

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061974

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de febrero de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 6006/2015

SUMARIO:

Notificaciones. Notificación por edictos. *Tratamiento específico de las notificaciones por comparecencia de sanciones tributarias y providencias de apremio de las mismas a no residentes, y en particular, a los residentes sin establecimiento permanente.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio - como lo es el procedimiento sancionador- respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación debidamente acreditados en el domicilio fiscal -uno si el resultado es desconocido-, de acuerdo con lo señalado en el art. 112.1 de la Ley 58/2003 (LGT), pueden ser notificados mediante comparecencia cuando no siendo posible la notificación por causas no imputables a la Administración, y ello 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 agotar todas la posibilidades de obtener una notificación con éxito antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia. Así ha sucedido en el caso que da lugar al criterio aquí debatido, pues la Administración además de realizar dos intentos en el domicilio fiscal que le constaba, ha realizado un intento más en el domicilio sito en Alemania, el cual figuraba en el escritura pública que da lugar a la ganancia patrimonial cuya no declaración se sanciona, domicilio donde también la interesada resultó desconocida. Hemos de concluir que la normativa tributaria no establece ninguna cautela especial para la notificación por comparecencia de las sanciones o de las providencias de apremio de las mismas, distintas de las reglas establecidas con carácter general para notificar cualquier otro acto administrativo por comparecencia en los términos del art. 112 de la Ley 58/2003 (LGT). Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, nos encontramos con una particularidad como es la notificación de una sanción tributaria y su correspondiente providencia de apremio, derivadas de la liquidación administrativa practicada por la Administración a un no residente sin establecimiento permanente. En este caso, si bien el régimen de notificaciones sería el ya expuesto, se establecen unas normas especiales en cuanto a la determinación del domicilio fiscal en el art. 11 del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR). Así, en el caso de no residentes, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por nuestra jurisprudencia para acudir válidamente por la Administración a la notificación por comparecencia, y la existencia de una normativa específica como los son las normas de asistencia mutua -en particular, el art. 177.Sexies de la Ley 58/2003 (LGT)- y los Convenios de doble imposición suscritos por España, la Administración no sólo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que también está obligada, antes de proceder a la notificación edictal, a acudir a los medios de cooperación internacional previstos, con el fin de realizar las notificaciones de forma eficaz para asegurarse de la efectividad del conocimiento de sus actos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 109, 110, 111, 112, 177.sexies y 208.
RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 17.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 11.

SENTENCIA

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/ San Enrique nº 13, 28020-Madrid, contra resolución de 31 de octubre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 07/326/2012, deducida frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición por el que se confirmó providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

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

1. Tras la práctica de la correspondiente liquidación, se inicia expediente sancionador respecto de una persona física no residente sin establecimiento permanente, motivado en la falta de presentación de declaración de la ganancia patrimonial obtenida por la venta de un inmueble.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 210.2 LGT, en el momento de dictarse el acuerdo de inicio del expediente sancionador se incorporaron formalmente los datos, pruebas y circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación. Por tanto, al obrar en poder del órgano competente todos los elementos que permitían formular la propuesta de resolución resultó de aplicación la tramitación abreviada conforme a la establecido en el artículo 201.5 LGT incorporándose al acuerdo de inicio la propuesta de resolución.

2. Se intentó la notificación personal los días 15 y 19 de febrero de 2010 en el domicilio fiscal de la reclamante que constaba en España sin resultado positivo, procediendo a la notificación por comparecencia a través de la publicación en el BOE de 9 de marzo de 2010, quedando notificado el inicio y puesta de manifiesto del expediente sancionador de la reclamante el 25 de marzo de 2010 ante la falta de comparecencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley General Tributaria.

Consta que se intentó una nueva notificación en el domicilio sito en Alemania, el cual constaba en la escritura de compraventa que originó la ganancia patrimonial, resultado desconocida la obligada tributaria.

3. El 8 de junio de 2010, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Baleares dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el que se liquidó una sanción por infracción tributaria grave cuyo importe se eleva a 47.700,03 euros, informando de las reducciones aplicables de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 188.3 LGT y en la Disposición Transitoria 3ª2.c de la LGT.

