones de eficacia y economía procesal. Pero desde un punto de vista científico debemos distinguir abiertamente la naturaleza jurídica del medio de comunicación por el que se da traslado al interesado: notificación de liquidación colectiva y publicación –comunicación- del anuncio de cobranza. Este argumento nos lleva a rechazar la nomenclatura utilizada por el art.24.3 RGR, que posibilita la sustitución del anuncio de cobranza por una notificación individual. No consideramos adecuada tal determinación, ya que el anuncio de cobranza sólo puede ser comunicado, pero no notificado –no es un acto administrativo-.

4.1.2 Notificación de aplazamientos y fraccionamientos de pago

El art.65 LGT habilita la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento del pago por el obligado tributario en situaciones objetivas de imposibilidad de atender a la deuda tributaria. En esta dirección, el art.52.3 y 4 RGR establece la necesidad de notificar la resolución que pone fin al procedimiento. Si la resolución es positiva -acepta el aplazamiento o el fraccionamiento del pago-, dicha notificación deberá incluir la necesidad de prestar garantías y pagar la deuda en plazo, así como los efectos jurídicos que se derivan del incumplimiento de lo anterior. Si, por el contrario, la resolución es denegatoria, la notificación que le dé traslado deberá contener las consecuencias jurídicas que se derivarán del incumplimiento del pago en los plazos de ingreso abiertos al efecto. Para la profesora GARCÍA CALVENTE, el precepto que comentamos adolece de excesivas garantías, puesto que el obligado tributario conoce que de la denegación de su solicitud se desprende la subsistencia de la deuda tributaria. Conoce también que, de no hacer efectiva la misma en período voluntario, se abrirá el período ejecutivo y en su caso el procedimiento de apremio.

4.1.3 Compensación de deudas tributarias

La compensación de deudas tributarias se encuentra regulada en los arts.71 LGT y 56 a 60 RGR. Esta figura puede ser invocada de oficio o a instancia de partes y en

ambos casos debe ser notificada. Al respecto, se pronuncia el art.56 RGR, cuyo apartado 1 especifica el contenido de la solicitud a instancia de parte, debiendo contener el medio o el lugar a efectos de notificaciones. Se muestra el interés del Legislador por facilitar la marcha de los procedimientos en materia de notificaciones haciendo que los interesados indiquen claramente el lugar donde desean que las resoluciones administrativas que les afectan puedan llegar a ser eficaces. De otro lado, en este mismo precepto se aclara la necesidad de notificar expresamente la resolución de compensación; la norma reitera el criterio general que admite que, si transcurren seis meses desde la resolución sin que sea notificada, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo a los efectos de interponer el recurso que corresponda.

4.2 Periodo ejecutivo y procedimiento de apremio

Siendo las facultades de los órganos de recaudación una manifestación de las potestades exorbitantes de la Administración Tributaria, el Legislador tributario debe poner especial interés en la protección de las garantías de los contribuyentes. Uno de los elementos que coadyuvan al logro de la protección del mencionado sistema es el instituto de la notificación: la puesta en conocimiento del obligado tributario de los actos y resoluciones que le afectan en materia de recaudación en forma precisa y ajustada a la legalidad garantizará una vez más la protección del principio de seguridad jurídica y del derecho a la tutela judicial efectiva. Un ejemplo de lo que afirmamos lo constituye la diferencia de recargos a aplicar en período ejecutivo en función del cumplimiento de la deuda en los plazos establecidos en la providencia de apremio o incumpliendo los mismos. Sin ahondar en cuestiones ya resueltas en esta investigación, debemos subrayar la importancia de la recepción eficaz de la notificación por su destinatario en estos casos, recepción que hará que el contribuyente abone su deuda con un recargo u otro. Si realiza el pago en los plazos notificados, su deuda se incrementará en un 10%; mientras que si desatiende los plazos que constan en la providencia de apremio, el recargo ascenderá a un 20% incrementado con los intereses de demora que correspondan en su caso. Es necesario traer a colación las consideraciones que se expusieron acerca de la recepción por un tercero de la notificación siempre que se encuentre en el domicilio del interesado y haga constar su identidad. Recordemos en este sentido que, si el tercero cumple los requisitos legales para ser receptor legítimo de

notificaciones, el momento de la entrega al tercero no interesado constituye la fecha de realización material de la notificación a todos los efectos. Y ello, aunque el destinatario de la misma nunca llegue a tener constancia de la existencia de la notificación de que se trate. Esta circunstancia, que ya se puso de manifiesto en su momento, encuentra ahora una visión práctica en relación con las notificaciones en el período ejecutivo, dado que el destinatario de una notificación puede verse afectado por un recargo u otro en función de la diligencia con la que actúe el tercero intermediario.

4.2.1 Iniciación del procedimiento de apremio

En otro orden de consideraciones, debemos diferenciar claramente entre el inicio del periodo ejecutivo que en términos generales se inicia una vez transcurrido el período voluntario de pago y el inicio del procedimiento de apremio. Este procedimiento requiere para su inicio la notificación de la providencia de apremio, esto es, un acto administrativo con fuerza ejecutiva sobre los bienes del deudor⁵⁵⁴.

Por ello, como ha puesto de relieve parte de la doctrina⁵⁵⁵, no es posible afirmar actualmente que el procedimiento de apremio se abre automáticamente una vez finalizado el período voluntario de pago, sino que es imprescindible el acto administrativo de ejecución sobre los bienes del deudor, es decir, providencia de apremio⁵⁵⁶. En síntesis, la providencia de apremio es título ejecutivo bastante para embargar los bienes del deudor (art.167.2 LGT), aspecto que de no ser correctamente emitido y comunicado puede lógicamente menoscabar el principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva entre otros⁵⁵⁷. De ahí, la suma importancia que adquiere la notificación de la providencia de apremio en este caso⁵⁵⁸.

⁵⁵⁴ Puede consultarse Bayón Pallarés, R. “La impugnación de la providencia de apremio y la anulación de las certificaciones de descubierto”, *Crónica Tributaria*, nº 44, 1.983.

⁵⁵⁵ AAVV, *Comentario sistemático...*, op.cit. p.567.

⁵⁵⁶ Cfr. Colmenar Valdés, S. “El procedimiento de apremio y el Reglamento General de Recaudación: sus disposiciones generales”, *Impuestos*, nº 12, 1.993.

⁵⁵⁷ En este sentido puede consultarse Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.239.

⁵⁵⁸ La STSJ de Cantabria de 5 de diciembre de 2.003 (JT 2004/805) desestima el recurso interpuesto, puesto que halla incorrecciones no subsanables en la notificación de la providencia de apremio. Además, hace hincapié en la no transmisión de defectos de la notificación de la providencia de apremio a la notificación de los actos administrativos de liquidación previos.

La necesidad de apertura del procedimiento de apremio mediante su notificación se contempla por el art.167.1 LGT. Acerca de los elementos que deben consignarse en la misma, el precepto exige los siguientes: identificación de la deuda tributaria, recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y requerimiento para que efectúe el pago. Debe indicarse también en la notificación, como se expresa en el art.167.4 LGT, que de no abonarse la deuda en los plazos que se recogen en la providencia de apremio se procederá al embargo de los bienes del deudor. Entendemos que se deberían incluir en la providencia de apremio las sanciones que en su caso se han podido imponer al deudor por la comisión de infracciones tributarias. La LGT ha dejado clara la separación entre deuda tributaria y sanción, si bien a la hora de notificar la providencia de apremio al deudor éste debe conocer el montante final de lo que debe ingresar en el tesoro. La seguridad jurídica del contribuyente -en este caso del contribuyente deudor- aconseja la inclusión de este elemento que lógicamente va a aumentar la cuantía de las cantidades adeudadas y que es al fin y al cabo lo que interesa al destinatario de la notificación de la providencia de apremio. El RGR pormenoriza los requisitos que debe contener la notificación de la providencia de apremio, cuestiones todas que favorecerán la protección del principio de seguridad jurídica. En este sentido, el art.71 RGR expresa que además del texto íntegro del acto, es decir, la providencia elaborada por la dependencia correspondiente (167.1 LGT) y de los recursos –recursos de reposición y en su caso, reclamación en vía económico-administrativa-, deberá mencionarse:

- “a) Lugar de ingreso de la deuda y del recargo.
- b) Repercusión de costas del procedimiento.
- c) Posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago.
- d) Indicación expresa de que la suspensión del procedimiento se producirá en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente.
- e) Recursos que procedan contra la providencia de apremio, órganos ante los que puedan interponerse y plazo para su interposición”.

El TS ha afirmado en Sentencia de 23 de enero de 1.995 que los requisitos que debe contener la notificación de la providencia de apremio no son meras consideraciones retóricas, sino garantías de los contribuyentes. Estas garantías informan sobre varios extremos:

-Ponen de relieve la especial importancia para el deudor en que se siga el procedimiento debido a los recargos de apremio y los intereses de demora.

-Acerca de la posibilidad de frenar dichos efectos mediante la petición de suspensión o aplazamiento y fraccionamiento del pago (Sentencia de 23 de enero de 1995 (RJ 1995/438)).

Por su parte, la LGT incorpora un motivo de oposición a la providencia de apremio (art.167.3): se trata de la falta de notificación de la liquidación. Dicho motivo de oposición se encontraba regulado en el art.99b RGR de 1.990, lo que constituía una novedad respecto del RGR de 1.968, dado que dicho motivo no se contemplaba. Tras las críticas vertidas tanto por la doctrina científica como por la jurisprudencia, el actual art.167.3c LGT lo recoge, elevándolo a rango legal. Un ejemplo de las críticas aludidas lo encontramos en la Sentencia del TS de 17 de junio de 1.987, que aceptaba el motivo referido como causa válida de oposición a la anulación de la liquidación o su invalidez. Esta inclusión entre los motivos de oposición de la falta de notificación de la liquidación favorecerá una vez más el principio de seguridad jurídica y evitará que se produzcan situaciones de indefensión provocadas por la falta de conocimiento de la liquidación por parte del deudor. Este precepto viene a confirmar una vez más la tesis acerca de la configuración del acto de notificación como acto de eficacia y no de validez -en este caso de la liquidación-⁵⁵⁹. Como se ha ido viendo, la eficacia de un acto depende de su notificación y esto significa que:

a) La notificación ha llegado a al conocimiento de su destinatario o ha sido entregada a un tercero legitimado.

b) Contiene todos y cada uno de los requisitos que la Ley establece.

Por ello, el artículo debe entenderse en el sentido de que un motivo de oposición a la vía de apremio lo constituye la falta de notificación de la liquidación y la liquidación comunicada mediante una notificación de las calificadas como defectuosas. Este precepto encuentra su precedente inmediato en el art.138 de la Ley de 1.963.

⁵⁵⁹ Al respecto, ORTIZ GUTIÉRREZ ha expuesto que “nada se dice sobre las autoliquidaciones para cuyas deudas declaradas y no pagadas comienza el periodo ejecutivo transcurrido el voluntario según dispone el artículo 161.1b LGT sin necesidad de acto administrativo liquidatorio, especialmente cuando el obligado se considera perjudicado en sus intereses legítimos e insta la rectificación de su autoliquidación, artículo 120.3 de la misma Ley. Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.247.

Regulaba conjuntamente los motivos de oposición a la providencia de apremio y a la diligencia de embargo⁵⁶⁰. Actualmente, el art.167.3 acoge los motivos de oposición frente a la primera, dejando al art.170 la regulación de los segundos. En este sentido, la nueva normativa a suprimido de los motivos de oposición a la providencia de apremio la falta de notificación de la misma, puesto que en este caso el Legislador presupone que ésta se ha producido; y así lo entiende al haberse interpuesto un recurso contra ella, trasladando su regulación al art.170 entre los motivos de oposición a la diligencia de embargo⁵⁶¹.

Por su parte, el art.166.1 LGT se dedica a la conservación de las actuaciones, afirmando que la anulación de determinadas actuaciones en el procedimiento de apremio conlleva la conservación de las no afectadas por la nulidad. Esta determinación no puede aplicarse a la relación existente entre acto a notificar –providencia de apremio- y acto de notificación. Si la providencia de apremio se anula, la notificación realizada debe entenderse asimismo carente de eficacia; si lo que se anula es el acto de notificación, éste puede volver a practicarse sin afectar en modo alguno al acto notificado. De ahí que o damos afirmar que la validez del acto adquiere eficacia con la notificación, y que la eficacia o ineficacia de la notificación no conlleva la validez o invalidez del acto notificado⁵⁶².

4.2.2 Desarrollo del procedimiento de apremio

Si el deudor no abona las cantidades notificadas en el plazo establecido, se procede al embargo de sus bienes. Todas las actuaciones que se realizan en dicho procedimiento se “notificarán” mediante diligencias a la persona o personas con las que se entienda el procedimiento -normalmente será el representante legal del deudor-⁵⁶³.

⁵⁶⁰ Vid. Cachón Cadenas, M. J. *El embargo*, Bosch, Barcelona, 1.991.

⁵⁶¹ Ortíz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.250.

⁵⁶² Cfr. la STSJ de Aragón de 3 de febrero de 2.003, que expone la conformidad o no con el ordenamiento jurídico de la resolución del Ayuntamiento de Zaragoza desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio correspondiente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles relativo a los ejercicios 1.990, 1.991 y 1.992. La alegación básica de la demandada se fundamentó en la anulación de dicha providencia por la falta de notificación de las liquidaciones correspondientes al impuesto, como exigía el art.137d LGT –el precepto citado se refiere a la legislación precedente a la ley de 2.003-.

⁵⁶³ Véase de Frutos Virseda, F. J. “Los servicios comunes de notificaciones y embargos”, *La Ley, Revista General de Derecho*, 1.992, pp.1072-1078.

Dicha documentación se encuentra regulada por el art.170 LGT, precepto que al hablar de diligencias emplea el término “notificación”. En consonancia con las argumentaciones que estamos pergeñando, el vocablo que semánticamente conviene usar para dar traslado a este tipo de diligencias sería el de comunicación, en cuanto que no es un acto administrativo del que haya que dar traslado y contra el que quepa interponer recurso o reclamación alguna, sino que contiene las actuaciones necesarias para impulsar el procedimiento de embargo. Una vez finalizada la tramitación oportuna y embargados los bienes del deudor -fase cuyo estudio excede del objeto de esta investigación-, se dictará la diligencia de embargo. Dicha diligencia sí debe ser objeto de notificación y deberá ser dirigida al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones; así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos. La misma notificación deberá efectuarse también en relación con las anotaciones de embargo y el depósito e intervención de bienes y empresas.

La amplitud con la que se refiere el precepto al ámbito subjetivo de la notificación de la diligencia tiene la intención de facilitar la oposición al embargo por personas que la normativa administrativa considera interesados (art.31.1 LRJPAC.) y que, por ende, deben tener la posibilidad de defender su derecho. En este orden de consideraciones, el RGR amplía aún más si cabe el ámbito subjetivo de la notificación de la diligencia de embargo en los arts.80.3, 4 y 6 en lo que se refiere a embargo de valores y participaciones; art.81 a y b) en lo que atañe a otros créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo; art.82.3 en lo relativo a sueldos, salarios y pensiones; art.83.2 relativo a el embargo de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, aunque la notificación es citada por el precepto de forma indirecta, es decir, se remite a la notificación según el art.76 del propio reglamento; art.84.2 en lo que se refiere a la anotación preventiva de embargo de bienes inmuebles. Resulta conveniente tener en cuenta que no es posible dictar y notificar providencia de embargo, si previamente no se ha notificado la providencia de apremio⁵⁶⁴.

⁵⁶⁴ En esta dirección se ha manifestado la Sentencia del TSJ de Madrid de 24 de enero de 1.995 (JT 1995/53).

De la normativa relacionada se deduce que los embargos que van a ser objeto de notificación son los realizados plenamente; no parece referirse el precepto a los embargos frustrados o intentados. Los intentos de embargo no pueden ser notificados porque no constituyen ningún acto administrativo objeto de traslación al obligado tributario.

En cuanto al contenido de la providencia de embargo, la doctrina ha aportado unas líneas básicas en aras de proteger el principio de seguridad jurídica:

“(…)en las diligencias deberá hacerse referencia a la providencia de apremio de la que el embargo trae causa, a los datos identificativos del deudor, importe de la deuda y conceptos por los que se embarga. Además deberá detallarse la descripción de los bienes incluyendo su ubicación física y estado actual de funcionamiento. De ser necesario deberá incluirse también el nombramiento del depositario de los bienes”⁵⁶⁵.

La doctrina puso de manifiesto una cuestión de interés recogida en el art.120.2 RGR de 1.990 que se refería al embargo de dinero en cuentas abiertas de depósito. Este precepto se expresaba en los siguientes términos:

“La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la notificación de la diligencia de embargo a la entidad depositaria, así como el plazo máximo en que habrá de efectuarse la retención de los fondos, podrá ser convenido, con carácter general, entre la Administración actuante y la entidad de crédito afectada”.

Así, este precepto prevé la posibilidad de pactar entre el obligado tributario y la Administración un lugar para la práctica de notificaciones. De este modo, el RGR se adelantó en este punto tanto a la legislación administrativa, como a la tributaria. Actualmente, esta circunstancia es recogida por el art.79 RGR, aunque en esta ocasión no se refiere expresamente a una notificación, sino que habla de presentación de la diligencia de embargo. Una vez más el RGR se refiere claramente a una notificación tributaria, aun cuando no utilice el *nomen iuris* adecuado.

⁵⁶⁵ La STSJ de Aragón de 15 de septiembre de 2.003 (2000/914) trata la cuestión de la inexistencia de notificación de providencias de embargo.

