

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ061986

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 25 de febrero de 2016

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 5833/2015

**SUMARIO:**

**Notificaciones. Notificación por edictos.** Posibilidad de notificar mediante comparecencia tras dos intentos infructuosos con resultado de «dirección incorrecta» en un procedimiento iniciado de oficio.

**Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Si bien es cierto que nuestros Tribunales no han mantenido una posición unánime sobre los intentos de notificación que se deben realizar por parte de la Administración en el supuesto de «dirección incorrecta», planteándose numerosa casuística al respecto, en lo que sí han coincidido es en que en aquellos supuestos en los que intentada la notificación en el lugar habilitado para llevar a cabo la misma, la notificación resulte fallida con resultado «dirección incorrecta», pese a que ni la normativa tributaria ni tampoco la administrativa especifiquen de una manera exhaustiva cuál debería ser la forma correcta de proceder ante tales resultados por parte de la Administración, e incluso cuando la normativa postal y su desarrollo reglamentario establecen que no procede practicar un segundo intento de entrega, con carácter previo a acudir a sistemas subsidiarios de notificación, vista la casuística diversa y los errores que pueden constatarse, resulta conveniente y diligente abordar un segundo intento de notificación antes de acudir a la notificación edictal o por comparecencia. Un argumento que sí debe acogerse es que la notificación por comparecencia no queda únicamente reservada para los casos en los que no se haya podido notificar personalmente al interesado por ausencia de su domicilio o por resultar desconocido, sino también para el caso de que la dirección resulte incorrecta. Esta circunstancia estaría recogida entre las que ampara el art. 112 de la Ley 58/2003 (LGT) cuando señala «cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración». Sentado lo anterior, cabría abordar la cuestión de si, una vez intentada la notificación por dos veces con resultado «dirección incorrecta», le resultaría exigible a la Administración algún tipo de conducta adicional con carácter previo a acudir a la notificación edictal o por comparecencia. Pues bien, de todas las consideraciones anteriores, el Tribunal Central concluye que los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio, respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación, debidamente acreditados, en el domicilio fiscal -un intento en el caso de desconocido-, de acuerdo con lo señalado en el art. 112.1 de la Ley 58/2003 (LGT), habiendo resultado tales intentos infructuosos con el resultado «dirección incorrecta», puede acudirse a la notificación mediante comparecencia al no ser posible la notificación por causas no imputables a la Administración, siempre y cuando la Administración no tenga constancia fehaciente de ningún otro domicilio en el cual podría llevarse a efecto la notificación, en cuyo caso, habría que realizar otro intento en el mismo con el fin de cumplir los requisitos fijados por nuestra jurisprudencia antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 48, 109, 110, 111 y 112.  
RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 17.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 59.  
RD 1829/1999 (Prestación Servicios Postales), art. 43.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución de 29 de noviembre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 43/056/2011, deducida frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición por la que se confirmó providencia de apremio.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Los órganos competentes de la Administración Tributaria en Tarragona practicaron liquidación correspondiente al IRPF 2008, por 8.104,98 €. Esta liquidación se intentó notificar al obligado tributario mediante correo certificado en el domicilio del interesado en Ptda B... Polígono XX Parcela XX s/n 43800 Valls Tarragona, los días 12.04.2010 y 30.04.2010, respectivamente con resultado de “dirección incorrecta”, sin que consten intentos de notificación en ningún otro domicilio. Se procedió después a la notificación por comparecencia mediante anuncio que se publicó en el BOE de 4.06.2010.

2. Posteriormente, la Dependencia de Recaudación de la Administración Tributaria en Tarragona dictó la correspondiente providencia de apremio, con un primer intento de notificación en el domicilio Ptda B... Polígono XX Parcela XX s/n 43800 Valls Tarragona, con resultado de “notificación incorrecta”, siendo notificada finalmente al interesado el 8.10.2010, habiéndose dirigido la notificación al Apartado de correos 48, 43800 Valls Tarragona.

3. Contra el anterior acto administrativo, el interesado interpuso un recurso de reposición que fue desestimado mediante acuerdo que fue notificado en mano el 14.12.2010, después de haberse intentado la notificación en el domicilio Ptda B... Polígono XX Parcela XX s/n 43800 Valls Tarragona con resultado “dirección incorrecta”.

4. Contra el anterior acuerdo desestimatorio, el interesado interpuesto la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEAR) alegando la invalidez de la notificación por comparecencia mediante anuncio publicado en el BOE ya que no consta que se dejara aviso en su domicilio, por lo que al desconocer tal circunstancia no puedo personarse en la lista de correos para recibir la notificación.