Los intentos de notificación practicados a través de agente tributario los días 18 y 22 de junio fueron infructuosos por lo que se procedió a la notificación por comparecencia a través del BOE de 9 de julio de 2010.

4. No habiéndose ingresado el importe de la sanción en período voluntario de pago, se procedió a dictar providencia de apremio con fecha 1 de octubre de 2010. La notificación personal de dicha providencia se intentó con fecha 13 de octubre 2010 con el resultado de "domicilio incorrecto", por lo que fue objeto de notificación por comparecencia en el BOE de 10 de diciembre de 2010. Disconforme con la providencia de la sanción, la reclamante interpuso recurso de reposición que fue objeto de resolución desestimatoria con fecha 19.11.2011.

5. No conforme, se deduce reclamación ante el Tribunal Económico-administrativo Regional de Baleares (en adelante, TEAR) que dictó resolución estimatoria, ordenando retrotraer las actuaciones al momento de la notificación de la propuesta de sanción de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Cuarto:

"CUARTO: Efectos de la falta de notificación personal de la sanción impugnada, a los efectos de apreciar indefensión en el reclamante. Como señala la sentencia nº 775 del TSJ de Illes Balears de 14 de noviembre de 2013, la notificación edictal es el último remedio a utilizar cuando no ha sido posible la notificación la notificación personal en los domicilios fijados por la normativa tributaria y que, como regla general se ha de atender a los siguientes criterios: "el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente muy casuística- pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación." Se añade que (la negrita es nuestra) Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, « declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias» (Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. cas. en interés de ley núm. 6561/1996), FD Octavo)." Y continúa señalando: "Esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la

medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio « recae normativamente sobre el sujeto pasivo », « si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria »

*En el presente caso la reclamante, manifiesta (aunque no prueba), que notificó al Ayuntamiento la dirección a la que debía enviárseles las notificaciones municipales, pero nada comunicó sobre su domicilio fiscal a la Administración del Estado ni nombró representante frente a la Hacienda Pública, lo cual era un derecho que le asistía, por lo que este Tribunal cuando ha examinado el apremio de la liquidación, ha entendido que la misma se hizo conforme a Derecho y por ello se ha confirmado el apremio de la liquidación de la ganancia patrimonial no declarada. No obstante, los efectos de la notificación edictal de la sanción [1]nuestro Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears pone el acento en que para que pueda ser confirmada una sanción debe quedar acreditada la concurrencia del dolo y la culpa y cuando, como en este caso **el reclamante no ha podido tener conocimiento efectivo de la notificación de la sanción** porque o bien no se le ha notificado la apertura del procedimiento sancionador para alegaciones o la sanción impuesta, como ocurre en este caso, en que la sanción impuesta no fue conocida hasta que la Hacienda Pública alemana no realizó el embargo, **deben retrotraerse actuaciones para que el obligado tributario pueda presentar las alegaciones que considere convenientes en defensa de su derecho.** Así el Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears en sentencia de 23 de julio de 2009 señaló que “La operatividad del principio de presunción de inocencia, que abarca incluso el elemento de culpabilidad, en definitiva, impone que la prueba de cargo que justifica la sanción tiene que llevar incorporada la acreditación de que el sujeto pudo haber actuado de forma diferente”, añadiendo que “Pues bien, la negligencia, que ni siquiera exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, radica precisamente en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado de los intereses de la Hacienda Pública concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos –artículo 31 de la Constitución”. Por tanto, en materia sancionadora prima el principio de presunción de inocencia y, aunque quede claramente acreditado la concurrencia del elemento objetivo, como ocurre en este caso en que la reclamante, habiendo obtenido una ganancia patrimonial por la venta de un inmueble que no fue declarada, se retrotraen actuaciones para que el contribuyente pueda alegar lo que estime oportuno en defensa de su derecho.”*

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 de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

En primer lugar, invoca resolución del mismo TEAR RG 325/2012 por la que se desestima la reclamación interpuesta por la misma reclamante ante la providencia de apremio dictada sobre la liquidación derivada del acta por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes –de la que trae causa la sanción apremiada- considerando que la notificación de la providencia de apremio debe ajustarse a los establecido en el artículo 11.1 b) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). Considera el TEAR, al contrario de lo que luego razona en la reclamación relativa a la sanción, que el procedimiento para llevar a cabo las notificaciones de la liquidación de la ganancia patrimonial ha sido correcto y no existe motivo alguno para la impugnación de la providencia de apremio.