Por su parte, el art.172 LGT establece que los bienes serán enajenados mediante subasta, concurso o adjudicación directa y deja las vicisitudes de estas fórmulas a la regulación reglamentaria. La notificación en este caso es fundamental, habida cuenta de que el precepto establece que el acuerdo de enajenación será impugnabile siempre y cuando se hayan entendido notificadas las diligencias anteriores conforme a lo dispuesto en el art.112.3 LGT. En definitiva, el art.172.1 LGT permite la impugnación del acuerdo de enajenación si se han dado por notificadas las diligencias previas a la traba de bienes y derechos y la providencia de apremio, cuestión que ocurrirá cuando haya sido imposible realizar la notificación personal y no se haya producido la comparecencia del obligado tributario. El art.172.1 LGT no vulnera el régimen de notificaciones recogido en el propio texto legal, ya que -como hemos tenido ocasión de analizar en numerosas ocasiones- en los casos de imposibilidad de notificar se entiende realizado el trámite y se sigue el procedimiento. Pero en ocasiones el rigorismo legislativo debe flexibilizarse para evitar posibles menoscabos que puede provocar en los derechos y garantías de los obligados tributarios y en concreto de los deudores. Por ello, este precepto nos parece excesivamente rígido, puesto que en este caso la ausencia de notificación y su consecuencia jurídica -posibilidad de impugnación del acuerdo de enajenación- responden como ha puesto de manifiesto parte de la doctrina a una desmesurada obsesión por la gestión, así como por la celeridad y eficacia. Por ello, en estos casos no debería darse ausencia de notificación, sino siempre que se justifique convenientemente por la administración la imposibilidad de realizar dicho trámite. Conviene recordar que el trámite constituye aquí un elemento de defensa del administrado.

En el ámbito de la enajenación de los bienes embargados destaca el atinente a la convocatoria del anuncio. Al respecto, puede plantearse la necesidad de publicación o por el contrario su notificación a los interesados. Lo cierto es que la doctrina no ha entrado en litigios sobre la cuestión y en su mayoría afirma -junto al RGR- que la convocatoria será objeto de publicación. El argumento estrella sobre el que fundan tal afirmación se encuentra en el ámbito subjetivo de la convocatoria: un conjunto indeterminado de interesados en potencia. Por ello, la notificación en estos casos no es preceptiva en cuanto que no existe un interesado concreto, sino un sujeto en masa cuya nota básica estriba en la indeterminación.

Sentada la necesidad de publicación de la convocatoria del concurso, la misma deberá realizarse en el Boletín Oficial del Estado y de la provincia, debiendo contener al menos los bienes objeto de embargo, plazo y condiciones para concurrir, forma de pago y fianza. En todas las cuestiones no reguladas acerca de dicha convocatoria se aplicará lo establecido para la subasta (art.101 RGR).

a) Subasta de bienes:

La subasta es la fórmula más frecuente de proceder a la enajenación de los bienes embargados. Dicha subasta se lleva a cabo mediante dos fases que pueden simultanearse:

En primer lugar, debe dictarse una providencia que será notificada -no publicada- al deudor principal, depositario de los bienes, siempre que éste no pertenezca a la Administración y a los acreedores que corresponda.

En segundo lugar, deberá procederse a anunciar dicha subasta. En este anuncio ha de hacerse constar, además de las consideraciones contempladas por el art.101, los requisitos de defensa de las notificaciones, es decir, los recursos que procedan. La doctrina advierte en este extremo que los recursos que se especificarán son tanto aquellos que caben contra la notificación como los que caben contra el anuncio.

Por último, si por cualquier motivo, alguna de las fórmulas antes mencionadas para la enajenación de bienes no se hubiera podido ejecutar, se procederá a la adjudicación de bienes al Estado. En cuanto a la notificación, esta figura sólo es contemplada para el caso del art.109.2 y 3 RGR. El precepto conmina la notificación a los titulares de cargas reales para comunicarse la disminución de sus créditos por los débitos. Lógicamente, los titulares poseen dichos créditos por ser su anotación de embargo anterior a la del Estado. Como sabemos, para que dicha prelación sea posible es jurídicamente requerida la existencia de hipoteca legal tácita por parte del Estado, como así lo expresa el precepto⁵⁶⁶.

⁵⁶⁶ Véase acerca de la notificación defectuosa de una subasta la STC 295/2.005 de 21 de noviembre.

4.2.3 Terminación del procedimiento de apremio

Las normas que regulan dicha cuestión no prevén la necesidad de comunicar la finalización del expediente de enajenación (art.173 LGT). La doctrina requiere la notificación en esta fase del procedimiento en aras de proteger la seguridad jurídica del deudor. Hemos pretendido hallar un equilibrio entre las garantías de los obligados tributarios y la Administración Pública. Estimamos que no es necesaria una notificación en este supuesto, ya que los actos administrativos o procesales que conforman el procedimiento de apremio en su conjunto ya han sido notificados convenientemente. De hecho, una forma clara de darse por enterado de la finalización del procedimiento es la obligación que recae en el órgano ejecutor de la enajenación de entregar justificante de las deudas total o parcialmente liberadas. Por ello, notificar la terminación del procedimiento nos parece innecesario y desafortunado, dado que el deudor ya conoce suficientemente qué bienes le han sido embargados y enajenados y a qué deudas van a ser afectos. En este momento, la notificación únicamente sirve para prolongar un procedimiento enojoso y gravoso para ambas partes.

5. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

El Art.208.3 LGT hace una remisión expresa a la regulación general de las notificaciones tributarias en el procedimiento sancionador. Por su parte, el art.209.1 LGT concreta en este sentido que dicho procedimiento se inicia de oficio mediante la correspondiente notificación al interesado. Advierte el art.209.2 LGT que si el procedimiento se inició mediante declaración, verificación de datos, comprobación limitada o inspección, el procedimiento sancionador no podrá iniciarse respecto de personas o entidades cuando hayan transcurrido tres meses desde que les fue notificada o se entendió notificada la liquidación o resolución de aquéllos⁵⁶⁷. El precepto contiene una determinación fundamental al consignar la caducidad del procedimiento sancionador: si transcurridos tres meses desde la notificación de los procedimientos del que trae causa el sancionador no se ha iniciado ninguna actuación. La Ley se refiere a la

⁵⁶⁷ Un comentario acerca de estos preceptos puede encontrarse en Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.307.

finalización de los procedimientos con la notificación propiamente dicha, efectivamente realizada o cuando se entienda notificada la misma⁵⁶⁸.

Hemos analizado los diferentes supuestos en los cuales debe entenderse realizada la notificación: rechazo por el interesado o su representante, no comparecencia del obligado tributario en notificaciones edictales, presencia del obligado tributario en el momento de firma de las actas y entrega del ejemplar sin negarse a firmar las mismas... Actualmente, el procedimiento de inspección de los tributos puede finalizar con el primer intento de notificación que no se identifica con dar por practicada la misma. Por ello, debemos advertir que los tres meses en el procedimiento de inspección deben ser computados cuando la notificación se entienda practicada por alguno de los supuestos nombrados, pero nunca desde el primer intento, salvo en los supuestos de interesado desconocido para los cuales basta un único intento para entender notificado al sujeto.

En este sentido y en lo que afecta al procedimiento de inspección, habrá que tener en cuenta la fecha de finalización del procedimiento y la fecha de conocimiento efectivo de finalización del procedimiento o la fecha en que la ley entiende que se ha producido la práctica de la notificación.

El art.210 se ocupa de regular la propuesta de resolución y en su apartado 4 especifica el contenido exacto de la misma: “Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán

de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos”.

Esta propuesta de resolución deberá ser notificada al interesado para que ejerza su derecho a las alegaciones en el plazo de 15 días. La finalización del procedimiento sancionador se realiza mediante resolución expresa o caducidad. Como hemos expuesto,

⁵⁶⁸ Las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se desarrollan por el RD 2063/2.004 de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

la caducidad se produce si, transcurridos tres meses desde la finalización de los procedimientos del que trae causa el sancionador, este último no se inicia.

La LGT introduce una notificación tácita en el art.211.1 al expresar que si el interesado hubiese dado su conformidad en un procedimiento de inspección, la propuesta de resolución de la sanción se entenderá efectiva y notificada al mes de dicha conformidad sin necesidad de tener que notificar expresamente. Dicha cuestión será posible siempre y cuando en el transcurso del tiempo mencionado no se produzca ninguna modificación en la propuesta de resolución a la que el interesado prestó su conformidad. Así, la notificación tácita viene confeccionada en este caso por el transcurso del tiempo. Las razones de tal determinación vienen producidas por cuestiones de eficacia en la gestión y de economía procesal. En estos supuestos, la falta de una notificación que contenga la resolución final no lesiona los derechos y garantías de los contribuyentes, puesto que son los obligados tributarios los que han dado su conformidad y, por ello, conocen la propuesta de resolución que no se modificará en el transcurso de un mes.

El procedimiento sancionador deberá finalizar en el plazo máximo de seis meses y a estos efectos se entenderán producidos con un solo intento de notificación. Así lo dispone el art.211 LGT al remitirse al art.104.2 LGT, que contiene esta circunstancia. En su apartado 3 el art.211 LGT especifica el contenido de la resolución de la que deberá darse traslado, mediante notificación al interesado:

“La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad”.

6. PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y NOTIFICACIONES

Al igual que en el procedimiento sancionador, el art.214 LGT hace una remisión expresa a la regulación general de la LGT y entre dichas materias se encuentran las notificaciones. Aun siendo conscientes del gran interés que suscitan los procedimientos de revisión, sólo atiende a esta investigación las cuestiones que directa o indirectamente atañen a las notificaciones que fundamentalmente se relacionan con el inicio, finalización y contenido de los procedimientos⁵⁶⁹.

Siguiendo esta línea, el art.217.6 LGT establece El primero de los procedimientos de revisión regulado por la LGT: el procedimiento de actos nulos de pleno derecho. Con dicha declaración, la Administración permite anular actos firmes en vía administrativa por adolecer de determinados vicios tasados en la Ley. La declaración puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado. En este segundo caso, como pone de relieve el art.4 del Real Decreto 520/2.005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento de Revisión Tributaria, La Administración podrá inadmitir el inicio de la declaración sin necesidad de dictamen del Consejo de Estado por la inexistencia de los motivos tasados que originan tal declaración. Aunque el reglamento nada especifica, dicha negativa deberá ser comunicada a los interesados en el procedimiento para que adopten las medidas que estimen por convenientes. A este respecto, el mismo precepto contiene la obligación de notificación del comienzo del procedimiento cuando sea iniciado de oficio. Ya hemos señalado que poner en conocimiento del interesado el inicio de un procedimiento no es una notificación propiamente dicha, sino más bien una mera comunicación, habida cuenta de que realmente no se da traslado de acto administrativo alguno. Además, uno de los efectos de la notificación, cual es el proporcionar la defensa del administrado, no se produce; no es necesario alegaciones ni audiencias a los interesados porque todavía el acto administrativo del que se debe dar traslado no existe. El interesado no puede hacer nada para paralizar el inicio de dicho procedimiento. Por su parte, el art.5 del reglamento - tras la finalización del trámite de audiencia- afirma que se emitirá la propuesta de

⁵⁶⁹ Vid. en relación al ordenamiento jurídico portugués, d'Oliveira Martins, A. *La revisión constitucional y el ordenamiento portugués*, Edições Estado & Direito, Lisboa-Madrid, 1.995.

resolución. Aunque nada dice el reglamento, estimamos que debería ser objeto de notificación a los interesados, puesto que una propuesta de resolución convenientemente motivada propiciará una adecuada defensa de los intereses de las partes implicadas. La resolución que pone fin a la declaración de nulidad de pleno derecho deberá ser notificada expresamente (art.6 reglamento). Si el órgano administrativo competente no resuelve en plazo:

-El procedimiento finalizará con la caducidad del mismo si fue iniciado de oficio. De todos modos, se podrá abrir un procedimiento con posterioridad.

-Si el procedimiento fue iniciado a instancia de partes, se produce silencio negativo. Hay que tener en cuenta que el silencio negativo puede ser modificado en la resolución expresa posterior que se dicte con las consecuencias jurídicas que dicho comportamiento acarrea para el interesado.

En lo que atañe al procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables regulado en el art.218 LGT, las notificaciones tributarias tienen un papel relevante a efectos del cómputo de plazos de prescripción de los derechos. En este caso, si han transcurrido cuatro años desde la notificación del acto que pone fin al procedimiento del que trae causa no se podrá iniciar la declaración de lesividad. Este procedimiento no pergeña un sistema de notificaciones en cuanto que no debe entenderse con los interesados, sino que sólo es promovido por y para la Administración. Con la declaración favorable a la lesividad del acto de que se trate, la Administración tiene vía expedita para acceder al contencioso-administrativo.

En relación al procedimiento de revocación, aunque el art.219 LGT no lo dice expresamente, por ser un procedimiento iniciado exclusivamente de oficio se deberá comunicar el acuerdo de inicio de la revocación; de lo contrario carecería de sentido el posterior trámite de audiencia al interesado que se contempla en el mismo precepto. En este sentido, el profesor PÉREZ ROYO considera que la solicitud del interesado queda insertada en el escrito de interposición de la Administración. Sea como fuere, reiteramos la conveniencia de practicar la comunicación de inicio. Por lo demás, el procedimiento finalizará con resolución expresa motivada o mediante caducidad si transcurre el plazo fijado de seis meses sin que se haya dictado resolución expresa. El Reglamento acoge esta materia en los arts.10 a 12 sin establecer un sistema de notificaciones al respecto.

Creemos que tanto la propuesta de resolución como la resolución final deberían ser notificadas a los interesados como viene siendo regla general y por las argumentaciones tantas veces repetidas.

El procedimiento de rectificación de errores se refiere a los materiales, aritméticos o de hecho que haya podido cometer la Administración. La rectificación no modifica el fondo del asunto. Estos errores podrán ser rectificadas de oficio por la Administración o solicitadas por el contribuyente. El inicio de las actuaciones de rectificación deberá ser notificado al interesado cuando el procedimiento comenzó de oficio. Al respecto afirma el art.13 del Reglamento que en este caso junto al acuerdo de inicio se deberá notificar también la propuesta de resolución. En este supuesto la notificación se erige en vehículo idóneo para poner en conocimiento la propuesta de resolución. Ciertamente, la propuesta es una posibilidad, pero en determinados casos puede llegar a ser el acto definitivo, bien si el obligado no alega nada al respecto o si sus alegaciones no son convincentes. Por ello, la propuesta bien formulada favorece una defensa eficaz. Si la resolución final acoge los argumentos del interesado -sin modificaciones- no será necesario emitir una propuesta de resolución ni notificar la misma. El interesado no necesita hacer valer sus derechos e intereses mediante ningún trámite de alegaciones, pues sus argumentos constituyen la decisión final de la Administración. En cambio, la resolución que se adopte deberá ser notificada al interesado. De no existir resolución expresa en plazo el procedimiento se entenderá caducado. Si, por el contrario, el procedimiento fue iniciado a instancia del interesado y la Administración no resuelve en plazo, se producen los efectos del silencio negativo (art.220 LGT).

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos se regula en el art.221 de la LGT. Habitualmente es iniciado a instancia del interesado, por lo que la notificación de inicio no es necesaria en estos supuestos. Aunque la Ley no lo explicita, sería conveniente que se especificase la obligación de notificar la resolución que pone fin al procedimiento con todas sus garantías o los efectos generales del silencio administrativo. Entendemos que se aplica la normativa general en esta materia, pero quizás sea un defecto de técnica legislativa abordar este tema respecto de determinadas cuestiones y no respecto de otras que requieren el mismo sistema de notificaciones, de forma que la confusión es patente (art.221 LGT). En este orden de consideraciones,

estimamos que la resolución que pone fin al procedimiento es objeto de una notificación tácita que se entenderá producida con la devolución material de lo indebidamente ingresado. Si el procedimiento finaliza con resolución expresa, ésta deberá ser notificada al interesado, aunque ni la Ley ni el reglamento se pronuncian al respecto (art.19 Reglamento).

6.1 Las reclamaciones económico-administrativas y las notificaciones

6.1.1 Recurso de reposición y notificaciones

El recurso de reposición es regulado por el art.222 LGT. Dicho recurso se interpone ante el mismo órgano que dictó el acto y se inicia mediante una solicitud del interesado, por lo que la notificación en estos casos es prescindible. Sin embargo, la notificación adquiere importancia a efectos de cómputo de plazos y en este sentido afirma el art.223.1 LGT que el recurso podrá interponerse en el plazo de un mes desde la notificación del acto impugnado. En el supuesto de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo de un mes comenzará a contar desde el día siguiente al vencimiento del plazo en período voluntario⁵⁷⁰.

El art.225 LGT advierte que la resolución deberá dictarse en el plazo de un mes desde la solicitud. Si transcurrido este plazo no se resuelve, el recurso se entiende desestimado por silencio. El precepto nada regula, pero la resolución expresa que ponga fin a un recurso de reposición deberá ser notificada al interesado⁵⁷¹.

Los actos tributarios que se impugnan son ejecutables de forma inmediata, por lo que la suspensión de sus efectos debe ser solicitada por el interesado. El apartado 6 del art.25 del Reglamento preceptúa que si se demuestra la interposición de la reposición junto con las garantías exigidas, el órgano competente acordará la suspensión y así lo notificará al interesado. La pregunta es si la suspensión es o no acto administrativo y por ello debe ser notificado o por ende comunicado al interesado. Sea como fuere, la

⁵⁷⁰ En este mismo sentido se ha expresado el art.14c del texto refundido de la LRHL:

“El recurso de reposición se interpondrá dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita o al de finalización del período de exposición pública de los correspondientes padrones o matrículas de contribuyentes u obligados al pago”.

⁵⁷¹ El art.14n del texto refundido de la LRHL contempla la necesidad de notificar la resolución expresa del recurso de reposición.

resolución que la concede o la deniega debe ser notificada al interesado en virtud del art.58 LRJPAC. La notificación también es requerida por el apartado 7 del mismo precepto cuando se hayan subsanado defectos del documento en el cual se formaliza la garantía requerida para proceder a la suspensión del acto impugnado.