5. El TEAR estimó su reclamación con los siguientes argumentos:

“La notificación edictal viene regulada en el artículo 112 de la Ley 58/2003, General Tributaria, disponiendo que:

(...)

**Es decir, la notificación por el sistema de comparecencia queda reservada únicamente para los casos de imposibilidad de notificar al interesado, ya sea por ausencia de su domicilio o por resultar desconocido en éste, pero no resulta válido acudir a este procedimiento cuando la notificación se dirigió previamente a un domicilio considerado incorrecto.”[1]**

### **Segundo.**

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

El criterio que defiende ese Centro directivo es que la notificación por comparecencia no queda únicamente reservada para los casos en los que no se haya podido notificar personalmente al interesado por ausencia de su domicilio o por resultar desconocido, sino también para el caso de que la dirección resulte incorrecta.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 110 y 112 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los supuestos, como el que aquí se contempla, de procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario. En este caso el domicilio resultó incorrecto en los acuses de recibo firmados por el empleado de Correos, que intentó la entrega los días 12.04.2010 y 30.04.2010. Por esta razón debe considerarse que el requisito de un doble intento de notificación en el domicilio fiscal está cumplimentado, por lo que la causa de no ser posible efectuar la notificación no puede imputarse a la Administración Tributaria. El domicilio fiscal que consta en las Bases de Datos de la Administración es el que resulta de las relaciones tributarias con los administrados y si éstos no lo consideran correcto deben procurar su cambio como indica el artículo 48.3 LGT. Por otro lado, el desarrollo reglamentario que efectúa el artículo 17 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, prevé en su artículo 17 la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, razón por la cual, ese Centro Directivo considera que se cumplen los requisitos exigidos por la norma para proceder a la notificación por comparecencia cuales son “*causas no imputables a la Administración Tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal*”.

En apoyo de la opinión mantenida se citan varias resoluciones del TEAC RG 574/2009 de 8.07.2009, RG 2979/2011 de 6.09.2012 y RG 4207/2010 de 7.06.2012.

Finaliza la Directora solicitando del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el recurso extraordinario de alzada y fije como criterio que se cumplen los requisitos exigidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 112, para proceder a la notificación por comparecencia, cuando se han realizado dos intentos de notificación al interesado en su domicilio fiscal con el resultado de dirección incorrecta.

### **Tercero.**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

### **Segundo.**

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si se cumplen los requisitos exigidos por la Ley 58/2003, General Tributaria, para acudir a la notificación por comparecencia, en aquellos casos en los cuales la Administración acude a este sistema de notificación en un procedimiento iniciado de oficio tras la realización de dos intentos de notificación en el domicilio fiscal del interesado con resultado "dirección incorrecta".

### **Tercero.**

En materia de notificaciones la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente:

*"Artículo 109. Notificaciones en materia tributaria.*

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

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

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

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

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

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

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

*"Artículo 112. Notificación por comparecencia.*

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".

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. 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.

2. En la publicación 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 "Boletín Oficial del Estado". 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".

Tal y como señala el Departamento en sus alegaciones, el domicilio fiscal que consta en la Bases de Datos de la Administración es el que resulta de las relaciones tributarias con los administrados y si éstos no lo consideran correcto deben procurar su cambio como indica el 48.3 LGT:

"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 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".

En el mismo sentido se prevé en el artículo 17.2 del Real Decreto 1065/2007 que señala:

"2. Tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente".

El Tribunal Supremo en sentencia de 7 de octubre de 2015 (Recurso nº 680/2014), ha mantenido el criterio de que en los procedimientos iniciados de oficio, aun cuando la entidad hubiera hecho constar un domicilio a efectos de notificaciones distinto, queda en manos de la Administración la elección concreta de uno de los siguientes lugares para la practica de la notificación, sin quedar sujeta a un orden de prelación determinado: el domicilio fiscal del obligado o su representante, el lugar de trabajo del interesado o el lugar donde desarrolla su actividad económica o bien cualquier otro lugar adecuado a tal fin.

Una vez determinado el lugar en que deben realizarse las notificaciones de los procedimientos iniciados de oficio procede determinar cuantos intentos de notificación es necesario llevar a cabo por parte de la Administración para que dichos intentos se consideren acreditados en el expediente a efectos de la posibilidad de acudir a métodos subsidiarios de notificación por comparecencia cuando la misma no pueda efectuarse por causas no imputables a la Administración.