Asimismo, la recurrente trae a colación las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 28 de mayo de 2014 y de 14 de noviembre de 2013, en las que se analizan conductas similares que las que se reproducen en la resolución alzada.

La Directora considera que el TEAR ha cambiado de criterio en la resolución dictada, prescindiendo de los argumentos que previamente había esgrimido para fundamentar la validez de la notificación del apremio de la liquidación de la que trae causa la sanción. El único fundamento que esgrime el TEAR es la consideración de que en materia sancionadora prima el principio de presunción de inocencia, de forma que, aunque quede claramente acreditada la concurrencia del elemento objetivo-obtención de una ganancia patrimonial no declarada por la venta de un inmueble-debe permitirse al contribuyente alegar lo que estime oportuno en defensa de su derecho, no admitiendo la notificación por comparencia.

Aún siendo unánime el criterio de que en materia de infracciones y sanciones resulta especialmente importante la observancia de los principios que consagran las leyes por ser plasmación de los derechos constitucionales en el ámbito penal, esta recepción no es automática y solo es posible en la medida en que sean compatibles con su naturaleza. En la regulación de la potestad sancionadora, efectuada de manera autónoma en la LGT y RGRST, se establecen remisiones normativas de importancia como la establecida en materia de notificaciones.

Este es el criterio que mantiene también el TEAC en sus resoluciones como las de 15.12.2010 RG 135/2010, 22.12.2011 RG 2326/2010, la de 6.09.2012 RG 2979/2011 o 7.06.2012 RG 4978/2010.

Finaliza la Directora solicitando del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el recurso extraordinario de alzada y fije como criterio estableciendo la validez de la notificación de las sanciones por comparecencia en los términos exigidos en el artículo 112 de la Ley General Tributaria.

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 en nuestra normativa se establecen reglas diferentes para la práctica de las notificaciones, en función de si se trata de notificar actos administrativos relativos a la deuda tributaria o actos administrativos referidos a las sanciones tributarias.

Tercero.

En el ámbito tributario la normativa reguladora de las infracciones y sanciones y del procedimiento sancionador se encuentra en el Título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículos 178 a 212 (en adelante, LGT), y en el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Sin perjuicio de la regulación autónoma de la potestad sancionadora independientemente de la regulación de la aplicación de los tributos, la LGT establece algunas remisiones normativas de importancia a esta última normativa, como la que se efectúa precisamente en materia de notificaciones en el artículo 208.4 de la LGT que dispone:

“4. La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria se efectuará de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.”

En esta materia de notificaciones la LGT 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 (en su última redacción vigente).

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”.

Asimismo las normas relativas al domicilio fiscal se especifican en el artículo 48 LGT que señala:

“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, (...)

b) Para las personas jurídicas, (...)

c) (...)

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 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.

(...)”

Su desarrollo reglamentario en el artículo 17 del Real Decreto 1065/2007, cuyo apartado segundo 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”.

De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central que los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio –como lo es el procedimiento sancionador- respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación debidamente acreditados en el domicilio fiscal (uno si el resultado es desconocido), de acuerdo con lo señalado en el artículo 112.1 de la LGT, pueden ser notificados mediante comparecencia cuando no siendo posible la notificación por causas no imputables a la Administración, y ello 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 agotar todas la posibilidades de obtener una notificación con éxito antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia (baste citar por todas, Resolución 5833/2015 de fecha 25 de febrero de 2016). Así ha sucedido en el caso que da lugar al criterio aquí debatido, pues la Administración además de realizar dos intentos en el domicilio fiscal que le constaba, ha realizado un intento más en el domicilio sito en Alemania, el cual figuraba en el escritura pública que da lugar a la ganancia patrimonial cuya no declaración se sanciona, domicilio donde también la interesada resultó desconocida.