Cuando ante un requerimiento de subsanación de defectos en el documento de formalización de la garantía -aun habiéndose contestado en plazo- no se entiendan subsanados, se denegará la suspensión. En este supuesto el reglamento no hace alusión a la notificación. Entendemos que la denegación, al igual que la concesión, son circunstancias que afectan directamente al interesado y más concretamente a sus derechos e intereses, por lo que la notificación debería ser requerida. Quizás el Reglamento ante dicho silencio acoge la regulación general, pero de nuevo no puede aludir a las notificaciones expresamente en algunos casos y obviarlas ante supuestos idénticos. El apartado 10 sí hace alusión a la notificación de denegación del acuerdo de suspensión, especificando sus efectos. Si la deuda se encontraba en período voluntario de pago, se abrirán los plazos del art.62.2 LGT. Si por el contrario la deuda se encontraba en periodo ejecutivo se seguirá el apremio o se iniciará mediante la correspondiente notificación de la providencia.

La regulación actual es respetuosa con los posibles legitimados que no han comparecido en el procedimiento. En este sentido, el art.26 del reglamento conmina a notificar a los posibles titulares de derechos e intereses legítimos que no hayan comparecido en el procedimiento para que puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Lo que se comunica es la interposición de un recurso de reposición. Dicha información no es acto administrativo ni todavía resolución, por lo que lo lógico en estos supuestos es comunicar tal circunstancia. El hecho de que el vehículo idóneo para dar traslado de tal situación sea una comunicación no quiere decir que ésta deba eludir las garantías mínimas que tutelan los intereses de los obligados tributarios. Por ello, estimamos que debería darse traslado de la solicitud de interposición a los demandantes que ya comparecieron con el fin de que, a la vista de sus argumentaciones, puedan los que ahora comparecen formular las alegaciones que estimen procedentes.

El art.7 del Reglamento consigna explícitamente la notificación expresa de la resolución, tanto al demandante, como a los interesados si los hubiere.

6.1.2 Reclamaciones en vía económico-administrativa

El art.232 LGT se ocupa de regular la legitimación para interponerlas. En este sentido, afirma que serán legitimados los obligados tributarios y los sujetos infractores. Añade a este respecto que también lo será cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria. El precepto se expresa con gran amplitud, originando una cierta indeterminación al respecto. Por ello, según el precepto las notificaciones que deban practicarse a lo largo del procedimiento de resolución de la reclamación deberán entenderse con las personas en él reguladas. En nuestra opinión, para centrar esta cuestión debemos recurrir al art.31 LRJPAC, precepto que define claramente el concepto de interesado y que ya ha sido tratado en esta investigación.

Respecto de la notificación se ocupa el art.234.3 LGT. En este sentido, conmina a que la notificación se realice en el domicilio consignado a tal fin o en su defecto en la secretaría del Tribunal. Como contenido de la notificación especifica que ésta deberá consignar si el acto es o no definitivo en vía administrativa y los recursos que procedan, órgano de interposición y plazo de interposición. Al hilo de ello aclara que el interesado podrá interponer cualquier recurso que estime conveniente, incluso cuando no se indique en la notificación. Se pone de relieve la actividad informativa que se lleva a cabo con la notificación que en alguno de sus aspectos no es vinculante, como ocurre en el caso de los recursos contra el acto que se notifica.

Este precepto es desarrollado por el art.50 del Reglamento, llevando por rúbrica “domicilio para notificaciones”. El apartado 1 especifica que cuando en el expediente de reclamación figuren varios domicilios se notificará en el último señalado a estos efectos. La dicción del precepto sólo tiene sentido si entre la consignación del primer domicilio y de los posteriores existe algún lapso de tiempo que indique que el último consignado es uno de los actuales. De lo contrario, de ser simultánea la consignación de los domicilios creemos que *a priori* todos gozan de la misma validez y por ende siendo perfectamente utilizables para la realización material de la práctica de las notificaciones. en este supuesto es el administrado el que debe poner toda la diligencia debida para que

la recepción de los documentos que afectan a sus derechos e intereses se lleven a cabo en un lugar adecuado a tal fin.

El apartado dos del mismo precepto contiene un supuesto que contempla la circunstancia de no designación de domicilio. En este supuesto se recurrirá al domicilio fiscal del interesado si el tribunal tuviera constancia del mismo.

Por su parte, el apartado tres especifica que, de no ser posible establecer ningún domicilio, la notificación deberá practicarse directamente mediante depósito en la secretaría -remitiéndose en ese punto a los apartados II y III del punto cinco-. El precepto contiene el supuesto de interesado desconocido al que hay que notificar por comparecencia.

En el apartado 4 se especifican los medios de notificación. El precepto contempla sólo la notificación personal mediante el servicio de correos o funcionario del Tribunal que extenderá una diligencia de constancia de hechos y dejará una copia de aquélla en el domicilio donde se realice la actuación. En estos supuestos, la diligencia de constancia de hechos puede equipararse, en lo que atañe a hacer constar determinadas circunstancias, al acuse de recibo. En cambio, el precepto no recoge el principio de libertad de medio y forma, principio que sí se contempla en la LRJPAC dado que los medios para notificar están tasados: servicio de correos y funcionario del Tribunal.

El apartado 5 aborda el supuesto de imposibilidad de practicar la notificación por causas no imputables al tribunal. En dicha situación se deberán practicar dos intentos de notificación tras dejar debida constancia de los mismos, efectuándose la notificación en la secretaría del Tribunal. El precepto trata la notificación por comparecencia, figura que también es utilizada por el Legislador tributario. El interesado dispone de un mes desde que se efectuó el último intento para recoger una copia del acto en la Secretaría. Este plazo es más amplio que el consignado en materia tributaria para la práctica de notificaciones por comparecencia. A partir de ese momento se entenderá que la notificación ha sido practicada a todos los efectos. Si el interesado es desconocido y transcurre el plazo de un mes, se depositará una copia del acto en la Secretaría y se le dará por notificado; si el interesado comparece con posterioridad, se le

entregará una copia del acto sin valor ninguno a efectos de notificación o de cómputo de plazos. En estos casos no es necesario dejar constancia de esta circunstancia en el expediente. En cuanto al interesado desconocido, el precepto -a diferencia de la LGT- mantiene los dos intentos de notificación; sin embargo, si el mismo es desconocido el segundo intento carece de sentido y sólo logra ralentizar los procedimientos y el menoscabo del principio de eficacia administrativa y economía procesal⁵⁷².

El art.239LGT recoge la resolución de los procedimientos de revisión. A pesar de que el precepto no explicita la obligatoriedad de notificarla, es imprescindible que se traslade a los interesados. El apartado 5 aclara que la resolución sólo tendrá efectos respecto de los interesados notificados. *A contrario sensu*, deducimos que la resolución no desplegará efectos respecto de aquellas personas interesadas a las cuales no se les han notificado las cuestiones atinentes al procedimiento y en especial a la resolución del mismo.

Las cuestiones referentes a la suspensión son sustancialmente similares a las comentadas en el recurso de reposición. El art.45 del Reglamento Regula la constitución de la garantía. Una de las funciones de la notificación en esta materia consiste en iniciar el cómputo de plazos. El precepto establece que los dos meses para constituir la garantía se cuentan desde la notificación del acuerdo de concesión.

El art.46 del reglamento afirma que con la admisión a trámite se suspende el acto, produciéndose dos notificaciones: una a los interesados y otra al órgano que corresponda. Entendemos que en el segundo caso no se trata de una notificación *stricto sensu* porque el sujeto pasivo de las notificaciones forma parte de la Administración Pública. Aunque no se diga expresamente, asimismo debe trasladarse la notificación de denegación que a todos los efectos considera la solicitud como no presentada.

El art.47.2 del reglamento advierte que el Tribunal deberá dictar resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión, siendo precisa la notificación de la misma. En la notificación deberá constar la posibilidad de interponer un recurso en vía jurisdiccional.

⁵⁷² Véase Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria...*, op.cit. p.336.

Además, el Reglamento contiene referencias a las notificaciones a lo largo de su articulado, aspectos que merecen algunos comentarios. El art.53 del Reglamento Hace referencia a la incompetencia jerárquica y territorial. En caso de que dicha incompetencia se produzca es imprescindible notificar al interesado. Creemos que dicha situación tiene trascendencia para este último, pero no alcanza la calificación de acto administrativo; por ello, lo lógico sería realizar una comunicación. El art.54 del reglamento se ocupa de la subsanación de errores. En este caso el órgano competente requerirá mediante una comunicación -no una notificación- al interesado para que subsane los errores que convengan. De otro lado, el precepto especifica que no es necesaria la subsanación en los supuestos de lugar de notificación, ya que de no haberse concretado un domicilio se aplicaría el art.50.

En determinadas ocasiones, la falta de indicación de un domicilio a efectos de notificaciones se puede deber simplemente a un olvido. Por este motivo, no estaría de más que se pudiera rectificar esta circunstancia, puesto que el procedimiento ganaría en celeridad y eficacia.

El art.57 del mismo cuerpo normativo Contiene la obligación de hacer comparecer a la persona cuya acción u omisión ha causado la reclamación económico-administrativa. En este supuesto no es necesario realizar una notificación *stricto sensu*, sino un requerimiento a dicha persona. Los arts.241 a 243 de la LGT regulan los recursos en vía económico-administrativa: alzada ordinaria, extraordinario de alzada para unificación de criterio o extraordinario para unificación de doctrina. El art.61 Contiene la obligación de notificar las resoluciones de los recursos interpuestos en vía económico-administrativa. En este supuesto se habla de notificación tanto para aludir a la resolución del recurso de alzada ordinario Como de los extraordinarios de alzada para unificación de criterio y para unificación de doctrina. En el primer caso es lógica la utilización del término; en cambio, en el segundo caso quizás sería mas adecuado emplear el término comunicación, puesto que el sujeto pasivo de la posible notificación no es un particular sino la propia Administración.

Por su parte, el art.64 contiene el procedimiento de reclamaciones ante órganos unipersonales, y en este sentido, una de las novedades de la LGT al incorporar este tipo

de procedimientos en su articulado es el regular entre los supuestos que dan lugar a este procedimiento el de la falta o defecto en la notificación (art.245 c LGT). La notificación es un acto de trámite necesario para el correcto impulso del procedimiento, recurso pensado para dar agilidad a la resolución de la reclamación. El art.66 del Reglamento En su apartado 2 contiene la obligación de notificar los actos resultantes de la ejecución de las resoluciones de un recurso o reclamación.

Finalmente, el art.78 regula el procedimiento para la devolución del coste de las garantías, caso en el que se aplica la regla general. La resolución deberá ser notificada en el plazo de seis meses a contar desde su inicio; Si transcurre dicho plazo sin resolución expresa, el procedimiento se entiende desestimado por silencio negativo. La resolución expresa posterior no tiene por qué respetar el signo negativo del silencio. Deben traerse aquí las consideraciones que ya glosamos en su momento acerca de esta cuestión y fundamentalmente sobre los perjuicios que podían causar al interesado.

CONCLUSIONES

En el primer capítulo de la presente investigación hemos puesto de manifiesto la importancia de realizar un análisis histórico-jurídico del instituto de la notificación. El interés que suscitan los hitos del pasado nos ha aportado las bases necesarias para comprender los cambios sufridos por las notificaciones tributarias.

En este sentido, la STJ de Valencia de 3 de abril de 2.001 con una dicción clara y precisa abogaba por el análisis de una perspectiva histórica de las notificaciones con la misma intención que nos ha movido al abordar este tema.

Expresábamos desde un primer momento que la cuestión de las notificaciones no suscitó demasiado interés hasta 1.885. Es a partir de este momento cuando comienzan a promulgarse de una manera sistemática textos legales que tratan esta cuestión. Destacábamos el RD de 1 de octubre de 1.885; el Reglamento para el Régimen y Servicios de Correos de 7 de junio de 1.889 y el RD de 30 de diciembre de 1.886. Esta normativa supuso un gran avance en tanto en cuanto regulaba de una forma similar a la actual cuestiones de relieve como eran la legitimidad para la recepción de notificaciones, plazos de realización; práctica y constancia de la práctica efectiva de notificaciones, etc.

La Ley Azcárate, con independencia de la dispersión normativa que provocó, introdujo una serie de novedades relevantes. Ya con este texto se expresó la necesidad de que las notificaciones trasladasen el texto íntegro del acto y que en el pie de notificación constasen los recursos que el interesado podría interponer. Se DIFERENCIÓ también entre notificaciones practicadas de forma personal y notificaciones edictales, introduciéndose en este supuesto un orden de prelación rígido a respetar por la Administración.

A continuación analizábamos la importancia de la regulación contenida en la LPA de 1.958. Dicha regulación fue sustituida por la LRJPAC de 1.992, cuyo peregrinaje parlamentario fue expuesto en su momento, con las modificaciones introducidas por la Ley 4/1.999. La modificación más relevante que introdujo dicha normativa -el apartado 4 del art.58 de la LRJPAC- fue recogido por la Ley 58/2.003 de 17 de diciembre, General Tributaria. Nos referimos al art.104.2, que sirve de base a la eficacia administrativa en lo que atañe al plazo de finalización de los procedimientos.

Igualmente, adquieren importancia en materia de notificaciones administrativas la Ley 24/1998, de 13 de julio, de Regulación del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales; el Real Decreto 1829/1.999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los Servicios Postales; y el Real Decreto 263/1.996, de 16 de febrero, que regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado. En el ámbito internacional suscita interés el Convenio Europeo de 24 de noviembre de 1.977, sobre notificación en el extranjero de documentos en materia administrativa, elaborado en Estrasburgo y ratificado por España el 22 de junio de 1.987.

En materia tributaria existe un vacío legal hasta 1.805, año en que nace la Novísima Recopilación. En este texto se vislumbra un procedimiento para poner en conocimiento de los ciudadanos las cédulas de recaudación de la época por la Hacienda del Reino. Tras este primer hito histórico se sucederán numerosos reglamentos que irán dando un paso más en la confección de un sistema notificadorio eficaz: Real Decreto de 30 de mayo de 1.817; Decretos de 1.871 y 1.881. Un cuerpo legal acabado es lo que regula el Reglamento provisional de Procedimiento Económico Administrativo (Real Decreto de 31 de diciembre de 1.881) en el que se contenían aspectos como: obligación general de notificar; pie de recurso; traslación del texto íntegro del acto; lugar de notificación –domicilio del interesado-; legitimidad para recibir notificaciones por terceros no interesados; rechazo de la notificación; notificación edictal. Estas cuestiones serían perfeccionadas con el Estatuto de Recaudación (Decreto de 29 de diciembre de 1.948 del Ministerio de Economía y Hacienda).

El precedente más inmediato a la LGT actual es la ley DE 1.963 QUE REGULABA LA MATERIA DE LAS notificaciones EN LOS Arts.105, modificado por la Ley 66/1.997 de 30 de diciembre (arts.124 y 125).

SSSSSSSS

La notificación es *conditio iuris* de eficacia del acto al que da traslado. La confirmación de tal aseveración se muestra tanto en la normativa administrativa como en la tributaria. La LRJPAC en el art.57 declara que los actos administrativos son válidos desde que se dictan y adquieren eficacia, según el art.58.1 desde que se notifican. En la actual LGT existe un mandato expreso de notificar las liquidaciones tributarias, por lo que extraemos que el Legislador considera que dicho acto tributario es

perfecto desde que se dicta y sólo adquiere eficacia con la notificación. El acto al que se da traslado debe reunir los requisitos generales de legalidad; de no ser así el acto administrativo es inválido. Por el contrario, el acto de notificación otorga eficacia al acto administrativo válido ya dictado. El acto al que se da traslado y el acto de notificación son dos actos autónomos, aunque estrechamente relacionados. Muestra de esta vinculación es la figura de la convalidación. La comunicación administrativa es un concepto amplio que engloba diferentes actos con especialidades concretas. La publicación y la notificación son dos de los actos incluidos en el concepto de comunicación. El mero hecho de dar curso a un mensaje implica comunicar el mismo; sin embargo, si además de dar curso a ese mensaje se arbitran todos los medios y garantías para que éste llegue a sus destinatarios, estamos ante una notificación. Optábamos por un concepto finalista de notificación. Se trata de un acto de trámite que pone en conocimiento del interesado actos y resoluciones que les afectan; a través de un medio idóneo para ello que permita dejar constancia de las exigencias legales para la práctica y que además se erija en mecanismo probatorio válido para hacer valer los derechos e intereses de la persona destinataria cuando sea procedente. Además, como elemento distintivo respecto de la comunicación, la notificación debe trasladar, a modo de garantía, los recursos necesarios para poder combatir los efectos del acto al que la notificación da traslado.

En materia tributaria son numerosos los actos objeto de notificación. Desde una perspectiva de Derecho positivo se incluirían en este supuesto –entre otros- la notificación de la providencia de apremio, liquidaciones derivadas tanto de procedimientos de inspección –actas- como de gestión-, fundamentalmente notificación de liquidaciones de impuestos periódicos por recibo. En lo que se refiere a los acuerdos de inicio de un procedimiento, conveníamos la prescindencia de notificarlos, porque de un lado no son actos administrativos propiamente dichos y, de otro, el obligado tributario no encontraría modo de defensa ante esta decisión. También suscitaba polémica la posibilidad de notificar retenciones y actos de repercusión; al ser actuaciones entre particulares y por ello carecer de naturaleza jurídica, la fórmula idónea para darles traslado viene constituida por la comunicación.

La doctrina y la jurisprudencia ha realizado una ardua tarea para diferenciar entre notificación y publicación. Entendemos que la publicación se dirige a un conjunto

indeterminado de sujetos y no traslada texto alguno, sino que procede a su inserción en el Boletín que corresponda. En su momento se abordaron las diferentes formas que acoge la legislación española respecto de la publicación, comentarios a los que nos remitimos. Conviene recordar que no podemos confundir los conceptos de publicación con los de notificación colectiva y notificación por comparecencia.