La ley 30/1992, de 26 de noviembre, dispone en su artículo 59 determinadas normas relativas a la práctica y a la regulación de los intentos de notificación disponiendo lo siguiente:

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

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

2. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo. Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación

*podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.*

3. (Derogado)

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

5. *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 intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el "Boletín Oficial del Estado".*

También la normativa postal recogida en el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula la prestación de los servicios postales (RPSP), en el Capítulo dedicado a las obligaciones de servicio público del operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal, establece dos tipos de instrucciones o pautas de actuaciones en los supuestos de notificaciones con dos intentos de entrega, regulados en el artículo 42, y supuestos de notificaciones con un intento de entrega, regulados en el artículo 43.

Dispone el artículo 43 del RPSP lo siguiente:

*"Artículo 43. Supuestos de notificaciones con un intento de entrega*

*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.*

**b) Que la notificación tenga una dirección incorrecta.**

c) *Que el destinatario de la notificación sea desconocido.*

d) *Que el destinatario de la notificación haya fallecido.*

e) *Cualquier causa de análoga naturaleza a las expresadas, que haga objetivamente improcedente el segundo intento de entrega.*

*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".*

Según esta norma, en aquellos supuestos en los cuales la notificación tenga como resultado "dirección incorrecta" bastaría un solo intento de notificación en la misma. Así se ha pronunciado también alguno de nuestros tribunales, entre otros la Audiencia Nacional en su sentencia de 25 de septiembre de 2012 (Rec. nº 640/2010) que señala:

"TERCERO:

En el supuesto enjuiciado, de los documentos incorporados al expediente administrativo se desprende que el inicio del procedimiento de reintegro y trámite de alegaciones se intentó notificar al recurrente por correo certificado con acuse de recibo en dos ocasiones, los días 3 de marzo y 26 de abril de 2010.

En ambos supuestos, la notificación no pudo llevarse a cabo por ser la dirección incorrecta, según se refleja en ambos acuses.

En ninguna de las expresadas notificaciones procedía un segundo intento de notificación durante los tres días siguientes y en hora distinta, como previenen los artículos 59.2 de la Ley 30/1992 y 42.2 del Real Decreto 1829/1999, al concurrir una de las excepciones previstas en el artículo 43 del expresado Real Decreto 1829/1999, concretamente la letra b) del citado precepto, consistente en "que la notificación tenga una dirección incorrecta".

Consecuentemente, intentada la notificación personal por dos veces y resultando la misma infructuosa, la notificación se llevó a cabo por el procedimiento subsidiario previsto en el artículo 59.5 de la Ley 30/1992, es decir, "por medio de anuncios en el tablón de edictos del Ayuntamiento" del último domicilio del interesado, y "en el Boletín Oficial del Estado, de la Comunidad Autónoma o de la Provincia, según cual sea la Administración de la

que se proceda el acto a notificar, y el ámbito territorial del órgano que lo dictó", particularmente, en el tablón de edictos del Ayuntamiento de Benalmádena y en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía."

Sin embargo, es cierto que nuestros Tribunales no han mantenido una posición unánime sobre los intentos de notificación que se deben realizar por parte de la Administración en el supuesto de "dirección incorrecta", planteándose numerosa casuística al respecto.

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de septiembre de 2013 se plantea lo siguiente en relación con la alegación de la falta de notificación de las correspondientes providencias de apremio: "La resolución del económico-administrativo contra la que se dirige el presente recurso, acordó desestimar en su integridad la reclamación citada, interpuestas por la recurrente contra la diligencia de embargo emitidas en ejecución de diversas liquidaciones y sanciones tributarias, resoluciones estas que la actora considera contrarias a Derecho por razón de la falta de notificación de las correspondientes providencias de apremio, que se notificó en el domicilio que el Servicio de Correos califica como "dirección incorrecta", y sin embargo, por este mismo conducto postal, la Resolución al Recurso de reposición, se recibe, en ese mismo domicilio por el Administrador en fecha de 19 de diciembre de 2008, según consta en el Aviso de Correos que consta aportado como Documento nº 47 del expediente administrativo, lo que demuestra que no era la, pues el propio Servicio de correos hace entrega de la notificación, sin incidencia alguna.

(...)