Sentado lo anterior, el argumento utilizado por el TEAR para estimar la reclamación relativo a la primacía del principio de presunción de inocencia en materia sancionadora no se puede sustentar en el hecho de que los actos derivados del procedimiento sancionador tramitado se hayan publicado en el BOE para su notificación por comparecencia, cuando la Administración ha realizado sucesivos intentos de notificación de los mismos, y el resultado de los mismos ha sido infructuoso por causas no imputables a la Administración, que ha practicado los intentos de notificación siguiendo las pautas establecidas en la norma y además las cautelas adicionales exigidas por nuestra jurisprudencia, pero que ante su imposibilidad ha acudido a la notificación por comparecencia que, aunque sea calificado de método residual o subsidiario por nuestros órganos jurisdiccionales, es un sistema de notificación legalmente previsto para evitar que la ausencia de notificación haga ineficaz la correcta tramitación de los procedimientos administrativos.

Por lo tanto, en este punto coincidimos con la Directora recurrente, y hemos de concluir que la normativa tributaria no establece ninguna cautela especial para la notificación por comparecencia de las sanciones o de las providencias de apremio de las mismas, distintas de las reglas establecidas con carácter general para notificar cualquier otra acto administrativo por comparecencia en los términos del artículo 112 de la Ley General Tributaria.

Cuarto.

Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, nos encontramos con una particularidad como es la notificación de una sanción tributaria y su correspondiente providencia de apremio derivadas de la liquidación administrativa practicada por la Administración a un no residente sin establecimiento permanente.

En este caso, si bien el régimen de notificaciones sería el ya expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, se establecen unas normas especiales en cuanto a la determinación del domicilio fiscal en el artículo 11 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR), el cual señala:

“Artículo 11.Domicilio fiscal.

1. Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en España:

a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.

c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario.

(...)”.

El TEAR en su resolución 07/325/2012 en la que se resuelve sobre la providencia de apremio de la liquidación derivada del acta por el IRNR, considera que la notificación de dicha liquidación (como motivo tasado que es de impugnación contra el apremio) se llevó de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.1b) del TRLIRNR, es decir, fue intentada en el domicilio fiscal designado por la norma en el lugar donde radica el inmueble que fue transmitido y que ha generado la ganancia patrimonial, y al resultar tales intentos fallidos, ante la falta de comunicación de un domicilio o de la designación de un representante-designación que no era obligatoria al no actuar mediante establecimiento permanente- se acudió a la notificación por comparecencia. Se considera, por tanto, que no hay ningún motivo válido de oposición ante la providencia de apremio. Dice textualmente el TEAR en su resolución que “la reclamante, que obtuvo una ganancia patrimonial por la venta de un chalet en ...no efectuó ninguna declaración por la renta obtenida, ni designó ningún representante legal y no notificó ninguna dirección a la que reenviar las posibles notificaciones con la Hacienda pública del Estado, por lo que deberá asumir las consecuencias desfavorables que su actuación le ha deparado.”

Incluso, ante la alegación de la reclamante de que se le deberían haber notificado los actos impugnados en Alemania, refuerza su argumentación con la sentencia nº 309 del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 28 de mayo de 2014 que en un caso similar resolvió señalando que no hay obligación de notificar en el domicilio de Alemania.

Pese a esta resolución, el Departamento considera que el TEAR ha cambiado su criterio en la resolución 326/2012, objeto de este recurso extraordinario de alzada, prescindiendo de los argumentos que previamente había esgrimido para fundamentar la validez de la notificación del apremio de la liquidación del acta de la que trae causa la sanción. El argumento esgrimido en esta resolución fue la consideración de que en materia sancionadora debía de primar el principio de presunción de inocencia de forma que, aunque acreditado el elemento objetivo, debía permitirse al contribuyente alegar lo que estime oportuno en defensa de su derecho no admitiendo la notificación por comparecencia.