En lo que se refiere a la notificación colectiva, la misma traslada el acto de liquidación mediante una gestión en masa del tributo que corresponda –sobre todo tributos locales- siempre que se reúnan determinados requisitos legales. Por su parte, la notificación por comparecencia entra en juego cuando la Administración ha agotado todos los medios existentes en Derecho para hallar al destinatario de la notificación. En este sentido, más que publicar el acto administrativo de que se trate, se publica un anuncio en el que se requiere al interesado para que comparezca ante la Administración y así ser notificado personalmente. A continuación intentábamos caracterizar el instituto de la notificación para de este modo clarificar aún más el concepto antes acuñado. Entre otras notas, la notificación es un acto jurídico-administrativo, externo, dirigido a persona o grupo de personas identificadas o identificables, documental, reglado e independiente del acto al que da traslado, aunque estrechamente relacionado con éste -debido a que se erige en *conditio iuris* de eficacia-.

El hecho de ser *conditio iuris* de eficacia constituye una característica ontológica de la notificación. Además de este efecto principal, la notificación sirve de cómputo de los plazos de interposición de los recursos que procedan contra el acto notificado y constituye una causa de interrupción de la prescripción. Los efectos a los que nos referimos se producirán siempre que la notificación no sea calificada como defectuosa; en este supuesto será la subsanación de la misma la figura que haga que la notificación despliegue los efectos normales.

Respecto a la polémica suscitada acerca de considerar la notificación como un derecho o una garantía de los administrados, nos postulamos a favor de su consideración como esta última. El acto al que da traslado la notificación sí puede afectar a derechos e intereses de los ciudadanos -como puede ser la tutela judicial efectiva-; pero si el acto no se notifica no despliega efectos y por ello no afecta en absoluto al destinatario. Los derechos por el contrario pertenecen a los ciudadanos; su

respeto no se otorga en función del cumplimiento de determinadas formalidades o trámites, como sí ocurre en el caso de la notificación. Por ello, la notificación es garantía de eficacia de actos que pueden contener y afectar a derechos e intereses legítimos. El fundamento de toda notificación es y debe ser poner en conocimiento de los administrados actos y resoluciones que les afectan, tal y como se expresa la LRJPAC. La Administración Tributaria en su quehacer diario adopta decisiones que inciden directamente en los administrados. Dichas decisiones deben ser comunicadas convenientemente a los interesados con el fin de que éstos hagan valer sus derechos. Por ello, la finalidad básica de toda notificación es poner de manifiesto las decisiones administrativas que afecten a la esfera jurídica de los administrados. De todas formas, en ocasiones, la eficacia administrativa prima sobre la finalidad apuntada, puesto que existen mecanismos que afectan a la práctica de la notificación y que no ponen en conocimiento el acto, sino que, tras verificar determinadas circunstancias, dan por notificado el acto.

En lo que atañe a la normativa aplicable, estudiábamos la incidencia de la LRJPAC en materia de notificaciones tributarias. Tras convenir que las notificaciones tributarias encuadran dentro del “procedimiento administrativo común”, analizábamos la subsidiariedad de esa Ley respecto de la LGT. En este orden de consideraciones, los arts.7 y 109 LGT proclaman la subsidiariedad del derecho administrativo en relación al tributario. La disp. adic. 5ª LRJPAC contiene la subsidiariedad del Derecho Administrativo en materia de procedimientos tributarios.

En cuanto a la aplicación subsidiaria respecto de los reglamentos de procedimiento, el orden jerárquico a respetar es el siguiente: LGT, Reglamentos de desarrollo de los procedimientos tributarios y, finalmente, LRJPAC. En lo relativo a la aplicación de la LRJPAC, en sede de notificaciones, su regulación es exclusiva para las notificaciones defectuosas, ya que la actual LGT guarda silencio acerca de la regulación de esta cuestión. Por el contrario, otros aspectos específicos son regulados con cierta especialidad en materia tributaria: lugar de notificación, legitimidad para recibir notificaciones y notificaciones por comparecencia. La regulación contenida en la LRJPAC atinente al régimen jurídico de las Administraciones Públicas y responsabilidad es de aplicación directa al ámbito tributario.

Dedicamos el CAPÍTULO II al estudio de los elementos subjetivos de las notificaciones tributarias. En lo que atañe al sujeto activo en la relación notficatoria, distinguíamos entre sujeto emisor -órgano que dicta el acto- y sujeto transmisor -órgano que da curso al acto y que puede coincidir o no con el sujeto emisor- y finalmente realizador material de la notificación -sujeto encargado de la práctica de la misma-. El realizador material de la notificación podía ser personal de la Administración o funcionario de correos. Basándonos en la doctrina jurisprudencial, considerábamos posible la contratación de empresas privadas para la realización material de la notificación. Por último, confeccionábamos un esquema que identificaba el órgano competente para notificar en cada uno de los procedimientos tributarios al cual nos remitimos. Hacíamos hincapié en la distinción entre notificaciones directas -ordenadas por el sujeto emisor- y notificaciones indirectas -ordenadas por un sujeto intermediario-. Esta clasificación no debía ser confundida con las notificaciones llevadas a cabo por agente notificador o realizador material de la práctica de notificaciones. Las notificaciones indirectas desde este punto de vista no tienen vigencia en el Ordenamiento Jurídico actual. Cuestiones de eficacia y eficiencia en la gestión de los procedimientos han servido, entre otros argumentos, para rechazar tal hipótesis en nuestros días.

La manera habitual de notificar ha sido y sigue siendo el servicio de correos. Su bajo coste -en relación al que se desprende de la contratación de empresas privadas- se erige en argumento clave de su éxito. Desde luego, parte de la doctrina opina que la existencia de notificaciones defectuosas puede encontrar su razón de ser en la no especialización del servicio de correos en notificaciones tributarias. En ocasiones, se ha afirmado que la ineficacia de la notificación viene provocada por la ineptitud del agente para hacer constar los requisitos que exige la Ley y el Reglamento. De todas formas, la manera habitual de notificar en el seno de la Administración Tributaria es la utilización del servicio de correos. Tras analizar determinados preceptos relativos al Reglamento de los Servicios Postales, abordábamos las consideraciones doctrinales y jurisprudenciales vertidas entorno al acuse de recibo. Al imperar en materia notficatoria el principio de libertad de forma, la notificación debe practicarse por cualquier medio que permita tener constancia de una serie de datos legalmente establecidos. Uno de esos medios es precisamente el servicio de correos, que deja constancia de la realización material de la

notificación en el acuse de recibo. La polémica se centraba en dilucidar la preponderancia absoluta del acuse de recibo frente a otros medios de prueba o, por el contrario, la situación del acuse en pie de igualdad respecto a otros elementos de prueba tales -como la libreta de cartería-. Al respecto, concluíamos que el acuse de recibo se erige en medio de prueba preponderante, aunque la presunción que recoge es siempre *iuris tantum*, es decir, podrá ser destruida por la veracidad de otros medios probatorios.

En el apartado 4º de este capítulo tuvimos ocasión de analizar el sujeto pasivo de la notificación. Deslindamos en su momento los conceptos de interesado, destinatario y receptor material de la notificación, términos semánticamente no coincidentes y de cuya delimitación se desprendía la aplicación de un régimen jurídico concreto. Concluimos que el interesado en materia tributaria era el obligado tributario tal y como lo entiende la LGT actualmente. El destinatario es aquella persona física o jurídica a la que va dirigida la notificación, que puede tener o no interés legítimo en el contenido de la misma. Esta cuestión se dilucida claramente a través de la representación legal o voluntaria. El receptor es aquella persona que recoge físicamente la notificación, sea o no destinatario, sea o no interesado en la misma.

A continuación, distinguíamos entre sujeto pasivo en materia tributaria y sujeto pasivo de notificaciones. El sujeto pasivo fue analizado desde el ángulo del contribuyente y del sustituto. Quizás sea esta última figura la que mayores polémicas doctrinales haya suscitado. La doctrina y la jurisprudencia se plantean si, una vez efectuada la notificación al sustituto, se entiende realizada también al contribuyente o ésta ya no es necesaria; o si, por el contrario, la notificación hecha al sustituto no es suficiente respecto del contribuyente, al que hay que notificar legalmente. Si abogamos por la duplicidad de notificaciones, estaremos activando el principio de seguridad jurídica. En cambio, si nos posicionamos a favor de notificar sólo al sustituto, estaremos fomentando el principio de eficacia administrativa, que al fin y al cabo es el principio que revitaliza la figura del sustituto.

En lo que respecta a los entes sin personalidad jurídica, del art.35.4 LGT, cabe indicar que la notificación debe ser dirigida en primer lugar, a aquella persona que ostente la representación; en segundo lugar, y si lo primero no hubiera sido posible, a

aquella persona que aparentemente se encargue de la gestión y dirección de la entidad; y, finalmente, a cualquiera de los miembros o partícipes de la entidad.

Otro apartado importante de la investigación es el relativo a los sucesores de deudas tributarias. De existir deudas tributarias devengadas y no liquidadas en el caso de sucesores de personas físicas, lo lógico es que se hiciese cargo o se dirigiese la notificación al representante de la herencia. Esta misma tesis debía seguirse para el caso de que la herencia no fuese aceptada. Advertíamos acerca de la necesidad de que en el procedimiento de recaudación, frente a los sucesores que se recoge en el art.177 LGT, se incluyese la liquidación del causante que había dado lugar a la deuda que ahora se le exige al sucesor. Por último y de forma esquemática, concluíamos precisando que la notificación debía dirigirse:

-Si la herencia se había aceptado: al heredero o a los herederos que la hubiesen aceptado.

-Si la herencia no se hubiese aceptado: al representante o administrador de la misma.

En lo que atañe al sucesor de personas jurídicas, la Ley advierte que tanto si la entidad está disuelta y liquidada, como si sólo se ha producido su disolución en el supuesto en que existan deudas pendientes, todas las acciones administrativas tendentes al cobro de las mismas deberán entenderse con los socios o partícipes de dichas entidades. Una de las acciones de índole administrativo que otorga eficacia a las liquidaciones de deudas tributarias es la notificación.

El tema relativo a la responsabilidad subsidiaria y solidaria tuvo un lugar importante en nuestra investigación. Al responsable subsidiario se deberá dirigir una doble notificación: de un lado, la que da traslado al acto derivativo de responsabilidad; y, de otro, la notificación de la liquidación propiamente dicha. En lo que atañe al responsable solidario, bastaba con la notificación de la liquidación propiamente dicha. En este último supuesto la notificación deberá ser dirigida a todos y cada uno de los responsables solidarios, puesto que dicha exigencia viene reclamada desde el principio de seguridad jurídica. Existe al respecto doctrina y jurisprudencia que afirma que basta con la notificación a uno sólo de los responsables solidarios, posición que basa su argumentación en cuestiones de eficacia en la gestión administrativa. Es quizás una de

las ocasiones donde el principio de seguridad jurídica debe prevalecer frente al principio de eficacia administrativa. El art.35.6 LGT contiene un supuesto pensado para los casos de existencia de varios transmitentes o varios adquirentes en una misma relación. Entendemos que el precepto encierra un mandato de responsabilidad solidaria en el que, de no poder identificar la Administración a todos los miembros, se dirigirá contra el responsable identificado. Éste responderá de toda la deuda, excepto que él mismo identifique al resto. Encontrábamos serias dificultades de legitimidad en el precepto, dado que razones de eficacia llevaban al Legislador a hacer recaer en los obligados tributarios cargas que a nuestro juicio no les competen. Además, la identificación de los obligados tributarios es una tarea más sencilla para la Administración que para los administrados, ya que los medios con los que cuenta la primera no son equiparables a los que poseen los segundos.

En lo que atañe a la prescripción, determinamos en su momento que la notificación hecha a uno sólo de los responsables aprovechaba al resto, excepto que la obligación en virtud de la cual se declaraba la responsabilidad fuese mancomunada: en este caso, la notificación sólo interrumpiría el plazo de prescripción para aquel destinatario notificado correctamente. Advertíamos, además, sobre la necesidad de notificar al inicio del procedimiento de recaudación, puesto que de lo contrario los trámites de audiencia y alegaciones que la Ley contempla carecen de significado práctico. Al respecto aconsejamos atribuir un contenido mínimo a la notificación que inicia el procedimiento de recaudación frente a los responsables.

La figura del representante tuvo también cabida en nuestra investigación. En lo atinente a la representación voluntaria interesó sobre todo la legitimidad del mandato del representante. En esta línea, la notificación recibida por representante con mandato insuficiente ha sido calificada en numerosas ocasiones como defectuosa. Más aún, si el representante interviene en un procedimiento con poder insuficiente y del mismo se derivan notificaciones; éstas serán asimismo calificadas de defectuosas.

El representante legal será el encargado de recibir notificaciones. Esta afirmación es exceptuada en numerosas ocasiones tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, y a dichas excepciones nos remitimos. De todas formas, las salvedades

vienen dictadas por los principios de seguridad jurídica y de eficacia administrativa, dependiendo de los casos.

La recepción de la notificación por persona distinta del interesado o su representante refleja, a nuestro juicio, determinadas cuestiones de interés. De un lado, comprobamos que actualmente no se exigen requisitos de parentesco ni de permanencia en el domicilio del interesado, cuestiones que desvirtúan la seguridad jurídica de los destinatarios de notificaciones. Al fin y al cabo, la seguridad jurídica será tanto más protegida cuanto más fiable sea la identificación de la persona receptora. El agente de correos deberá poner especial diligencia a la hora de identificar al receptor no destinatario: firma clara y DNI son los elementos que deben constar fidedignamente en el acuse de recibo. De otro lado, hicimos hincapié en la cualificación de la persona receptora que, al optar por un sistema objetivo de capacitación, debía contar con al menos catorce años para erigirse en legítimo receptor. Además, a la luz de la legislación vigente no se circunscribe al lugar de recepción en el domicilio del destinatario o su representante, sino que dicho lugar puede ser ampliado y con ello aumentadas las distorsiones de la seguridad jurídica y de la tutela judicial efectiva del destinatario.

Finalmente, con la doctrina y con la regulación legal se legitimaba la recepción de notificaciones por el portero de finca urbana. Dicha legitimación se ha basado fundamentalmente en la relación de este personal con los destinatarios de notificaciones vecinos del inmueble. La recepción no se circunscribe al domicilio propiamente dicho, sino también a sus dependencias. La ampliación del lugar de recepción no se erige en obstáculo de salvaguarda de principios constitucionales en materia de notificaciones, siempre que las exigencias de identificación se hayan respetado convenientemente.

El rechazo de la notificación no debe confundirse con otras instituciones notificatorias. Sólo se produce cuando el destinatario de la notificación se niega a recibirla. No existe rechazo ante intentos frustrados por parte del agente de correos en el domicilio o lugar adecuado del interesado o destinatario de la notificación. Este supuesto conlleva la notificación por comparecencia, pero no tiene presente los efectos del repudio o rechazo. Asimismo no puede tampoco asimilarse al rechazo la circunstancia de destinatario desconocido, que dará lugar, tras un solo intento de notificación, a la citación del interesado para que comparezca. La diferencia resulta

interesante desde la perspectiva del régimen jurídico que se le debe aplicar a estos dos institutos notificadorios. La justificación del rechazo estriba en asegurar el principio de eficacia administrativa; a su vez, esta figura, como afirma la doctrina, revela de nuevo una presunción en materia de notificaciones. En este orden de ideas, si el destinatario rehúsa la recepción, ésta se entiende válidamente notificada a todos los efectos. Por ello, de nuevo el Legislador entiende que la finalidad propia de toda notificación se ha producido: poner en conocimiento de los interesados los actos y resoluciones que les afectan, cuestión que realmente no ha llegado a suceder. El sistema jurídico no puede quedar a espensas de las astucias de los interesados para eludir sus obligaciones para con la Administración Tributaria y, por ende, es el rechazo un ejemplo en el cual debe primar el principio de eficacia administrativa por encima de otros principios en materia de notificaciones. Para que estas aseveraciones sean válidas, el rechazo debe quedar claramente justificado y expresado en el acuse de recibo. Sea como fuere, la presunción de conocimiento que desencadena el rechazo es, a todas luces, *iuris tantum*, por lo que el destinatario puede probar que tal denegación no tuvo lugar y que, por ende, deben anularse los efectos del rechazo.

Además, dejamos expuesto cómo la jurisprudencia y la doctrina inadmiten que se justifique el rechazo mediante correo ordinario. Otra exigencia de la que dejamos constancia fue la necesidad de identificación del destinatario. Si esto no fuere posible. Entendemos que no cabe constatar repudio de la notificación, sino que debe procederse a un segundo intento. Si éste es frustrado, lo que procede en este momento es la notificación por comparecencia. En esta misma línea, advertimos que las personas legitimadas para rechazar son el destinatario de la notificación y su representante legal, siendo imprescindible en este último caso que exista poder bastante. Las circunstancias que rodean el rechazo deberán ser puestas de manifiesto por el agente de correos en una diligencia que se erige en elemento probatorio. Estimamos que dicha diligencia debería completarse con la prueba testifical, como subrayamos en su momento.

El CAPÍTULO III se dedicó a los elementos objetivos y temporales de las notificaciones. Partimos del art.102.2 LGT que especifica el contenido exacto que debe figurar en toda notificación de liquidaciones. La relevancia de desentrañar el significado y alcance de este precepto estriba fundamentalmente en su relación con principios tales como el de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva. Las formalidades

que el Legislador obliga a realizar en toda práctica de notificaciones y en la redacción de todo texto notificadorio van encaminadas a la no producción de situaciones de indefensión. En este sentido, diferenciamos en su momento entre requisitos de validez y requisitos de eficacia. Los primeros venían referidos al acto administrativo propiamente dicho o liquidación tributaria en nuestro caso. Los requisitos de eficacia vienen referidos a la notificación propiamente dicha. Con la doctrina pusimos de manifiesto la importancia de identificar la ausencia o error de alguno de estos requisitos. Si existe una consignación errónea o alguna ausencia de un requisito de legalidad o validez, el ámbito para su subsanación es el del procedimiento de revisión que corresponda. El acto en sí presenta un error o carece de alguno de los requisitos exigidos. Por el contrario, si el requisito cuya ausencia o error se proclama se sitúa en el texto notificadorio propiamente dicho, su efecto se sitúa en el ámbito de la eficacia de la notificación. Estos defectos pueden ser subsanados mediante un determinado comportamiento del interesado que manifieste que conoce el texto íntegro del acto y actúa en consecuencia.