Ahora bien, en el presente caso es verdad que los intentos de realizados se justificaron con la expresión "dirección incorrecta", aunque lo cierto es que, como también se indica en la demanda, en fechas cercanas fueron realizadas notificaciones en el mismo domicilio, en concreto la de fecha de 19 de diciembre de 2008, según consta en el Aviso de Correos, que en un primer intento aparece como domicilio incorrecto y en un segundo se hace entrega al representante de la sociedad actora identificado con su DNI, lo que, naturalmente, inclina a pesar que aquella razón de domicilio incorrecto, al igual que todas las antecedentes, no era válida, conclusión que la Sala debe mantener a falta de toda alegación por parte de la demandada, que en su contestación se limitó a alegar la legalidad del acto recurrido sin entrar en ninguno de sus concretos aspectos."

La conclusión a la que llega la Sala, pues, es que el primer intento de notificación con resultado "dirección incorrecta" fue erróneo y constando, en consecuencia, un único intento de notificación previo al mecanismo de la notificación por edictos se infringió el artículo 112 de la LGT.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana considera preciso la realización de dos intentos de notificación cuando el resultado de la primera es "dirección incorrecta". En la sentencia de 14 de febrero de 2014 (Rec. nº 755/2011) señala:

*"se requiere que la notificación al interesado en el domicilio fiscal o en el designado por el mismo si se trata de un procedimiento iniciado a su instancia, sea intentada al menos dos veces, salvo en los supuesto en los que conste como desconocido el domicilio, en cuyo caso será suficiente un solo intento, resultando en el presente recurso que el primer y único intento de en el domicilio fiscal de la mercantil, dio como resultado "dirección incorrecta", y no "domicilio desconocido", tal y como se hace constar en los acuses de recibo, donde se señaló "dirección incorrecta" y no la de "domicilio desconocido", supuestos que son distintos, como ya hemos señalado en diversas ocasiones, por lo que debía haberse practicado un segundo intento de notificación, y todo ello sin perjuicio de que tal y como ha señalado el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional de manera reiterada, la edictal tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo agotarse los intentos de personal, por lo que debemos considerar que la edictal es contraria a derecho, lo que determina que la reclamación económico- administrativa fue interpuesta dentro de plazo, debiendo por tanto anularse la resolución del TEAR y entrar a resolver el fondo del asunto."*

En otras ocasiones se han puesto de manifiesto resultados contradictorios entre los resultados de los intentos de notificación lo que revela la necesidad de realizar, al menos, dos intentos de notificación. Este sería el supuesto contemplado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su sentencia de 9 de mayo de 2011 Rec. 685/2009, en la que podemos leer:

"(...) aparece un primer intento de notificación de la liquidación a las 10,00 horas, con resultado «ausente de reparto», y un segundo intento efectuado el día siguiente a las 12,00 horas con resultado «dirección incorrecta», ambos en el mismo domicilio, sin que conste que se hubiese dejado aviso de llegada en el buzón. Se detecta, pues, una clara contradicción que no permitía dar paso a la edictal, y ello por cuanto si bien es cierto que no procede un segundo intento de notificación cuando la dirección es incorrecta, no lo es menos que el segundo intento trae causa en uno anterior que el que se indicaba que el destinatario estaba ausente, sin que se haya aclarado la contradicción o error del funcionario de Correos, detectable a primera vista en la recogida de los datos del receptor. No se practicaron dos intentos de notificación en el domicilio del destinatario en legal forma, (...)"

Un supuesto similar se enjuicia por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en la sentencia de 10 de febrero de 2010 Rec. 2/2006 en donde se razona:

*“Consta intentada notificación por correo certificado con acuse de recibo una primera vez y aparece marcada la casilla de “dirección incorrecta”. Consta un segundo intento de notificación paradójicamente en la misma, en el que ya figura ausente, dejando aviso en el buzón. Parece fuera de toda lógica que si una dirección figura como incorrecta por los actos supuestamente constatados por el agente de correos a la hora de intentar hacer la entrega, se vuelva a acudir a la misma pasados unos días para practicar nuevamente la notificación y entonces las señas no resultan incorrectas. Resulta evidente que la dirección a la que se intentó notificar en el primer intento no era incorrecta, y si esto es así, no podemos entender practicados los dos intentos que exige el RD 1829/1999 (Prestación Servicios Postales), porque el primero no tuvo la naturaleza de acto destinado a ser entregado el certificado ni generó las actuaciones oportunas. (...).”*

Más evidente resulta la conveniencia de haber realizado un segundo intento de notificación en el supuesto analizado por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana el 3 de febrero de 2015 (Rec.nº 1658/2011):