Ya se ha señalado en el Fundamento anterior que el principio de presunción de inocencia no se ve contrariado o vulnerado por la utilización de la notificación por comparecencia siempre que se hayan cumplido todos requisitos exigidos para la práctica de las notificaciones, tanto por las normas tributarias como por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Sin embargo nuestros Tribunales han matizado también la forma de actuar en el régimen de notificaciones cuando nos encontramos ante un no residente, sin diferenciar en función del tipo de acto administrativo que se intenta notificar. La reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2015 (Rec. nº 302/2012), relativa a las notificaciones a sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, señala lo siguiente:

“(…)

la Administración, bajo el principio de buena fe, no solo esta obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que esta obligada a asegurar la efectividad del conocimiento de sus decisiones por residentes extranjeros, lo que implica, en lo que a nuestro supuesto afecta, la utilización de los medios de cooperación internacional previstos (en nuestro caso en el Convenio entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos), para realizar la notificación de forma eficaz.

No puede afirmarse que, en el presente supuesto, la Administración haya utilizado los medios que tenía a su alcance para practicar la notificación en el domicilio del contribuyente, que le era conocido, y asegurarse de este modo, el pleno conocimiento por parte del contribuyente del acto administrativo notificado, antes de acudir a las notificaciones edictales, dado el carácter supletorio y subsidiario de éstas.

(…)”

El criterio expuesto es reiterado por la Audiencia Nacional; así en su sentencia de 12 de junio de 2015 para un no residente sin establecimiento permanente (Rec. nº 301/2012) que resolvió de la siguiente forma:

El contribuyente, no residente, no presentó autoliquidación del Impuesto por la ganancia patrimonial obtenida de la venta de un inmueble sito en España, y, en la declaración modelo 214, no designó persona física o jurídica con domicilio en España a efectos de su representación ante la AEAT. Sin embargo, en el acta, la Inspección hace constar que en el momento de devengo del Impuesto, el contribuyente tenía su domicilio en los Países Bajos. En esos mismos términos se pronuncia el acuerdo de liquidación y el acuerdo de inicio del expediente sancionador. Y en la escritura de venta del inmueble figura un domicilio del contribuyente, sito en Holanda. La Administración, por lo tanto, no solicitó de la autoridad competente en los Países Bajos, en virtud del Convenio suscrito con España, la práctica de notificación de los actos dictados por ella. En otro orden de cosas, al amparo del art. 11.1 b) RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), resulta evidente que su domicilio se encontraba sito en España, en el lugar del inmueble, y no consta practicada por la Administración en ese domicilio notificación alguna. Se practicaron en un domicilio no designado por el contribuyente y que corresponde a un despacho de abogados,

siendo recogida por alguien en concepto de empleada que fue, pero ya no lo es, su representante. La Administración, al no haber actuado con mayor diligencia, ha provocado una situación de indefensión al contribuyente. Y habiendo acudido aquella a la notificación por comparecencia, las notificaciones practicadas no pueden surtir efectos, deviniendo inválidas la liquidación y sanción posteriormente apremiadas.

Otras sentencias de la Audiencia Nacional se pronuncian en sentido similar, como la de 12 de marzo de 2014 (Rec. nº 93/2012) que señala que:

“La entidad invoca la lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. En relación con las notificaciones, la jurisprudencia ha sentado la obligación de la Administración de actuar con diligencia y buena fe y el carácter subsidiario de la notificación por edictos. El contribuyente había otorgado la representación a una persona que compareció ante la Administración y renunció a la misma. La Administración, conedora de que se había transmitido el inmueble, intentó la notificación en el mismo, por lo que no desplegó toda la buena fe que sería exigible. El carácter supletorio de la notificación edictal hubiera requerido agotar las posibilidades a su alcance, como lo es notificar en el domicilio en Alemania consignado en la declaración de transmisión del inmueble.”