El primero de los requisitos que el art.102.2 LGT exige es lo que la actual LGT ha convenido en llamar "elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria". En este orden de consideraciones y tras señalar que la antigua regulación -art.124.1 LGT de 1.963- denominaba este primer requisito como "elementos esenciales", nos preguntábamos acerca de la coincidencia o no de ambos conceptos. A nuestro entender y debido a la falta de comentarios doctrinales y jurisprudenciales de esta cuestión, concluíamos que ambos conceptos son coincidentes excepto en el aspecto subjetivo que se incluye en el primer sintagma y que se erige en pieza separada en lo que respecta al segundo concepto recogido por la LGT de 2.003. En ambos casos se quiere identificar el texto íntegro del acto, es decir, es necesario que con la notificación se curse traslado de la liquidación de que se trate.

La exigencia de dar traslado al texto íntegro del acto se justifica en la protección del principio de seguridad jurídica y del derecho a la tutela judicial efectiva. La liquidación tributaria a la que se da traslado debe así identificarse con los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. En este sentido, el hecho imponible, la base imponible y la liquidable, la cuota, las deducciones y en su caso los recargos que procedan deben ser mencionados para que el obligado tributario tenga constancia de una exacta cuantificación de la deuda que ha de abonar, en su caso, al herario público.

Concluíamos que no estaría de más que la sanción, que actualmente no forma parte de la deuda tributaria, fuera también convenientemente notificada formando parte del texto del acto. Si lo que se pretende es que el contribuyente conozca con exactitud el montante debido, la sanción es un elemento que condiciona tal circunstancia y, por ende, perfectamente incluíble en el texto de la notificación. En cualquier supuesto, el texto íntegro del acto o la liquidación debe ser trasladada en su integridad no en lo que se entiende por lo fundamental, puesto que en esta cuestión de carácter objetivo no cabrá ningún atisbo de subjetivismo.

Aun admitiendo las posibilidades de subsanación de los defectos de las notificaciones, advertíamos con la doctrina que la inexistencia del texto íntegro del acto provocaba no ya una notificación defectuosa, sino una notificación inexistente. En esta misma línea, subrayábamos la imposibilidad de subsanar este tipo de defectos que afectan al objeto mismo de la notificación, invalidando toda actuación notificatoria al respecto.

Otro de los requisitos que exige el art.102 LGT es la motivación del acto. La motivación refleja la protección del derecho a la tutela judicial efectiva del obligado tributario. La defensa de sus derechos e intereses se verá tanto más salvaguardada, cuanto más exacta y correcta sea la justificación de todas y cada una de las actividades que determinan la base o la cuota de la deuda objeto de notificación. Por ello, con la jurisprudencia rechazábamos las liquidaciones paralelas que basaban la motivación de sus conclusiones en asteriscos cuya deducción se dejaba en manos del obligado tributario. Por último, ante el silencio de la Ley afirmábamos la necesidad de motivar no sólo los aumentos de base o de cuota, sino también las liquidaciones negativas, sobre la base de que la motivación no es otra cosa que la justificación del acto administrativo de liquidación sin especificar el signo.

La mención expresa de los recursos procedentes, órgano y plazo de interposición se erige en requisito básico de toda notificación. La salvaguarda del principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva son protegidos mediante la enumeración exacta y correcta de este requisito. Ciertamente, esta cuestión puede ser conocida fácilmente por el obligado tributario consultando los correspondientes textos legales; pero, como ha puesto de manifiesto tanto la doctrina como la jurisprudencia,

actualmente la notificación cumple una función de instrucción que ayuda al cumplimiento de obligaciones para con la Administración tributaria. La mención de los recursos que procedan no es un obstáculo para el contribuyente en el sentido de que éste puede interponer el que estime conveniente sin sanción al respecto. Por otro lado, no existe la obligación de especificar los recursos de carácter extraordinario; basta con la enumeración de los ordinarios. Por el contrario, no será correcta la notificación que traslade recursos improcedentes.

La notificación será calificada asimismo de defectuosa cuando el recurso sea improcedente; no sea exacta la mención del órgano; o se cite un plazo de interposición incorrecto. La ausencia o error de estos requisitos ha suscitado numerosa jurisprudencia a la luz de los casos concretos y a la cual nos remitimos.

Ante la ausencia o error de la consignación del pie de recurso en la notificación, la jurisprudencia ha optado siempre por la protección y defensa del obligado tributario. En ocasiones ha anulado la notificación en la que se omitía el recurso; en otras ha impedido la calificación del recurso como extemporáneo, recurso consignado erróneamente en la notificación. Así, la tónica general ha estado siempre en la línea de salvaguardar la defensa de los contribuyentes. Reiteradamente han afirmado los tribunales que la Administración, mediante su función de instrucción no puede llevar a error al administrado. De darse esta circunstancia, será la Administración causante del daño la que tenga que repararlo.

Una de las cuestiones que más pronunciamientos jurisprudenciales ha suscitado es la omisión de la interposición –de la reclamación económico -administrativa cuando tiene carácter preceptivo. En este orden de consideraciones, dos fueron las posturas que adoptó la jurisprudencia : en un primer momento se declaraba inadmisibile el recurso contencioso-administrativo y se retrotraían las actuaciones hasta el trámite de notificación para que el error fuera subsanado correctamente. Esta opción, aunque acorde con el principio de tutela judicial efectiva, provocaba distorsiones sustanciales en el principio de eficacia administrativa. Por ello, la jurisprudencia fue flexibilizando su parecer hasta considerar admisible el recurso contencioso-administrativo y, de hecho, entrando a conocer sobre el fondo del asunto siempre y cuando la no interposición de la

reclamación estuviere producida claramente por un error de la Administración en la notificación.

El requisito relativo a la consignación del lugar y plazo de pago de la deuda sólo será exigible cuando la liquidación a la que se da traslado sea obviamente de signo positivo. Además, la calificación del acto como definitivo o no en vía administrativa, como puso de relieve la doctrina, es un requisito implícito en la mención de los recursos procedentes, de ahí que su omisión no invalide la notificación.

El tratamiento del idioma a utilizar en la redacción de las notificaciones fue también un tema de interés en la presente investigación. El idioma en materia tributaria ha merecido un apartado especial por parte del Legislador de 2.003 -concretamente en el art.34.1d-. En la legislación atinente al tema que nos ocupa, destaca la afirmación que en respeto a la cooficialidad existente en nuestro país, expresa que en todos los procedimientos administrativos y, por ende, también en los tributarios existe un derecho de elección a favor de los administrados en relación a la lengua en la que prefieren ser informados de los derechos y obligaciones que les atañen. Realizamos un repaso por la legislación vigente en esta cuestión y a ella nos remitimos.

El tiempo en las notificaciones tributarias tuvo su apartado específico en nuestra investigación. Las cuestiones temporales que inciden en las notificaciones se erigen en tema fundamental de su régimen jurídico. A partir de la fecha de entrega, el acto que con la notificación se traslada comienza a producir todos sus efectos. En materia tributaria a partir de ese momento se abre el plazo de pago voluntario para realizar, en su caso, el ingreso de la deuda tributaria. Además, comienzan los plazos de interposición de los recursos que procedan. Finalmente, a partir de la entrega de la notificación se entiende interrumpido el plazo de prescripción.

En este sentido, diferenciamos así dos momentos temporales con diversas repercusiones jurídicas :

En primer lugar, la Administración que dicta el acto cuenta con diez días hábiles para dar curso. Este plazo tiene unas consecuencias de carácter interno y no afecta al acto ni al destinatario de la notificación. Dar curso significa poner en movimiento el

aparato notificador, pero no notificar. Las consecuencias jurídicas que se desprenden del incumplimiento de dicho plazo no afectan en modo alguno a los destinatarios de notificaciones y, por ende, tampoco anulan los actos que correspondan. En determinadas circunstancias y con determinados requisitos es posible hacer recaer responsabilidad disciplinaria al funcionario encargado de esta tarea: dar curso. En definitiva, la notificación podrá ser invalidada por el incumplimiento del plazo para cursarla si provoca indefensión en el destinatario, como viene reiterando la jurisprudencia. Así, los tres efectos de las notificaciones realizadas con incumplimiento del plazo son: demora de la eficacia, responsabilidad disciplinaria y patrimonial. En este último supuesto, la responsabilidad sólo será exigida si se ha producido un verdadero menoscabo patrimonial atribuible a la Administración y que provoque indefensión en la esfera de intereses privados del destinatario.

La fecha de recepción de la notificación constituye el día a partir del cual el acto administrativo al que se da traslado comienza a producir sus efectos. De ahí la importancia de conocer todas y cada una de las vicisitudes que esta fecha acarrea. Ya estudiamos cómo en el mismo texto notificadorio pueden aparecer más de una fecha, entre ellas, la de salida del órgano administrativo que dicta el acto. La fecha que interesa es la de recepción de la notificación hasta el punto que la jurisprudencia ha reconocido que, ante una notificación defectuosa en la que conste claramente la fecha de recepción y sea impugnada por el destinatario, no cabrá reclamar la indefensión del interesado y, por ende, no se advierte vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

En otro orden de consideraciones, cuando de fecha de recepción de la notificación se trata, dos son los principios que pueden verse enfrentados: de un lado, el principio de seguridad jurídica exige que la fecha de recepción que se deba tener en cuenta sea la de recepción real por el destinatario de la notificación; de otro lado, el principio de eficacia administrativa conmina a que se tenga en cuenta la fecha de recepción efectiva de la notificación, ya sea por el destinatario de la misma, Ya sea por persona legitimada para recibir notificaciones.

En esta tesitura subyace de nuevo la necesidad de aumentar los requisitos de legitimidad para recibir notificaciones: el vínculo de parentesco, por ejemplo, que conseguirá una mayor protección de la seguridad del destinatario, puesto que para la

doctrina y la jurisprudencia la fecha que ha de tenerse en cuenta es la de recepción efectiva sea por el destinatario, sea por un tercero. Las cuestiones relacionadas con la recepción de la notificación por el tercero fueron tratadas en el capítulo anterior y al mismo nos remitimos.

El cumplimiento de todos los requisitos y formalidades exigidos legalmente favorecerá la realización efectiva del principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva. Será el conocimiento del acto por el destinatario el momento que lo haga eficaz. En ocasiones, la recepción por un tercero de la notificación puede originar que el destinatario conozca el acto con retraso o no lo conozca nunca; pero la Ley desde la recepción por el tercero estima que la notificación es válida y, por ende, productora de efectos. Estas premisas nos llevaron al análisis de las presunciones en materia de notificaciones. La notificación válidamente practicada implica una presunción de conocimiento, presunción que lógicamente es calificada por la doctrina y la jurisprudencia como presunción *iuris tantum* y, en consecuencia, con posibilidades de aportar prueba en contrario. Otro de los ejemplos de presunción en materia de notificaciones era el del presentador del documento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

El lugar donde deben practicarse las notificaciones fue objeto de análisis de la presente investigación. La LGT diferencia entre procedimientos iniciados a instancia de parte y procedimientos iniciados de oficio. respecto al primer supuesto, la LGT permite que el interesado designe un lugar para la práctica de notificaciones. Esta posibilidad favorece la seguridad jurídica de los destinatarios de notificaciones. En el instante en que los destinatarios consignan un lugar a efectos de práctica de notificaciones son ellos mismos los que deben garantizar que dicho lugar sea apto para el fin designado. La eficacia administrativa se ve también garantizada con esta posibilidad, habida cuenta que de este modo se evitarán notificaciones impracticadas por ausencia del destinatario o lugares inhabitados, por ejemplo, en determinadas épocas del año. Si no existe tal concreción, la Administración deberá notificar el domicilio fiscal del destinatario o de su representante. En el supuesto en que existe designación del lugar a efectos de notificaciones, la Administración Tributaria estará obligada a agotar todas y cada una de las acciones notificatorias en dicho lugar, no pudiendo en ningún supuesto acudir al

domicilio fiscal del destinatario o de su representante. Así, por ejemplo, no es posible realizar un solo intento de notificación en el lugar designado a tal fin y ante la ausencia del destinatario proceder a su localización en el domicilio fiscal, sino que será necesario -antes de proceder a la notificación por comparecencia- realizar los dos intentos en el lugar elegido.

En los procedimientos iniciados de oficio, la Administración posee un elenco de posibilidades de localización del destinatario: domicilio fiscal, centro de trabajo, centro donde realiza la actividad económica o cualquier lugar adecuado a tal fin. la enumeración legal no contempla un orden rígido: la administración puede optar por cualquiera de los lugares allí mencionados, pero una vez elegido uno de ellos es en éste donde se tienen que agotar todas las posibilidades de notificación. Así, no es una interpretación adecuada de la legalidad notificar en el domicilio fiscal del destinatario una vez y, ante la ausencia de éste, recurrir a la cláusula “cualquier lugar adecuado a tal fin”. Resulta más adecuado que se realicen dos intentos de notificación en el domicilio fiscal del interesado que es el lugar elegido por la Administración en nuestro ejemplo para notificar, ya que, de lo contrario, se vería menoscabado el principio de seguridad jurídica. De no poderse notificar válidamente en cualquiera de los lugares, se recurrirá a cualquier lugar adecuado a tal fin; y si esto tampoco fuese posible, la notificación por comparecencia se convertirá en la siguiente opción de la Administración Tributaria.

A continuación definíamos el concepto de domicilio fiscal para personas físicas y jurídicas, así como para residentes y no residentes. Un sector de la doctrina científica relacionaba la presunción de conocimiento que afecta a las notificaciones con la presunción de permanencia en el domicilio. Por las razones glosadas en su momento diferimos de dicha afirmación, ya que -entre otras cuestiones- si la notificación llegó a practicarse en el domicilio del interesado, ello no implica que éste se encontrara en el mismo; como sabemos, el destinatario y su representante no son los únicos legitimados para recibir notificaciones.

El domicilio de las personas jurídicas planteaba asimismo la cuestión de las notificaciones realizadas a sucursales. Estimamos que una sucursal es un lugar adecuado para la práctica de notificaciones, fundamentalmente si la entidad filial es la destinataria de la misma; y ello con independencia de que en la sucursal se lleve a cabo la dirección

de los negocios y la gestión administrativa. Además, avala tal argumentación el hecho de que la Ley tributaria permite actualmente la designación de un lugar a efectos de notificaciones sin establecer limitaciones al respecto, pudiendo por tanto erigirse en lugar apto para la recepción de las mismas una sucursal y no la entidad matriz.

En lo que atañe al domicilio fiscal de entidades sin personalidad jurídica, conveníamos en tomar como referente el domicilio del representante legal de las mismas. Tal circunstancia fue motivada por el hecho de que el representante legal es una figura de carácter obligatorio en este tipo de entidades. Por otra parte, la aplicación de los criterios de localización del domicilio de entidades con personalidad jurídica a este supuesto no era posible al obligar esta decisión a analizar caso por caso, puesto que -entre otras razones- no todas las entidades sin personalidad jurídica presentan una actividad económica que deba ser gestionada o dirigida.

Los no residentes sin establecimiento permanente están obligados a nombrar un representante en nuestro país, por lo que será éste el receptor de las notificaciones tributarias. Para los no residentes con establecimiento permanente en nuestro país se aplicarán las mismas reglas de localización que para las personas jurídicas.

Cuando se trata de localizar a personas con residencias itinerantes, el domicilio será, en primer lugar, aquél en el que radique el domicilio y esté registrado. Si esto no fuere posible, las personas a las que nos referimos no tienen domicilio; esto no implica imposibilidad de notificación: la Ley permite el lugar elegido a efectos de notificaciones y la Administración tributaria puede notificar en “cualquier lugar adecuado a tal fin”. Analizando esta última expresión, nos encontrábamos ante un concepto jurídico indeterminado que requería concreción por la Administración Tributaria. Lógicamente, dicha materialización impregnaba de subjetivismo una materia que a todas luces debiera ser objetiva. La doctrina ha puesto de relieve que una de las formas de salvaguardar el principio de seguridad jurídica consiste en argumentar en el expediente las razones que han llevado a la Administración a elegir determinado lugar a efectos de notificar en los procedimientos iniciados de oficio.

Igualmente, analizábamos la doctrina y la jurisprudencia glosada en torno al cambio de domicilio. En esta cuestión debe atenderse al domicilio que le consta a la

Administración. Ante cualquier cambio de domicilio no comunicado, la Administración deberá realizar los intentos de notificación en el último domicilio conocido; y de no ser esto posible, se seguirá la regla general, es decir, se procederá a la notificación por comparecencia. Los medios informáticos con los que cuenta hoy en día la Administración tributaria favorecen la aceptación de la declaración del IRPF como documento donde consta el domicilio del obligado.

Esta última idea es apoyada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia al afirmar que con dicho método se desburocratiza la Administración Tributaria, ofreciéndose un servicio de mayor eficacia. Además, llama la atención el mandato que la nueva LGT otorga a la Administración: ésta podrá seguir tramitando los procedimientos iniciados antes del cambio de domicilio en el domicilio antiguo, cuestión que puede colisionar con el principio de seguridad jurídica y comporta una pérdida de tiempo al obligado tributario que debe acudir con asiduidad al domicilio antiguo en busca de alguna comunicación o notificación de la Administración tributaria.