*“(…) se produjo un primer intento de notificación de la liquidación remitido a una calle de la localidad en cuestión, sin que apareciese recepción alguna ni identificación pues se hizo constar como incorrecta la dirección. Tras ello se publicó por edictos. Sin embargo la notificación de la providencia de apremio se produjo regularmente, pues consta en la remisión de la misma el domicilio correcto y completo (en otra calle de la misma localidad). De este modo se evidencia que en el intento de notificación personal del acuerdo de liquidación se produjo un error sustancial al remitirse a un domicilio incorrecto. La Administración no desplegó la mínima diligencia exigible para estos casos. Procede, en consecuencia, la nulidad de la providencia de apremio recurrida conforme al art.167.3 c) Ley 58/2003(LGT)”.*

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 17 de enero de 2013 Rec. 1145/2010, en un supuesto de notificaciones en la vía económico-administrativa, también señala que *“Es necesario que se practiquen dos intentos de notificación, salvo en el supuesto de que el destinatario resultara desconocido; en el presente caso resulta que la dirección era incorrecta, sin que conste que se hayan practicado los dos intentos precisos.”*

En todas estas sentencias se evidencia la necesidad de realizar un segundo intento de notificación personal en aquellos supuestos en los cuales el primer intento ha resultado infructuoso teniendo como resultado “dirección incorrecta” para verificar si el intento ha sido correctamente efectuado o si por el contrario, el intento de notificación se ha llevado a cabo incurriendo en algún tipo de error o sin desplegar la diligencia debida que debe exigirse al agente que efectúa la notificación.

También la doctrina administrativa se ha manifestado partidaria de realizar un segundo intento de notificación en los supuestos en los que no puede llevarse a cabo la misma por tener como resultado “dirección incorrecta”. El ejemplo más cercano lo encontramos en la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2012 RG 5304/2010. En esta reclamación se debate si en la tramitación de una reclamación económico-administrativa, se actuó correctamente cuando, intentada la notificación del trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo para efectuar alegaciones con resultado “dirección incorrecta” se acudió al sistema de notificación por depósito en la secretaria del Tribunal, dirección que sí resultó existente correctamente cuando son posterioridad ese mismo TEAR notificó en ese domicilio la resolución dictada.

El TEAC en su resolución invocada señala:

*“(…) ha de tenerse en consideración que en nuestro caso, tal y como alega la reclamante, la dirección que, en principio, era incorrecta, donde infructuosamente se intentó entregar la comunicación del trámite de puesta de manifiesto, resultó que sí existía cuando la resolución dictada posteriormente por el TEAR de Madrid fue entregada en este domicilio sin ningún obstáculo. El impedimento que el encargado de entregar la notificación encontró no pudo ser la inexistencia de la dirección, luego de ello se deduce que se produjo un error en el intento practicado. Así las cosas, cabe concluir que el error cometido en el intento de notificación por parte del empleado de Correos del que resultó la falta de notificación en el domicilio de la entidad, determinó para la misma la imposibilidad de formular alegaciones ante el TEAR. En consecuencia, corresponde estimar las pretensiones de la reclamante, ordenando al Tribunal de instancia la notificación del trámite de puesta de manifiesto.”*

Incluso en algunas ocasiones, habiéndose practicado un doble intento de notificación en el domicilio habilitado para la práctica de la misma con resultado “dirección incorrecta”, no se ha considerado correcta la notificación edictal o por comparecencia por no reunir los intentos de notificación los suficientes requisitos de

garantía y diligencia por parte del operador que presta el servicio. Así, la resolución del TEAC de 21 de septiembre de 2011 RG 46/2011 dilucida la cuestión en un supuesto en el cual se produjo el cambio de denominación de una calle, siendo remitida la notificación con la antigua denominación, entrega que no se llegó a cabo por considerar “dirección incorrecta” en el envío. En este supuesto el TEAC señala *“que la denominación completa de las vías es o debe ser conocida por la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos; lo que determina que los errores cometidos en la prestación del servicio por esta razón, al apreciar que el domicilio consignado es incorrecto por constar la denominación primitiva, no puedan ser imputados al destinatario del servicio.”*, es decir, que los intentos de notificación no pueden considerarse como correctos a efectos de habilitar a la Administración para utilizar la notificación edictal o por comparecencia, ya que la denominación de las vías públicas y sus alteraciones son datos que pueden y deben ser conocidos por Correos, por lo que se produce una mala prestación del servicio postal que no puede perjudicar a los obligados tributarios.