El Tribunal Superior de Justicia de Baleares también ha hecho propio este criterio. Y así en su sentencia de 16 de junio de 2015 (Rec. nº 333/2014), ocupándose de nuevo de un supuesto de contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente que transmitieron un bien inmueble situado en España y que generaron así una renta obtenida en territorio español, afirma que debieron nombrar una persona con residencia en España que les representase ante la AEAT. Y, no habiendo sido así, el domicilio fiscal a efectos del cumplimiento de sus obligaciones fiscales era el que de ellos constaba en la AEAT, esto es, en primer lugar, el domicilio en Alemania (que figuraba en la escritura pública de la que resultaba la realización del hecho imponible) y, en último extremo, el abandonado con la venta del inmueble en cuestión. La Administración tributaria se dirigió únicamente a este último, que resultó infructuoso. No agotó, con ello, razona el TSJ, todas las posibilidades de notificación personal de las actuaciones, concluyendo que las providencias de apremio no son conformes a derecho por falta de notificación regular de las liquidaciones. Además, las sanciones son nulas de pleno derecho por haber sido impuestas sin previamente haberse oído al sancionado. Y las liquidaciones son anulables por lo mismo, es decir, por falta de oportunidad real para alegar a la propuesta de liquidación.

Así las cosas, en el caso específico de los no residentes, nada obsta para que, cumplidos los requisitos para la práctica de las notificaciones por parte de la Administración y no siendo posible llevarla a cabo, pueda acudir a la notificación por comparecencia, ya se trate de una liquidación administrativa o de una sanción. Ahora bien, en esta materia de no residentes, y en particular, a los efectos que aquí nos interesan de no residentes sin establecimiento permanente, existe una normativa específica como son las normas de asistencia mutua y los Convenios de doble imposición suscritos por España. En particular, el artículo 177 sexies de la Ley General Tributaria prevé las siguientes normas en materia precisamente de “Asistencia en la notificación” en su apartado 1:

“Artículo 177 sexies. Asistencia en la notificación.

1. En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado.

Tales notificaciones producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada.

En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 de esta Ley.

Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar”.

Consecuentemente, en el caso de no residentes, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por nuestra jurisprudencia para acudir válidamente por la Administración a la notificación por comparecencia, se considera que la Administración debe intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, y además, antes de proceder a un medio subsidiario como es la notificación edictal, acudir a los medios

de cooperación internacional previstos, con el fin de realizar las notificaciones de forma eficaz para asegurarse de la efectividad del conocimiento de sus actos.

De hecho, en el propio expediente que ha dado lugar al presente recurso consta acreditado que la Administración intentó la notificación del inicio y de la propuesta de resolución sancionadora en el domicilio sito en Alemania que se hacía constar por la obligada tributaria en el escritura de transmisión del inmueble, si bien en ese domicilio, indicado por la propia interesada, resultó desconocida y, por dicho resultado infructuoso, probablemente no se hizo un intento similar con la notificación de la resolución sancionadora.

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 criterio siguiente:

La normativa tributaria no establece ninguna cautela especial para la notificación por comparecencia de las sanciones o de las providencias de apremio de las mismas, distintas de las reglas establecidas con carácter general para notificar cualquier otro acto administrativo por comparecencia en los términos del artículo 112 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del caso específico de los no residentes, nada obsta para que, cumplidos los requisitos para la práctica de las notificaciones por parte de la Administración y no siendo posible llevarla a cabo, pueda acudir a la notificación por comparecencia. Ahora bien, en el caso de no residentes, y en particular de los no residentes sin establecimiento permanente, se considera que, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por nuestra jurisprudencia para acudir válidamente por la Administración a la notificación por comparecencia y la existencia de una normativa específica como los son las normas de asistencia mutua -en particular, el artículo 177 sexies de la Ley General Tributaria- y los Convenios de doble imposición suscritos por España, la Administración no sólo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que también está obligada, antes de proceder a la notificación edictal, a acudir a los medios de cooperación internacional previstos, con el fin de realizar las notificaciones de forma eficaz para asegurarse de la efectividad del conocimiento de sus actos.

[1] El subrayado es nuestro.

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