El Capítulo IV estuvo dedicado a las notificaciones defectuosas. Tendrán esta calificación siempre que se produzca alguna de estas circunstancias: bien que en el texto notificadorio no conste alguno de los requisitos exigidos legalmente; bien que, aun constando todos los requisitos exigidos por la Ley, alguno o algunos aparezcan consignados incorrectamente, cuestiones ambas que pueden causar confusión en el obligado tributario. En este sentido, son varios los principios que se podrían ver amenazados por una notificación defectuosa: el principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva; si estas circunstancias llegan a contrastarse en la práctica, el obligado tributario no sabrá a qué atenerse y, por ello, podrá obrar erróneamente. Si los requisitos presentan un error tal que coloca al administrado en una situación de indefensión, el principio de tutela judicial efectiva quedará menoscabado. Por ello, la Administración deberá desplegar todos y cada uno de los medios que estén a su alcance para que la notificación no adolezca de ningún defecto. De todas formas y en aras de la salvaguarda del principio de eficacia administrativa, siempre que la Ley lo permita podrá recurrirse a la figura de la subsanación.

Una notificación correctamente practicada despliega los siguientes efectos: en primer lugar, comenzarán a contarse los plazos de ingreso de la deuda que arroja tanto

la liquidación provisional o definitiva como la providencia de apremio. Además, en el caso de la notificación de la providencia de apremio se provoca la apertura del procedimiento de apremio inmerso en el periodo ejecutivo. En segundo lugar, comenzarán a contar los plazos de interposición de los recursos procedentes tanto contra la liquidación como contra la providencia de apremio y la notificación que da traslado a ambas. En tercer lugar, la notificación correctamente practicada interrumpe la prescripción a favor de la Administración: la notificación que provoca este efecto debe ser una notificación correctamente practicada o notificación defectuosa, pero subsanada. No es admisible la subsanación de la notificación inexistente, es decir, la notificación que no traslada el texto íntegro del acto. A continuación especificábamos las vicisitudes doctrinales y jurisprudenciales que la prescripción había provocado en materia de notificaciones tributarias y a ello nos remitimos.

La fecha a partir de la cual se producen todos los efectos anteriormente citados es la de recepción que, como sabemos, no siempre coincide con la fecha de conocimiento efectivo del acto notificado. La prescripción se entiende interrumpida a partir de la entrega de la notificación correcta, aunque su destinatario no tenga conocimiento cierto de tal hecho. Igualmente, esbozábamos los efectos negativos de estas conclusiones y las soluciones aportadas *de lege ferenda*.

Además, la cuestión de las notificaciones inexistentes concluía con la inexistencia de efectos para los administrados, puesto que éstos sólo deben asumir responsabilidad respecto del acto notificado una vez que la notificación se ha practicado correctamente, y obviamente una notificación inexistente no es notificación y, por ello, no despliega efectos. No debíamos confundir notificación inexistente con silencio administrativo: el silencio administrativo es una situación contemplada por la Ley que salvaguarda el derecho de los administrados a interponer los recursos que estimen procedentes contra el acto presunto resolutorio del procedimiento. En este supuesto no hay notificación expresa, pero el obligado tributario, conocedor del signo del silencio, puede defender sus derechos e intereses y no se sitúa, por ello, en situación de indefensión. La notificación inexistente es aquella que aun practicada no traslada el texto íntegro del acto y, en consecuencia, se entiende no producida a todos los efectos y además no subsanable en ningún caso.

Las notificaciones defectuosas serán subsanables siempre que no provoquen indefensión en el destinatario de las mismas. La subsanación será posible tanto si el defecto se encuentra en el acto administrativo al que se da traslado, como si se localiza en la notificación propiamente dicha. La figura de la subsanación responde a la intención del Legislador de proteger el principio de eficacia administrativa. Exponíamos los actos del obligado tributario que pueden convalidar una notificación previamente calificada como defectuosa. En este sentido, son actos idóneos para convalidar una notificación aquéllos calificados como concluyentes. Son actos de esta naturaleza el ingreso de la deuda tributaria y la interposición de los recursos contra el acto notificado; además, según la doctrina son actos de esta índole la solicitud de compensación. Entendemos, por nuestra parte, que la solicitud del aplazamiento y fraccionamiento del pago pone de relieve el conocimiento de la deuda por el obligado. La reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria suscitaba algunas cuestiones de interés. El derecho a promover la tasación pericial contradictoria no puede convalidar la notificación, dado que ésta se permite precisamente cuando lo que se quiere impugnar es la notificación que da traslado de la liquidación que contiene el valor por el que se promoverá la tasación pericial contradictoria. De no admitirse tal situación en estos supuestos, será imposible impugnar la notificación de la liquidación que contiene el valor.

El art.104.2 LGT fue objeto de comentario en la presente investigación. El precepto contempla una forma de finalización de los procedimientos tributarios mediante el intento certificado de la notificación que debe, en todo caso, trasladar el texto íntegro del acto. Al respecto, es absolutamente necesario que conste en el expediente el intento de la notificación y para ello se erige en medio idóneo la notificación por correo certificado con acuse de recibo. De otro lado, concluíamos que tras el primer intento no era posible el silencio administrativo. La Administración quedaba obligada a realizar un segundo intento de notificación y, si también resultaba frustrado, entonces se procedería a la notificación por comparecencia. Este método de finalización de los procedimientos, que favorece el principio de eficacia de las Administraciones Públicas y el principio de economía procesal, no puede colocar al interesado en una situación de indefensión y, por ende, es imprescindible también que la notificación traslade el texto íntegro del acto. Sólo en estos términos ha de entenderse el art.104.2 LGT.

La regulación actual de las notificaciones tributarias responde a un elenco de principios constitucionalmente garantizados. El primero de los principios que analizábamos en este sentido fue el derecho a la tutela judicial efectiva. En resumen, el TC en diferentes pronunciamientos ha expresado que la notificación vulnerará tal derecho siempre y cuando el texto notificador coloque al destinatario en una situación de indefensión. Esta circunstancia debe venir corroborada mediante los comportamientos externos del destinatario. De otro modo, es decir, de no producirse vulneración de este derecho, la notificación será calificada como defectuosa con posibilidades de subsanación o convalidación por actos concluyentes del destinatario. En cualquier caso, el TC enfatiza la finalidad de la comunicación o notificación. Si el destinatario conoce la notificación -porque así lo revela mediante su actuación y no se produce, por ello, indefensión-, la notificación se subsanará sin necesidad de acudir a su anulación. El énfasis transita de un rigorismo en la cumplimentación de los requisitos legales a una flexibilización de dichos requisitos para favorecer la constatación de la finalidad y de la no indefensión. En definitiva, son circunstancias que pueden vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva -entre otras- la indicación incorrecta de los plazos para recurrir, la no mención de los recursos en el texto notificador, la falta de motivación del acto cuando es requerida legalmente.

El siguiente principio que fundamenta la regulación actual de las notificaciones tributarias es el de seguridad jurídica. Este principio no presenta especiales perfiles en nuestra disciplina, si bien es cierto que en ella puede ser menoscabado con mayor facilidad. Numerosos ejemplos reflejan este principio en materia de notificaciones, fundamentalmente en la regulación relativa a las notificaciones por comparecencia y notificaciones de tributos periódicos por recibo. A las conclusiones extraídas de dichos ejemplos nos remitimos. Igualmente, hicimos referencia al principio de legalidad cuyas explicitaciones más significativas se despliegan como publicidad, claridad normativa, sistematicidad de la regulación, no dispersión normativa -y a estas consideraciones asimismo nos remitimos-.

Por su parte, el principio de eficacia administrativa sirve de contrapunto a los dos principios anteriormente mencionados. Hemos intentado hallar un equilibrio entre tutela judicial efectiva, seguridad jurídica del administrado y eficacia administrativa. El

principio analizado también tiene reflejo en la regulación actual de las notificaciones tributarias, entre otros aspectos en la posibilidad de recepción de las notificaciones por terceros legitimados; ficciones legales de conocimiento del acto notificado; dar por finalizado un procedimiento con un solo intento de notificación convenientemente certificado y que traslade el texto íntegro del acto mediante una notificación personal. La importancia de los principios de contradicción, *in dubio pro actione*, justicia material reflejados a través de los principios de igualdad y generalidad, buena fe y ponderación de las circunstancias concretas que concurren en el caso fueron analizados en la presente investigación.

En lo que atañe a las notificaciones edictales, nos referiremos a las conclusiones extraídas de su modalidad en materia tributaria, es decir, las notificaciones por comparecencia. En Las notificaciones por comparecencia se requiere la realización de un presupuesto de hecho: la existencia de al menos dos intentos frustrados de notificación personal. Así, el principio de subsidiariedad se erige en hilo conductor de este medio de notificación. Para validar el recurso a este tipo de notificaciones se requiere la constancia de los intentos de notificación mediante el acuse de recibo, así como la fecha y todas y cada una de las circunstancias que avalen la prueba de los intentos. Por otro lado, corrobora además el recurso a las notificaciones por comparecencia la imposibilidad real por parte de la Administración de localizar al administrado, entre otras razones, por desconocimiento del domicilio. No es posible proceder a la notificación por comparecencia cuando se produce rechazo o cuando la notificación ha sido entregada a terceras personas legítimamente notificadas. La diligencia por ambas partes -Administración y obligado tributario- y, aun así, la imposibilidad de notificar conllevan el recurso a la notificación por comparecencia. El anuncio que contiene la citación para comparecer constituye una garantía del régimen de notificaciones que respeta escrupulosamente los derechos de los obligados tributarios. En pro de la seguridad jurídica, conviene recordar el señalamiento de unos días concretos para ser notificado por comparecencia y así evitar tareas innecesarias al contribuyente. De otro lado, el plazo de interposición de los recursos comenzará a contar una vez la notificación sea practicada bien por comparecencia del destinatario, bien por incomparecencia en el plazo prefijado por la Ley.

En lo que atañe a las notificaciones colectivas, analizamos la constitucionalidad de dicha figura. El TC ha reiterado en numerosas ocasiones que este modo de notificar casa con los preceptos constitucionales al efecto. De esta forma, en primer lugar, no existe vulneración del principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva. Dicho modo de notificación viene reclamado por el principio de generalidad en materia tributaria, norma que obliga a que todos contribuyan. Esta gestión en masa obliga a que las entidades locales ingenien modos eficaces de notificación que disminuyan los costes que acarrearán las notificaciones personalizadas. La constitucionalidad de la figura viene otorgada siempre y cuando se cumplan rígidamente los requisitos que la Ley contempla. De un lado, se requiere la existencia de una notificación personal que será la referida al alta en el padrón o matrícula. En segundo lugar, es imprescindible que exista una identidad sustancial entre la primera notificación personal y las sucesivas realizadas de forma colectiva. Por identidad sustancial se entiende la ausencia de modificación de elementos económicos, lugar de pago, forma y plazo y lo relativo a la impugnación del acto notificado. Además, conllevará la necesidad de notificación personal cualquier modificación en los elementos de cuantificación del tributo: base, tipo y cuota. Subrayamos igualmente la diferencia existente entre notificaciones por comparecencia o edictales y notificaciones colectivas, ambos modos pertenecientes a las notificaciones edictales. En nuestra opinión, la diferencia básica estriba en el principio de subsidiariedad que se erige en fundamento de las notificaciones por comparecencia y que no tiene vigencia en lo que atañe a notificaciones colectivas. Concluimos también que las notificaciones colectivas son un reflejo del principio de eficacia administrativa en materia de notificaciones tributarias.

El Capítulo VI se dedicó a los medios para llevar a cabo la notificación, partiendo de la idea de que todo medio notificadorio que se precie debe dejar constancia de la recepción del acto, fecha, identidad y contenido del acto. De lo contrario, el medio será inidóneo para practicar notificaciones. Dichas exigencias se desprenden de lo previsto en el art.59.1 LRJPAC que positiviza esta materia. Un fiel reflejo de la posibilidad de dejar constancia de los extremos apuntados es el correo certificado con acuse de recibo -no pudimos constatar lo mismo en lo que respecta al correo ordinario-. En relación a las ventajas, la doctrina recomienda la aceptación del telegrama como medio válido de notificación. Por su incapacidad para recoger los requisitos exigidos por la Ley, se rechaza también el teléfono y las notificaciones practicadas oralmente. El

fax es un medio idóneo de comunicación en el Derecho privado donde las partes deciden libremente por la autonomía de la voluntad. Sin embargo, aunque en ocasiones ha sido utilizado en materia de notificaciones, en Derecho público tanto la doctrina como la jurisprudencia desaconsejan su utilización, centrando la argumentación en la imposibilidad de conocimiento de la recepción material de la notificación y en la ausencia de determinados elementos identificativos exigidos por la Ley. En cuanto a las empresas privadas, aun existiendo cobertura legal en nuestro país, cuestiones de cualificación probatoria de los certificados emitidos por los agentes privados rechazan su utilización actualmente.

Las notificaciones practicadas mediante correo electrónico merecieron un apartado específico. La base jurídica en nuestra legislación se encuentra en el art.96 LGT. La idoneidad o no del presente medio de notificación estribará -como ha ocurrido en el resto de instrumentos de comunicación- en la posibilidad de cumplimentación de los requisitos que la legislación actual exige. La seguridad de los contribuyentes se verá tanto más favorecida cuanto más se respeten los criterios de autenticación, integridad, conservación y no repudio. Todos estos elementos deben estar garantizados a la hora de cursar una notificación electrónica por la Administración tributaria.

Las notificaciones realizadas por correo electrónico son admitidas en el Ordenamiento Jurídico español, pero una premisa insoslayable para su aplicación es la aceptación por el interesado o destinatario de la misma. La aceptación de las notificaciones practicadas por medios electrónicos no puede conllevar el detrimento de las garantías de los contribuyentes. El progreso del principio de eficacia administrativa no puede conllevar menoscabo de los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva. Respecto del sujeto activo de notificaciones, emisor, transmitente y realizador material coinciden, por lo que las cuestiones de celeridad y eficacia en el servicio quedan demostradas. Además, las circunstancias que acaecen en torno a la práctica de notificaciones electrónicas quedará recogida mediante la actividad de certificación que explicamos en su momento, que en este supuesto hace las veces de acuse de recibo telemático. De nuevo afloran en materia de notificaciones electrónicas las dificultades que conlleva la identificación del receptor y la certeza de que la notificación ha sido recogida por su destinatario o por un tercero que podrá realizar su función de mediador u obviar la misma. La necesidad de buena fe y de diligencia en el

tercero receptor, además de mecanismos de prueba, siguen siendo de nuevo requeridos en sede electrónica de medios de notificación. Por otro lado, uno de los elementos de éxito de las notificaciones electrónicas será el logro de confidencialidad en las comunicaciones con sistemas de encriptación cuyo exponente más cercano es la firma electrónica. También deberá garantizarse que la información que se transmite llegue en su integridad y completud; lo que se está exigiendo es que se dé traslado del texto íntegro del acto. En este sentido, diferenciamos la cuestión que se podría producir si el acto nacía viciado o si contenía un error debido a la transmisión informática. De todas formas, la notificación a nuestro juicio debería ser calificada como defectuosa y, por tanto, aplicar las consecuencias jurídicas que el Ordenamiento contiene al respecto, esto es, debe asegurarse la integridad y conservación. La recepción de la notificación se entiende practicada bien cuando se produce el acceso al mensaje mediante el correo electrónico, bien cuando transcurridos diez días sin que pueda verificarse error técnico no se accede al mensaje. El problema vuelve a emerger como cuestiones relacionadas con la prueba: no siempre está en manos del obligado tributario la verificación de un error técnico. Con las notificaciones por correo electrónico se produce la unificación del lugar de entrega, porque el destinatario puede consultar su dirección de correo desde cualquier terminal al uso, no siendo necesario su permanencia en lugar concreto en el momento de la transmisión de la notificación. Desde un punto de vista temporal, se consigue también una unificación de trámites: los momentos de dar curso al mensaje coinciden con el momento de realización material de la notificación. La eficacia de las Administraciones Públicas de nuevo es fomentada con el uso de estas notificaciones. Las listas de distribución podrán ser herramientas útiles para la notificación de tributos de cobro periódico por recibo. No existe tampoco obstáculo para admitir las notificaciones electrónicas en materia de notificaciones edictales o por comparecencia.

En el capítulo dedicado a la influencia de las notificaciones tributarias en los diferentes procedimientos, realizábamos un repaso de los actos y resoluciones que en ellos podían producirse, optando por la notificación, publicación o comunicación según se reuniesen los requisitos de una figura u otra.

El primer procedimiento, siguiendo el orden legal, es el de gestión. El acto de liquidación ya fue tratado en otro apartado de la investigación, pero en ese momento expresábamos que la liquidación notificada es aquella que se erige en acto

administrativo resolutorio de un procedimiento. Además, en los procedimientos iniciados mediante declaración-liquidación destacan las notificaciones de tributos de cobro periódico por recibo. Los procedimientos de subsanación de errores arbitrados mediante declaraciones complementarias o sustitutivas y autoliquidaciones complementarias se ven influenciados por la notificación, puesto que éstas sólo podrán presentarse siempre que la Administración no haya notificado la liquidación derivada de la declaración inicial antes presentada. Por ello, la influencia temporal en el procedimiento resulta elucidada.

Al abordar el procedimiento de rectificación de errores el proyecto de reglamento requiere una notificación para poner en conocimiento del interesado la propuesta de resolución, la cual no debe incluir el pie de recurso, ya que esta notificación tan sólo sirve de base al trámite de alegaciones posterior. Dicho pie de recurso sí debe constar en la notificación que da traslado a la resolución del procedimiento. Por recordar alguna de las peculiaridades del contenido de estas notificaciones, en primer lugar, sólo será necesaria su motivación en el caso de denegación del acuerdo y si lo acordado no coincide con la solicitud presentada. De otro lado, y si se acuerda aceptar la rectificación, la notificación debe hacer mención del carácter provisional de la liquidación notificada. Si la notificación se refiere a una devolución, ésta deberá expresar el titular, el importe y los intereses de demora. Finalmente, mostrábamos ciertas reservas ante la opinión vertida por un sector doctrinal que abogaba por la exigencia de un resguardo con todos los requisitos de una notificación con la entrega de la autoliquidación. Resulta prescindible la especificación del pie de recurso en ese momento del procedimiento, ya que lo único que conseguiría el resguardo sería justificar que el contribuyente ha cumplido su deber de declarar.