En esta misma resolución el TEAC indica que estas notificaciones habrían de calificarse de defectuosas puesto que el Servicio de Correos no ha prestado adecuadamente el servicio postal de entrega ya que, aunque consten varios intentos de notificación postal, son apreciables conductas que denotan incoherencia y falta de diligencia que en ningún caso habilitan a la Administración para recurrir a la notificación edictal o por comparecencia.

En conclusión de todo lo expuesto, en aquellos supuestos en los que intentada la notificación en el lugar habilitado para llevar a cabo la misma, la notificación resulte fallida con resultado “dirección incorrecta”, pese a que ni la normativa tributaria ni tampoco la administrativa especifiquen de una manera exhaustiva cuál debería ser la forma correcta de proceder ante tales resultados por parte de la Administración, e incluso cuando la normativa postal y su desarrollo reglamentario establecen que no procede practicar un segundo intento de entrega, con carácter previo a acudir a sistemas subsidiarios de notificación, vista la casuística diversa y los errores que pueden constatarse, resulta conveniente y diligente abordar un segundo intento de notificación antes de acudir a la notificación edictal o por comparecencia.

#### **Cuarto.**

Un argumento que sí debe acogerse es el mantenido por el Departamento en la primera de sus alegaciones que señala que la notificación por comparecencia no queda únicamente reservada para los casos en los que no se haya podido notificar personalmente al interesado por ausencia de su domicilio o por resultar desconocido, sino también para el caso de que la dirección resulte incorrecta. Esta circunstancia estaría recogida entre las que ampara el artículo 112 LGT cuando señala *“cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración.”*

Sentado lo anterior, cabría abordar la cuestión de si, una vez intentada la notificación por dos veces con resultado “dirección incorrecta”, le resultaría exigible a la Administración algún tipo de conducta adicional con carácter previo a acudir a la notificación edictal o por comparecencia.

En la resolución del TEAC de 8 de julio de 2009 RG 574/2009, alegada por el Departamento, relativa a un procedimiento de solicitud de abono de una devolución, se practican dos intentos de notificación con resultado “dirección incorrecta” en el domicilio que hace constar la entidad como domicilio a efectos de notificaciones que además coincide con el domicilio fiscal, haciéndose constar en el Fundamento de Derecho Segundo:

*“Revisado el expediente, en el mismo consta un primer intento de notificación del acuerdo de declaración de prescripción de fecha 31 de diciembre de 2004, a la entidad ...SL. en el domicilio sito en la ... Almería. Dicha notificación no pudo practicarse ya que figura como dirección incorrecta*

*Asimismo consta un segundo intento de notificación de dicho acuerdo de fecha 12 de enero de 2005, a la entidad ...SL. en el domicilio sito en la..., Almería. Dicha notificación no pudo practicarse ya que figura como dirección incorrecta.*

*El domicilio que figura en los mencionados intentos de notificación de la entidad, es el domicilio que hace constar la entidad en su escrito de fecha 26 de noviembre de 2004 en el que solicita el abono de la devolución reconocida en el Acta de Conformidad, como domicilio a efectos de notificaciones. Dicho domicilio coincide además con el domicilio fiscal de la entidad durante el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación, así como el que figura en el cuerpo del Acta de Conformidad en que se reconoce dicha devolución. Consta en el expediente copia de la publicación en el Boletín Oficial del Estado el día 6 de marzo de 2006, anuncio de la Resolución del Director Adjunto de la Administración Económica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se anuncian las notificaciones por comparecencia después de haber realizado un primer y segundo intento, en virtud de lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley 58/2003 General Tributaria. En dicho anuncio se comunica que los interesados o sus representantes deberán comparecer en el plazo máximo de 15 días naturales, contados desde el día siguiente al de la publicación del anuncio, y si transcurrido dicho plazo no se hubiera comparecido, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del citado plazo para comparecer. No consta que la entidad reclamante haya comparecido en el*



plazo de esos 15 días naturales, entendiéndose por tanto notificado el acuerdo de declaración de prescripción con fecha 22 de marzo de 2006.

*Todo lo anterior viene a significar el puntual cumplimiento de lo que al efecto disponen los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003 General Tributaria antes transcritos y el correcto proceder en cuanto al cumplimiento de los requisitos inherentes a la práctica de la notificación referenciada."*

En este supuesto, este TEAC consideró que se habían cumplido las normas relativas al régimen de notificaciones puesto que constaban en el expediente los dos intentos de notificación de los acuerdos dictados, en el domicilio que hizo constar la entidad a efectos de notificaciones, coincidente con el domicilio fiscal, y que ante la imposibilidad de su notificación con resultado "dirección incorrecta" fue publicado su anuncio en el BOE para ser notificados mediante comparecencia.