A continuación sometíamos a análisis las actuaciones entre particulares, es decir, la retención y la repercusión. Conforme con la mayoría de la doctrina, entendemos que las actuaciones no son actos administrativos y, por ende, no se requiere notificación. Sin embargo, *de lege ferenda* conviene arbitrar un sistema que acoja, dentro de la comunicación fehaciente y participación de conocimiento que implican estas figuras, los recursos que procedan, salvaguardando de nuevo el principio de tutela judicial efectiva.

Las obligaciones de información constituyen actualmente el eje central en las relaciones de colaboración social del ciudadano y la Administración tributaria. En primer lugar, la información por suministro o general es una obligación legal que no requiere notificación para su cumplimentación. En cambio, la información por captación se exige al obligado mediante el oportuno requerimiento que, según el proyecto de reglamento, debe ser notificado. Dos aspectos debemos tener en cuenta acerca del requerimiento: de un lado, un requerimiento no es un acto administrativo, sino una actuación en la que se pide al contribuyente o al tercero que cumpla su deber de información. Cuando se exige información a terceros-entidades bancarias, notarios, profesionales liberales, etc. de cualquier obligado tributario, no se ponen en conocimiento actos o resoluciones que afectan a sus derechos e intereses; se está exigiendo el cumplimiento por parte de la Administración de una obligación formal, que es autónoma respecto de las obligaciones materiales. La autonomía e independencia de las obligaciones de información alcanza su punto culminante cuando es el tercero el que queda obligado a suministrar información sobre el contribuyente y de ahí que el requerimiento no siempre traslade actos o resoluciones que afectan a los derechos e intereses de la persona a quien se dirige.

Con independencia de la naturaleza jurídica del requerimiento, lo cierto es que la doctrina viene admitiendo la posibilidad de que forme parte de una notificación o bien de una comunicación. Lo interesante de la distinción estriba en las garantías que en ambos casos deben salvaguardarse y el régimen jurídico al que se somete cada uno de los actos a que acabamos de referirnos. De ahí la crítica a la LGT y al proyecto de reglamento cuando mencionan los requerimientos, puesto que, dando por hecho que deben ser notificados y no comunicados, no especifican suficientemente los requisitos de eficacia que debe cumplimentar la notificación que sirve de soporte al mismo. No nos parecen especialmente acertadas las regulaciones parciales de materias que afectan a los derechos y garantías de los obligados tributarios. Esta cuestión suscita con la legislación actual las mismas críticas que acabamos de vertir acerca de la insuficiencia en cuanto al contenido del requerimiento, quedando clara la afirmación a la luz del art.45 RGIT. De todas formas, los requerimientos no pueden tener un contenido unívoco, habida cuenta de que el mismo dependerá del procedimiento de aplicación de los tributos ante el que nos encontremos.

El procedimiento de verificación de datos iniciado mediante requerimiento sólo precisa comunicación para darle traslado, puesto que el requerimiento no pone en conocimiento actos o resoluciones. Por el contrario, si la Administración no requiere la presencia del interesado para que aporte información o aclare algunos extremos y ella ya posee los datos necesarios, se notificará al interesado no un requerimiento, sino una propuesta de liquidación, que ya es acto administrativo y por ende susceptible de notificación. En el curso del procedimiento puede ser necesario la emisión de requerimientos a terceros para que aporten información. De nuevo la figura de la comunicación será la adecuada para dar curso a este mensaje. Finalmente, el acto administrativo que pone fin a este procedimiento, la liquidación, requiere -como sabemos- una notificación ajustada a Derecho.

Según la normativa, si el procedimiento finaliza con la aquiescencia de la Administración Tributaria respecto de lo expresado por el contribuyente, no será necesaria resolución expresa. Estimamos acertada la prescindencia de notificar al contribuyente de forma expresa esta circunstancia, dado que los requisitos que rodean una notificación no son imprescindibles en dicha actuación. Por el contrario y a favor de la seguridad jurídica, será conveniente trasladar dicha apreciación administrativa al contribuyente mediante una comunicación. La forma frecuente de dar por finalizado un procedimiento de este tipo es a través de las llamadas liquidaciones paralelas que en, nuestra opinión, deben ser descartadas habida cuenta de que no contenían una motivación suficiente. Las garantías de los obligados tributarios no pueden verse mermadas para aumentar la eficacia en la gestión de los tributos.

Finalmente -y dentro del reglamento para la aplicación de los tributos-, se establece una serie de procedimientos que han llamado nuestra atención. El procedimiento para el otorgamiento del número de identificación fiscal requiere notificación, aunque el proyecto no lo especifique en el supuesto de una denegación de dicho número. El solicitante debe percibir la tutela del principio de seguridad jurídica también cuando de obligaciones de carácter formal se trata. En el ámbito de la colaboración social, de acuerdo con el proyecto de reglamento, la solución para comunicar la finalización del acuerdo de colaboración a las entidades colaboradoras por parte de la Administración tributaria es ciertamente una notificación, pues lo que se

traslada con dicho cauce es un acto administrativo que concierne a las entidades colaboradoras.

sssssssEl procedimiento de inspección fue objeto de estudio a continuación en nuestra investigación. Convinimos, en lo que atañe al inicio del procedimiento, que lo correcto técnicamente hablando es su inicio mediante comunicación y no notificación. Con el acuerdo de inicio se da traslado de determinadas cuestiones inevitables para el inspeccionado, no siendo por ello necesaria la consignación de los elementos de defensa. Finalmente, se admite en el RGIT la iniciación del procedimiento sin comunicación. Por estos motivos el dar traslado de esta circunstancia mediante una comunicación nos parece el camino más correcto.

La finalización del procedimiento de inspección viene marcada por la notificación efectiva o el intento de notificación con los requisitos legalmente establecidos. De esta forma, se acerca la eficacia administrativa a la seguridad jurídica de los obligados o, en este caso, a los inspeccionados. El único inconveniente a esta forma de finalización de los procedimientos consiste en que si el mismo termina mediante intento frustrado no se producirá válidamente el conocimiento efectivo de esta circunstancia, y consiguientemente las mermas de la seguridad jurídica a favor de la eficacia administrativa son evidentes. Además, la fecha de finalización del procedimiento, esto es, la fecha de intento de notificación o notificación efectiva es imprescindible para el inspeccionado, puesto que a partir de ese momento se despliegan efectos. La fecha antes citada nos servirá para advertir de un posible incumplimiento de los plazos por parte de la Administración y, por ende, se producirá la caducidad del procedimiento. Por notificación efectiva ha de entenderse la efectivamente practicada, la rechazada por el interesado o su representante y la notificada por comparecencia. En nuestra opinión, estas fechas son las que han de tenerse en cuenta para dar por terminado un procedimiento. El documento en virtud del cual la inspección de los tributos da traslado de la liquidación resultante del procedimiento es el acta, que, de acuerdo con la mayoría de la doctrina, se trata de un verdadero acto administrativo y, por ello, susceptible de notificación. Respecto al contenido esencial o básico de las actas, nos posicionamos a favor de incluir, además de los requisitos legalmente establecidos, algunos elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, tales como una reducción en la base o una deducción en la cuota.

Tanto las actas con acuerdo como las de conformidad son objeto de notificaciones tácitas que difieren básicamente en el tiempo legal para su producción: 10 días en el caso de actas con acuerdo y un mes en el caso de actas de conformidad.

El procedimiento de recaudación de los tributos fue analizado en función de los dos periodos de pago contemplados en la ley. La normativa presta escasa atención al periodo voluntario de pago, puesto que en estos casos la realización eficaz del procedimiento no se basa en actos administrativos, sino en actuaciones de los administrados.

En cuanto a las deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, conviene diferenciar entre anuncio de cobranza –que debe ser comunicado al no trasladar liquidación alguna- y notificación colectiva de la liquidación. La resolución denegatoria o concesiva del aplazamiento o fraccionamiento del pago deberá también ser notificada, puesto que constituye un verdadero acto administrativo. Nos remitimos al contenido de las notificaciones que dan traslado a dicho acto.

La notificación de la providencia de apremio constituye el inicio del periodo ejecutivo. La notificación de dicha providencia en fecha efectiva puede determinar que el obligado tributario pague la cuota con un recargo u otro, dependiendo de si cumple o incumple los plazos contenidos en dicha notificación. De ahí, la importancia de la notificación en fecha efectiva –sin intermediarios que puedan retrasar la entrega y menoscabar intereses de los contribuyentes-. El contenido de la notificación de la providencia de apremio fue abordado igualmente en esta investigación. Sin embargo, conviene subrayar uno de los motivos de oposición a la providencia de apremio, cual es la falta de notificación de la liquidación: el deudor no conoce el acto administrativo que ahora se le exige en apremio. Esta regulación pone de relieve la idea de que la notificación es un requisito de eficacia y no de validez de los actos administrativos, y entre ellos de las liquidaciones tributarias.

No es necesario notificar las diligencias que dan impulso al procedimiento de embargo; más que actos administrativos son actuaciones de impulso trasladables con una mera comunicación. En cambio, se requiere la notificación de la diligencia de

embargo y de la anotación preventiva de embargo, verdaderos actos administrativos cuya trascendencia requiere notificación. Además, enumeramos las garantías en cadena que conllevan las notificaciones: no es posible notificar diligencia de embargo si antes no se ha notificado correctamente la providencia de apremio. SSS Es interesante reseñar cómo el art.172.1 LGT permite la impugnación del acuerdo de enajenación si se han dado por notificadas las diligencias previas a la traba de bienes y derechos y la providencia de apremio, cuestión que ocurrirá cuando haya sido imposible realizar la notificación personal y no se haya producido la comparecencia del obligado tributario. El precepto incorpora un rigorismo excesivo en pro de la gestión eficaz de los tributos. Las exigencias de seguridad jurídica requerirían la demostración de una verdadera notificación expresa o la certificación efectiva de la imposibilidad de notificar por parte de la Administración. La convocatoria de anuncio debía ser objeto de publicación, ya que se dirige a un sujeto en masa o interesados en potencia que presentan como nota fundamental la indeterminación.

Finalmente, la irrelevancia de notificar la terminación del procedimiento de embargo se basa en que el deudor conoce suficientemente todas y cada una de las fases por las que ha atravesado mediante las notificaciones anteriores. Notificar en este caso supondría ralentizar un procedimiento gravoso, tanto para el deudor como para la Administración.

En el procedimiento sancionador conviene destacar la necesidad de notificar el inicio de actuaciones antes de transcurridos tres meses desde el procedimiento de inspección; de lo contrario, se entiende caducado el procedimiento. La caducidad en este caso es absoluta, es decir, caduca el procedimiento y el derecho a reiniciar otro procedimiento. La LGT introduce una notificación tácita en el art.211.1 al expresar que, si el interesado hubiese dado su conformidad en un procedimiento de inspección, la propuesta de resolución de la sanción se entenderá efectiva y notificada al mes de dicha conformidad sin necesidad de tener que notificar expresamente. Dicha cuestión será posible siempre y cuando en el transcurso del tiempo mencionado no se produzca ninguna modificación en la propuesta de resolución a la que el interesado prestó su conformidad. Así, la notificación tácita en este caso se produce por el transcurso del tiempo. La duración del procedimiento sancionador se fija en seis meses. También se entiende finalizado con un solo intento de notificación, y a las consideraciones que

efectuamos en su momento al respecto nos remitimos. Para concluir, se requiere la notificación expresa de la resolución.

En cuanto a los procedimientos de revisión, sólo resta aludir a las notificaciones en las reclamaciones económico-administrativas. En relación a la notificación se ocupa el art.234.3 LGT. En este sentido, conmina a que la notificación se realice en el domicilio consignado a tal fin o, en su defecto, en la secretaría del Tribunal. Como contenido de la notificación especifica que ésta deberá consignar si el acto es o no definitivo en vía administrativa y los recursos que procedan, órgano de interposición y plazo de interposición. Aclara que el interesado podrá interponer cualquier recurso que estime conveniente, incluso cuando no se indique en la notificación. Se pone de relieve la actividad informativa que se lleva a cabo con la notificación, que en alguno de sus aspectos no es vinculante -como ocurre en el caso de los recursos contra el acto que se notifica-.

Este precepto es desarrollado por el art.50 del Reglamento que lleva por rúbrica “domicilio para notificaciones”. El precepto, además, desarrolla pormenores de las notificaciones para las reclamaciones, las cuales, por otra parte, no difieren demasiado de la regulación contemplada en la LGT para dicha institución.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

AAVV, *Doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.972.

AAVV, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* (tomo XVI): *Procedimiento Recaudatorio*, Edersa, Madrid, 1.983.

AAVV, *La liberación de las telecomunicaciones en España*, Ministerio de Obras Públicas, Transporte y Medioambiente, Madrid, 1.993.

AAVV, *Firma digital y Administraciones Públicas*, INAP, Madrid, 2.003.
AAVV, *Memento práctico Administrativo* (2.003-2.004). *Procedimientos. Recursos*, ediciones Francis Lefevre, SA, Madrid, 2.003.

AAVV, *Criterios de seguridad, normalización y conservación de las aplicaciones para el ejercicio de potestades*, Consejo Superior de Informática y para el Impulso de la Administración Electrónica, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 2.004.

AAVV, *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, coordinado por A. Mantero Sáenz, CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2.006.

Abellán Honrubia, V. y Vilá Costa, B. *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo*, Ariel, 2ª edición, Barcelona, 1.994.

Acosta España, R. “Comentario al artículo 45 de la LGT”, en el vol. Col. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* (tomo I), Edersa, Madrid, 1.982, pp. 364 ss.

Agulló Agüero, A. “La determinación del valor catastral y su impugnación en el ámbito de la CTU y del impuesto sobre bienes inmuebles”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 55-56, 1.989, pp.53 ss.

Agúndez Fernández, A. *La Ley de Procedimiento Administrativo*, Estudios de Doctrina y Jurisprudencia, Granada, 1.990.

Albertí Rovira, E. “Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Constitucional*, año 5, nº 14, 1.985, pp.135-180.

Albiñana García-Quintana, C. *Derecho Financiero y Tributario*, Ministerio de Hacienda, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1.979.

Alguacil Marí, P. *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1.995.

Aliaga Agulló, E. *Notificaciones en Derecho Tributario. Análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 1.997.

Alonso Fernández, F. “El domicilio fiscal”, en AAVV, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma* (vol. I), homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Álvarez Barbeito, P. “El lugar para la práctica de las notificaciones tributarias. Especial referencia a los efectos del artículo 105 de la LGT”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 49, nº 252, 1.999, pp.47-516.

Álvarez García, V. *La normalización industrial*, Tirant-Loblanck, Valencia, 1.999.

Álvarez Cienfuegos-Suárez, J. M. y González Ribas, J. J. *Análisis teórico y jurisprudencial de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*,

Álvarez Cienfuegos-Suárez, J. M. *Comentarios a la reforma de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, estudio de la ley 4/1.999 de 13 de enero, Aranzadi, Elcano, Navarra, 1.999

Álvarez Martínez, J. *La representación en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1.995.

Amorós Rica, N. “Derecho y procedimiento tributario: notificaciones por correo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 148, 1.980, vol. 30, pp.1017-1034.

Arias Abellán, M. D. “Artículo 124 LGT”, en AAVV, *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1.995 de 20 de junio*, Tdez, Barcelona, 1.995.

Arias Velasco, J. *Procedimiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1.990.

Arroyo García, J. “La resistencia en las notificaciones administrativas”, *El Consultor*, nº 34, 1.967.

Asorey, R. “El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 66, 1.990.

Ayuso Ruiz-Toledo, ** “Eficacia de los actos administrativos: suspensión y ejecución”, en AAVV, *Estudios de la LRJPAC*, dirigido por M. Campos Sánchez, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1.994.

Baena Aguilar, A. *El domicilio tributario en Derecho español*, Aranzadi, Pamplona, 1.995.

Baylos Grau, A., Cruz Villalón, J. y Fernández López, M. S. *Instituciones de Derecho Procesal Laboral*, Trotta, 2ª edición, Madrid, 1.995.

Banacloche Pérez, J. *Manual del contribuyente*, La ley, Madrid, 1.990.

Baño León, J. M. “El ejercicio del pluralismo lingüístico en la Administración Pública”, *Civitas, Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 54, 1.987, pp.225-241.

Barrachina Juan, E. “Notificaciones edictales: requisitos”, Asociación Española de Asesores Fiscales, Gabinete de Estudios, diciembre 1.999, nº 11, Informe 64/1.999.

Barcelona Llop, J. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1.995.

Barrio Calle, M. A. “Las notificaciones en el proceso laboral según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Actualidad Laboral*, nº 18, 1.989.

Bayón Pallarés, R. “La impugnación de la providencia de apremio y la anulación de las certificaciones de descubierto”, *Crónica Tributaria*, nº 44, 1.983.

Bayona Giménez, J. J. *Tributación de la comunidad de bienes*, Marcial Pons, Madrid, 1.997.

Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M. T. *Derecho Financiero* (tomo I), Librería Compás, Alicante, 1.989.

Becerra Guibert, I. *Las notificaciones administrativas*, Aranzadi, Pamplona, 1.982.

Beladiez Rojo, M. *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1.999.

Benítez de Lugo y Guillén, F. “Posibles casos de indefensión en la vía económico-administrativa ante la falta reglada de notificación de las liquidaciones”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 168, 1.983, pp.1093 ss.

Bollo Arocena, M. C. *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Edersa, Madrid, 1.983.

Boquera Oliver, J. M. “La publicación de disposiciones generales”, *Revista de Administración Pública*, nº 31, enero-abril 1.960, pp.57-93.

Botella García, A. “La capacidad en el orden tributario”, *estudios de Derecho Tributario*, Vol i, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.979.

Bruzzone, M. *Notificazioni e comunicazione degli atti tributari*, Cedam, Casa editrice, Dott. Antonio Milani, 2.006.

Cachón Cadenas, M. J. *El embargo*, Bosch, Barcelona, 1.991.

Calero Gallego, J. *La seguridad jurídica y la técnica jurídica en materia tributaria*. Sistema tributario y constitucional, Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 1.993.

Calero Rodríguez, J. “La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección”, *Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.979.

Calvo Ortega, R. *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, 1.999.

Carbajo Vasco, D. *El intercambio de información en los convenios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales,**

Carretero Lestón, J. L. *Comunicaciones y notificaciones tributarias en la gestión tributaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Temas de Administración Local, Granada, 1.991.

Carrillo Donaire, J. A. *El derecho a la seguridad y la calidad industrial*, Marcial Pons, Madrid, 2.000.

Carlón Ruiz, M. *Régimen jurídico de las telecomunicaciones: una perspectiva convergente en el Estado de las Autonomías*, La Ley, Madrid, 2.000.

Casado Ollero, G. “Notificación de acto de gestión tributaria”, *Enciclopedia Jurídica Básica* (vol. III), Civitas, Madrid, 1.995, pp.4452 ss.

Castaño Suárez, R. “El Real Decreto 263/1.996 de 16 de febrero por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado”, *X años de encuentro sobre Informática y Derecho* (1.997), Aranzadi, Madrid, 1.997.

Castresana, E. *Fides, bona fides: un concepto para la creación del Derecho*, Tecnos, Madrid, 1.991.

Cayón Galiardo, A. “Las notificaciones tributarias”, Informe 12/1.998, Asociación Española de Asesores Fiscales, marzo 1.998.

Cazorla Prieto, L. M. *Las llamadas liquidaciones paralelas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, con prólogo de F. Sainz de Bujanda, CISS, Valencia, 1.988.

Chamorro Bernal, R. *La tutela judicial efectiva*, Barcelona, 1.994.**

Checa González, C. *Las reclamaciones económico-administrativas*, Lex Nova, Valladolid, 1.994.

Checa González, C. *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2.006 de 29 de noviembre*, Thomson / Aranzadi, Pamplona, 2.007.

Chozas Alonso, J. M. “Sobre los actos de comunicación con las partes y el derecho a la tutela judicial efectiva”, *Civitas, Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 52, 1.992, pp.279-288.

Cervelló Grande, J. M. "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. El presentador del documento y las notificaciones que recibe”, *Crónica Tributaria*, nº 38, 1.981, pp.81-88.

Cervera Torrejón, F. y Magraner Moreno, F. J. *La comprobación de valores: causas de impugnación* (colección de Jurisprudencia Práctica), Tecnos, Madrid, 1.994.

Clavijo Hernández, F. “El acto de liquidación”, Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 20, 1.978, pp.651 ss.

Clavijo Hernández, F. “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (artículo 120 LGT)”, en AAVV, *Comentarios a la LGT*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.991.

Colmenar Valdés, S. “El procedimiento de apremio y el Reglamento General de Recaudación: sus disposiciones generales”, *Impuestos*, nº 12, 1.993.

Cortés Domínguez, M. “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de Administración Pública*, nº 48, 1.985, pp.9-106.

Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M. *Ordenamiento tributario español*, Civitas, 4ª edición, Madrid, 1.985.

Cubero Truyo, A. M. La simplificación del ordenamiento tributario desde la perspectiva constitucional, Marcial Pons, Madrid, 1.997.

Davara Rodríguez, M. A. “El documento electrónico en la vigente Ley de Régimen Jurídico”, *Revista Española de Administración Pública*, nº 131, 1.993, pp.455-491.

De Frutos Virseda, F. J. “Los servicios comunes de notificaciones y embargos”, *La Ley*, *Revista General de Derecho*, 1.992, pp.1072-1078.

De la Oliva, A. *Derecho Procesal Penal y Derecho Procesal Civil* (tomo I), Centro de Estudios Ramón Areces, 4ª edición, 1.996.

Del Castillo Álvarez-Cedrón, S. “Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva”, *Revista de Administración Pública*, nº 62, 1.970.

Delgado García, A. M. *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Tirant-Loblanck, Valencia, 1.997.

Delgado García, A. M. “El nuevo marco normativo de las notificaciones tributarias”, *Revista de Información Fiscal*, nº 34, 1.999.**

Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R. “Principales aplicaciones de internet en la Administración Tributaria”, *Revista de Información Fiscal*, nº 65, 2.004, pp.59-101.

Delgado Pacheco, A. “Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (I)”, *Crónica Tributaria*, nº 41, 1.987.**

De Juan Peñalosa, J. L. “La residencia y el domicilio en la LGT”, *Crónica Tributaria*, nº 50, 1.984, pp.65-66.

Del Moral González, A. “Las notificaciones por correo”, *Impuestos*, nº 13, 1.997, pp.168-185.

Díez Moreno, F. “Las notificaciones por anuncios en los Boletines Oficiales. Doctrina constitucional”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº 14, p.155-163.

D’Oliveira Martins, A. *La revisión constitucional y el ordenamiento portugués*, Edições Estado & Direito, Lisboa-Madrid, 1.995.

Elizalde y Aymerich, R. “Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración”, *Hacienda Pública Española*, nº 63, 1.983, pp.133 ss.

Entrena Cuesta, R. *Curso de Derecho Administrativo* (vol. I), Tecnos, 10ª Edición, Madrid, 1.993.

Entrena Cuesta, R. “Responsabilidad e inactividad de la Administración”, en AAVV, *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI* (libro homenaje al profesor Dr. Ramón Martín Mateo, Tirant-Loblanck, Valencia, 2.000.

Escribano López, F. “Procedimiento de liquidación. Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de los plazos”, *Crónica Tributaria*, nº 19, 1.976, pp.183-197.

Eseverri Martínez, E. “Apuntes sobre la prescripción tributaria”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 57, 1.988, pp.5-28.

Falcón y Tella, R. “La imposibilidad de exigir la notificación previa de los valores catastrales en los supuestos de omisión de la declaración: en torno a la modificación del artículo 75.3 LHL”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 1.998.

Ferreiro Lapatza, J. J. “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 37, 1.983, pp.81-94.

Ferreiro Lapatza, J. J. “Poder tributario y tutela judicial efectiva”, en AAVV, *Ensayo sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1.998.

Ferreiro LaPatz, J. J. *Curso de Derecho Financiero español* (vol. I), Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1.999.

Fernández Fernández, J. J. y del Castillo Vázquez, I. C. *Manual de las notificaciones administrativas*, Thomson / Civitas, 2ª edición, Madrid, 2.004.

Fernández Martos y Bermúdez Cañete, E. *Manual práctico sobre la capacidad y representación de todas las personas jurídicas*, Dickinson, Madrid, 1.993.

García-Herrera Blanco, C. “El presentador del documento: especial referencia al artículo 56.3 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 1.998, pp.65-70.

Galindo, F. “Firma electrónica e instituciones de confianza. Algunas precisiones”, *La Ley*, nº 4.696, 1.998. **

Gamero Casado, E. *Notificaciones telemáticas*, editorial Bosch, 1ª edición, Barcelona, 2.005.

García Calvente, Y. *Las notificaciones en el Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2.002.

García Denterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (vol. I), Civitas, 7ª edición, Madrid, 1.996.

García Denterría, E. “Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en Derecho español”, *Civitas, Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 59, 1.988, pp.225-244.

García Luis, T. “El procedimiento de gestión de los tributos”, en AAVV, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1.996, pp.423 ss.

García Macho, R. *Las relaciones de especial sujeción a la Constitución Española*, Tecnos, Madrid, 1.992.

García Novoa, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2.000.

García Novoa, C. *Las notificaciones tributarias*, Cuadernos de jurisprudencia tributaria, nº 19, editorial Aranzadi, Navarra, 2.001.

García Torres, J. “El domicilio fiscal como modulador del régimen de notificaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº 12, 1.975, pp.220-226.

Gomar Sánchez, J. I. “Algunas reflexiones sobre las notificaciones tributarias válidas y la jurisprudencia”, *Impuestos*, tomo I, 1.997.**

Gómez Puente, M. “Responsabilidad por inactividad de la Administración”, *Derecho Financiero*, nº 237-238, 1.994.**

González-Cuéllar Serrano, N. *La prueba en el proceso contencioso-administrativo. Objeto, carga y valoración*, Collex, Madrid, 1.992.

González Navarro, F. “Notificaciones, auxilio administrativo y entes locales”, *Documentación Administrativa*, nº 133, 1.970, pp.12-40.

González Pérez, J. “La notificación de los actos administrativos”, *Documentación Administrativa*, nº 12, diciembre 1.958, pp.12-16.

González Pérez, J. *El procedimiento administrativo*, Abella, Madrid, 1.964.

González Pérez, J. “La notificación de los actos administrativos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Derecho Procesal*, 1.959, pp.83-89.

González Pérez, J. y González Navarro, F. *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo*, Civitas, 2ª edición, Madrid, 1.989.

González Pérez, J. y González Navarro, F. *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/92 de 26 de noviembre*, Civitas, Madrid, 1.997.

González Pérez, J. y Toledo Jaudenes, J. *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas*, Civitas, Madrid, 1.997.

González Sánchez, M. *La sucesión de la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1.993.

González Seijo, J. M. “Notificaciones. Su incidencia en el ámbito tributario”, *Gaceta Fiscal*, nº 99, 1.992, pp.129-139.

Guasp, J. *Derecho Procesal Civil*, **, 2ª edición, Madrid, 1.962.

Halcón Zaragoza, J. A. y Costa Castellá, E. “Actos presuntos: validez y eficacia. Alcance del contenido de los artículos 43, 44 y 56 de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre. Crítica del sistema”, *El Consultor*, nº 12, 1.993.

Hernández Martín, A. “Las notificaciones administrativas. Especial referencia a las de naturaleza tributaria”, *Gaceta Fiscal*, nº 200, 2.001, pp.133-154.

Hinojosa Martínez, E. “La regulación de la prueba en la Ley de Enjuiciamiento Civil y su incidencia sobre el proceso contencioso-administrativo”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 48, 2.002, pp.179-238.

Huesca Boadilla, R. "Procedimientos tributarios", *Impuestos*, nº 22, año XVII, noviembre 2.001, pp.129 ss.

Hueso de Chércoles, R. "La notificación del acto administrativo y su problemática", *Crónica Tributaria*, nº 28, 1.979, pp.87 ss.

Jabalera Rodríguez, A. "El régimen jurídico de la notificación en la nueva LGT", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 128, 2.006**.

Jaén Lara, S. "Las notificaciones en el ordenamiento tributario", *Información Fiscal*, nº 31, 1.999**.

Juan Lozano, A. M. *La inspección de Hacienda ante la Constitución (vol. II)*, Marcial Pons / Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.991.

Lacruz Berdejo, J. L. *Elementos de Derecho Civil* (tomo I, vol. II), Dickinson, Madrid, 2.004.

Lavilla Alsina, L. *Seguridad jurídica y función del derecho real*, Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1.999.

Lejeune Valcárcel, E. "Las notificaciones defectuosas", en AAVV, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma* (homenaje a **Sainz de Bujanda, vol. II), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.991.

Litago Lledó, R. "La notificación edictal de las liquidaciones tributarias", *Fiscal mes a Mes*, nº 42, 1.999.

López Merino, F. "Notificaciones a través de los alcaldes", *Documentación Administrativa*, nº 122, 1.968.

López Merino, F. *La notificación en el ordenamiento jurídico español*, Comares, Granada, 1.989.

López Merino, F. “El concepto de notificación dentro de una teoría de las comunicaciones en nuestro Derecho”, *Revista Española de la Vida Local*, 1.970, pp.31-36.

López Nieto y Mayo**, F. *El procedimiento administrativo*, **, Barcelona, 1.960.

Llaneza González, P. *Internet y comunicaciones digitales. Régimen legal de las tecnologías de la información y la comunicación*, Bosch, Barcelona, 2.000.

Madrigal García, C. “Eficacia de los actos administrativos”, *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Carperi, Madrid, 1.993.

Mantero Sáenz, A. *Procedimiento en la inspección tributaria*, Edersa, 4ª edición, Madrid, 1.990.

Martín Jiménez, F. J. *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1.999.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 7ª edición, Madrid, 1.996.

Martín Rebollo, L. “Disposiciones administrativas y actos administrativos”, en AAVV, *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, dirigida por Jesús Leguina Villa y Miguel Sánchez Morón, Madrid, Tecnos, 1.993, pp.152 ss.

Martín Rebollo, L. *Leyes administrativas*, Aranzadi, Pamplona, 1.999.

Martínez-Bares García, S. “Eficacia, discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 32, 1.994.

Moresco Suárez, A. “Notificación colectiva de liquidación en los tributos de cobro periódico por recibo”, *Gaceta Fiscal*, nº 41, 1.987, pp.105 ss.

Murria Arnau, J. “Notificaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº 14, 1.975**.

Navarro Faure, A. *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1.994.

Navas Vázquez, R. *La devolución de los ingresos tributarios*, Civitas, Madrid, 1.992.

Nieto Montero, J. J. “Los efectos de las notificaciones defectuosas de cara a la interrupción de la prescripción en materia tributaria (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de enero de 1.996)”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 82, 1.996, pp.11 ss.

Núñez Ruiz, M. J. *La notificación de los actos administrativos en el procedimiento ordinario*, Montecorvo, Madrid, 1.983.

Núñez Ruiz, P. “Una cuestión de interés público: la finalidad constitucional de las notificaciones”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 5, 1.999**.

Olmedo Galla, A. I. “Notificación y publicación de los actos administrativos tras la Ley 4/1.999 de 13 de enero de modificación de la Ley 30/1.992”, *Actualidad Administrativa*, nº 44, 1.999.

Orón Moratal, G. “La información con trascendencia tributaria y las notificaciones ante las nuevas tecnologías”, *Revista Fiscal*, nº 83, 2.003, pp.13-21.

Otaviano, V. *La comunicazione degli aceti amministrativi*, Milán, 1.953.

Ortiz Gutiérrez, R. *La nueva Ley General Tributaria. Comentarios prácticos a su articulado (Práctica Jurídica)*, Tecnos, Madrid, 2.005.

Pagès i Galtés, J. “La notificación tributaria. Cuestiones de teoría general”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 52, nº 264, junio 2.002, pp.311**.

Palao Taboada, C. "Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: texto definitivo", *Revista de Contabilidad y Tributación* (Comentarios y casos prácticos), editorial Estudios Financieros, nº 181, abril 1.999.

Parada Vázquez, R. *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común*, Marcial Pons, Madrid, 1.993.

Pereto García, M. "Las notificaciones edictales en la jurisprudencia", *Impuestos*, nº 4, 1.993**.

Pérez de Ayala Becerril, M. "STC 158/2.001 de 2 de julio: nulidad de las actuaciones de embargo practicadas por el órgano judicial por no agotarse los medios de comunicación ordinarios", en AAVV, *Comentarios de jurisprudencia tributaria constitucional*, años 2.000-2.001, coordinado por Pedro M. Herrera Molina, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2.003.

Pérez Luño, A. E. *La seguridad jurídica*, Ariel, 2ª edición, Barcelona, 1.991.

Pérez Royo, F. y Aguallo Avilés, A. *Comentario a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1.996.

Pérez Royo, F. "Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma", *Crónica Tributaria*, nº 19, 1.976, pp.199-208.

Pérez Royo, F. "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria", *Hacienda Pública Española*, nº 14, pp.**

Pérez Royo, J. *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1.996.

Pi Suñer, **, "Las notificaciones administrativas", *Revista Jurídica de Cataluña*, julio-agosto 1.946.

Rodríguez Bereijo, A. "La sucesión en las obligaciones tributarias", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 57, 1.965.

Rodríguez Bereijo, A. *Seguridad judicial y ordenamiento tributario: el asesor fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2.000.

Rodríguez Márquez, J. “La nueva regulación de la notificación de los actos de gestión tributaria”, *Impuestos*, nº 1, 1.999**.

Rodríguez Moro, N. “Las notificaciones defectuosas”, *Revista de Administraciones Públicas*, nº 31, 1.960, pp.93**.

Rozas Valdés, N. A. *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Instituto de Estudios Fiscales / Marcial Pons, Madrid, 1.993.

Ruiz García, J. R. *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1.987.

Sainz de Bujanda, F. “La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios”, *Hacienda y Derecho*, vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1.967.

Sainz Moreno, J. *Elementos de Derecho Financiero*, Rafael Castellano, Madrid, 1.994.

Sánchez Blanco, A. *Internet, sociedad, empresa y Poderes Públicos*, Comares, Granada, 2.000.

Sánchez Serrano, L. “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)”, *Impuestos* (tomo I), 1.992**.

Santa María Pastor, J. A. *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Ceura, Madrid, 1.988.

Sartorio Albalat, S. *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales / Marcial Pons, Madrid, 1.992.

Serrano Guirado, E. “La notificación de los actos administrativos en la jurisprudencia”, *Revista de Administraciones Públicas*, nº 1, enero-abril 1.950, pp.131-137.

Soler Roch, M. T. “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 25, 1.980, pp.5 ss.

Tarrés Vives, M. “Notificación y publicación de los actos administrativos”, *Administración Pública y procedimiento administrativo*, Bosch, Barcelona, 1.994.

Tejerizo López, J. M. “Reclamaciones y recursos contra valores catastrales”, en AAVV, *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, **, Granada, 1.991, pp.271 ss.

Turpín Vargas, J. “La notificación especial de las liquidaciones en los tributos de cobro periódico”, *Crónica Tributaria*, nº 23, 1.977, pp.107 ss.

Varona Alabern, J. E. *El valor catastral: su gestión e impugnación*, Aranzadi, Pamplona, 1.995.

Velasco Caballero, F. “Notificaciones administrativas, presunciones y ficciones”, *Jurisprudencia Administrativa*, nº 16, 2.002**.

Villar Escurra, J. L. “El derecho del ciudadano a la notificación de resoluciones administrativas”, en AAVV, *Libro homenaje al Profesor J. L. Villar Palasí*», Civitas, Madrid, 1.989, pp.1376-1380.

Zabala Rodríguez-Fornos, A. “Apuntes sobre el nuevo régimen de notificaciones tributarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 99, 1.999**.