En sentido similar se alegan las resoluciones del TEAC de 6.09.2012 RG 2979/2011 y de 7.06.2012 RG 4207/2010, si bien, ambas relativas a procedimientos iniciados de oficio.

En una resolución anterior de 22 de diciembre de 2011 RG 2326/2010, el TEAC sentó como criterio que para acudir a la notificación edictal, la Administración tributaria deberá haber intentado por dos veces la notificación en el domicilio fiscal del interesado (o una si el resultado del intento es de desconocido) y además haber intentado la notificación en otros domicilios de los que razonablemente pueda tener noticia, como son los que aparezcan en otros registros públicos. No es válida la notificación edictal habiendo realizado los intentos de notificación únicamente en otros lugares a que se refiere el artículo 110.2 de la LGT, sin haberlo intentado en el domicilio fiscal.

Este es el supuesto de algunos de nuestros Tribunales de Justicia se encuentran como el resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en sentencia de 21 de octubre de 2011, Rec. 282/2010, en cuyo caso y en un procedimiento iniciado de oficio, se intentó la notificación al recurrente por carta con acuse de recibo por dos veces, sientos remitidas, en principio al domicilio fiscal, que fueron devueltas con la indicación "dirección incorrecta". Sin embargo a la Administración le constaba otro domicilio designado por la interesada así como su lugar de trabajo. Señala la sentencia:

"(...) en el presente caso consta acreditado que la Administración Tributaria intento notificar a la recurrente por carta con acuse de recibo por dos veces siendo remitidas al en principio Domicilio fiscal de la recurrente en AVENIDA000 NUM002 40424 Los Angeles de San Rafael El Espinar, que fueron devueltas por el servicio de correos con la indicación de "dirección incorrecta". Pasando a continuación la Dependencia de Gestión tributaria a notificar mediante citación de comparecencia publicada en el BOP.

En el expediente derivado de la actuación de oficio no consta indicado domicilio a efectos de notificaciones hasta después de iniciada la vía de apremio.

Es en otros expedientes respecto de ejercicios distintos y comprobaciones distintas donde la recurrente tiene señalado con anterioridad otro domicilio a efectos de notificaciones.

Tercero-

Con estas premisas partiendo de lo dicho en el art. 110.2 de la LGT , pero teniendo en cuenta que como ha dicho esta Sala en sentencias como la de 23 de noviembre de 2007, Recurso Nº: 109/2007 ,Ponente Dª. Concepcion Garcia Vicario.

Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional - S.S. 9/81 , 1/83 , 22/87 , 72/88 , y 242/91 entre otras - la de que los actos de comunicación procesal por su acusada relación con la tutela judicial efectiva que como derecho fundamental garantiza el art. 24.1 de la Constitución, y muy especialmente, con la indefensión que, en todo caso proscribiera el citado precepto, no constituyen meros requisitos formales en la tramitación del proceso, sino exigencias inexcusables para garantizar a las partes o a quienes puedan serlo, la defensa de sus derechos e intereses legítimos, de modo que la inobservancia de las normas reguladoras de dichos actos podría colocar a los interesados en una situación de indefensión contraria al citado derecho fundamental.

Como ha señalado el T. S. hasta la saciedad, tales exigencias formales obedecen a una finalidad concreta, cual es la de que el acto de comunicación cumpla su objetivo: Dar a conocer al destinatario del mismo un acto que afecta a sus intereses y las posibilidades y medios de reacción, así como garantizar que el receptor del acto-caso de ser distinto del destinatario- por su vinculación (personal, laboral... ) hará llegar a este el acto en cuestión. De esta manera toda practicada en forma distinta a la legalmente prevista es defectuosa, si bien lo cual su eficacia en estos supuestos depende de la actuación del propio interesado evidenciando que tiene conocimiento del acto del que era destinatario. Notificación

Ante un mecanismo concreto de notificación de un acto administrativo que pueda afectar negativamente a los derechos e intereses del notificado, deben cumplirse todos los requisitos, por formalistas que parezcan, que aseguren, finalísticamente, con plena objetividad, todos los sistemas de reacción de que puede disponer, sin merma alguna de sus expectativas de defensa, por lo que desde esta perspectiva procede examinar la notificación edictal efectuada ".

Las exigencias que viene poniendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que es ilustrativa la sentencia de 20-4-2007, rec. 2270/2002 . (Pte: Frías Ponce, Emilio) cuando nos dice: " No obstante, ha de reconocerse que, esta Sala viene interpretando que la notificación edictal es residual, requiriendo el agotamiento previo de las otras modalidades que aseguren en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación, así como que no conste el domicilio del interesado o se ignore su paradero ( sentencias de 10 de noviembre de 1993 , 23 de febrero de 1996 , 13 de marzo de 1997 y 21 de enero de 2003 , entre otras.

Esta misma orientación, en cuanto a la procedencia y validez de las notificaciones edictales, ha sido también seguida por el Tribunal Constitucional, al examinar actos de comunicación de los órganos jurisdiccionales. De acuerdo con el Tribunal Constitucional la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser considerada como remedio último, siendo únicamente compatible con el artículo 24 de la Constitución, si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado ( sentencias 48/82, 31 de mayo , 63/82, de 20 de octubre , y 53/03 de 24 de marzo , entre otras muchas), señalando, asimismo, que cuando los demandados están suficientemente identificados su derecho a la defensa no puede condicionarse al cumplimiento de la carga de leer a diario los Boletines Oficiales."

Pues bien, el art. 59 de la LRJ-PAC señala 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. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado primero de este artículo. Cuando la se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la , podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Cuando el interesado o su representante rechace la de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento. Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien, intentada la , no se hubiese podido practicar, la se hará por medio de anuncios en el tablón de edictos del Ayuntamiento de su último domicilio 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 territorial del órgano que lo dictó".

Cuarto- En el presente caso los intentos de fueron devueltos con lo indicación "dirección incorrecta", con independencia de que se pueda criticar o no la adecuación de esa indicación lo cierto es que como ha quedado acreditado a la Dependencia de Gestión Tributaria le constaban otro domicilio designado por la recurrente a efectos de notificaciones, así como su lugar de trabajo precisamente como funcionaria en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, donde le practicaban retenciones, con lo cual si tenemos que la devolución de las cartas lo fue por causa no imputable a la recurrente dado que se indicaba , y la Administración era conocedora de otros domicilios donde poder intentarse la , que habían sido comunicados por la recurrente. Como dijimos en la sentencia citada mas arriba " la Administración, tras los dos intentos de personal a través del Servicio de Correos, que resultaron infructuosos por tratarse de una "dirección incorrecta", debió practicar, al menos, una mínima actividad de constatación y averiguación del domicilio".

Consecuentemente en el presente caso ha de estimarse que efectivamente la notificación de la liquidación inicial no fue notificada en forma, lo que supone que no proceda expedir la providencia de apremio, y consecuentemente que deban anularse las resoluciones recurridas."

En este caso, por el contrario, no fueron suficientes los dos intentos de notificación en el domicilio de la interesada, que en principio le constaba a la Administración como domicilio fiscal, con resultado "dirección incorrecta", cuando la Administración era conocedora de otro domicilio respecto de otros ejercicios y otras comprobaciones distintas a la que aquí se efectuaba, además de su lugar de trabajo, sitio habilitado para practicar las notificaciones de los actos derivados de los procedimientos de oficio de acuerdo con el 110.2 LGT.

De todas las consideraciones anteriores, este Tribunal Central concluye que los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio, respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación, debidamente acreditados, en el domicilio fiscal (un intento en el caso de desconocido), de acuerdo con lo señalado en el artículo 112.1 de la LGT, habiendo resultado tales intentos infructuosos con el resultado "dirección incorrecta", puede acudir a la notificación mediante comparecencia al no ser posible la notificación por causas no imputables a la Administración, siempre y cuando la Administración no tenga constancia fehaciente de ningún otro domicilio en el cual podría llevarse a efecto la notificación, en cuyo caso, habría que realizar otro intento en el mismo con el fin de cumplir los requisitos fijados por nuestra jurisprudencia antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN**,

**ACUERDA**

**ESTIMARLO EN PARTE** fijando el siguiente criterio: Los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio, respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación, debidamente acreditados, en el domicilio fiscal (un intento en el caso de desconocido), de acuerdo con lo señalado en el artículo 112.1 de la LGT, habiendo resultado tales intentos infructuosos con el resultado “*dirección incorrecta*”, puede ser notificados mediante comparecencia al no ser posible la notificación personal por causas no imputables a la Administración, siempre y cuando la Administración no tenga constancia de ningún otro domicilio en el cual podría llevarse a efecto la notificación, en cuyo caso, habría que realizar otro intento en el mismo con el fin de cumplir los requisitos fijados por nuestra jurisprudencia antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia.

[1] La negrita es nuestra.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.