



**EXCMA. DIPUTACIÓN PROVINCIAL DE SORIA
ILMO. SR. PRESIDENTE**

Asunto: IVTM / Procedimiento de apremio / defectos de notificación

Ilmo. Sr.:

De nuevo nos dirigimos a V.I. una vez recibido el informe solicitado en relación con el expediente que se tramita en esta Institución con el número **1864/2024**, referencia a la que rogamos haga mención en ulteriores contactos que llegue a tener con nosotros.

Como recordará, en la queja se hacía mención a que al señor D. XXX, con DNI XXX, le había sido embargada por esa Administración una cuenta bancaria, de la que era titular, por impago del IVTM (XXX) correspondiente al vehículo XXX.

Según manifestaciones del autor de la queja, con anterioridad al embargo realizado no se había recibido por el deudor comunicación alguna de parte de los servicios correspondientes de esa Diputación, ni en vía de cobro en periodo voluntario ni en ejecutiva, lo que achacaba a un error en la identificación del domicilio. Todo esto, consecuentemente, había repercutido en que las cantidades adeudadas se incrementaran a consecuencia del cobro de intereses de demora y costas.

Iniciada la investigación oportuna, se le solicitó información en relación con las cuestiones planteadas en aquella.

En atención a dicha petición de información se remitió informe, en el cual se hacía constar lo siguiente:

«Según la queja presentada, el origen del problema radica en un error en la identificación del domicilio del obligado tributario, lo que provocó que la deuda liquidada fuese al procedimiento de apremio y como consecuencia de ello se agravase con recargos de apremio, intereses de demora y costas sobre la deuda tributaria.»

Este hecho tiene su origen en el momento en que el obligado tributario procedió a dar de alta nuevamente el vehículo con matrícula XXX, el cual estuvo de baja temporal desde el XXX. En cuanto el Servicio Provincial Tributario recibió la información de la Dirección General de Tráfico sobre la puesta en circulación del vehículo, se aprobó la liquidación del IVTM correspondiente a los ejercicios XXX, con fecha XXX.



La Administración notificó el correspondiente decreto de aprobación de liquidación, junto con la liquidación, y posteriormente la providencia de apremio, en el domicilio registrado, en su momento conforme al censo municipal, situado en XXX.

Se aporta a este escrito listado variación personal del censo del obligado tributario facilitado por el Ayuntamiento de XXX, como prueba de que el deudor estuvo censado en XXX.

Sin embargo, el XXX, al observarse la necesidad de citar al obligado tributario por comparecencia en el BOE de los actos administrativos anteriores, se procedió a revisar el domicilio del deudor, actualizando la dirección a XXX, conforme a los datos proporcionados por la AEAT, donde fue notificada la diligencia de embargo en cuentas abiertas en entidades de crédito en fecha XXX.

Cabe señalar que no se recibió ninguna notificación por parte del obligado tributario sobre una posible alteración de su domicilio fiscal. En este sentido, se hace referencia a lo dispuesto en los artículos 48 y 110 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), que establece lo siguiente:

“Artículo 48. Domicilio fiscal.

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.

Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.

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”.

Por tanto, esta Administración procedió a notificar en su momento tanto la liquidación como la providencia de apremio en el domicilio que constaba como fiscal previamente en el censo municipal del deudor al no tener conocimiento del cambio.

Del mismo modo, es importante señalar que el obligado tributario al ser notificado de la diligencia de embargo en fecha 23 de agosto de 2024, tuvo la posibilidad de presentar, dentro del plazo de un mes desde el día siguiente a la notificación, recurso de reposición o contencioso-administrativo, en cuyo caso podría haberse opuesto a dicha



diligencia por falta de notificación (artículo 170.3 de la LGT). No obstante, el interesado no ejerció tal derecho.

En base a lo expuesto, y a juicio de esta Diputación Provincial, se ha actuado en todo momento de conformidad con la normativa vigente y con pleno sometimiento a la misma.»

A la vista de lo informado y acreditado en el expediente, procedemos a formular las siguientes consideraciones para fundamentar jurídicamente el contenido de la presente Resolución, partiendo de los antecedentes que a continuación se resumen:

Primero.- Resulta acreditado que *“La Administración notificó el correspondiente decreto de aprobación de liquidación, junto con la liquidación, y posteriormente la providencia de apremio, en el domicilio (...) situado en XXX”.*

Añade esa Entidad local que *“Se aporta a este escrito listado variación personal del censo del obligado tributario facilitado por el Ayuntamiento de XXX, como prueba de que el deudor estuvo censado en XXX”.*

Segundo.- Ambas notificaciones no surtieron efectos al haber sido devueltas, la primera por no haber sido retirada en lista de Correos, y la segunda por desconocido.

Tercero.- En uno y otro procedimiento se procedió a su notificación por comparecencia, a través del BOE.

Cuarto: Posteriormente, la Administración localiza y actualiza el domicilio correcto, indicando al efecto lo siguiente: *“Dado que las notificaciones se estaban tramitando por comparecencia al no ser recibidas por el obligado tributario, se revisó la dirección, actualizándola a XXX”.*

Quinto: Se procede a notificar el embargo bancario, esta vez sí, en el domicilio correcto.

Pues bien, si observamos el listado de variaciones personales que figura en el padrón de habitantes del Ayuntamiento de XXX, remitido por esa Diputación, resulta que este último domicilio, el correcto, figura como tal desde el día XXX. Recordemos que esa Diputación, en este caso, actúa como Entidad recaudatoria del IVTM de ese Ayuntamiento.

De los apartados precedentes, cabe apreciar que, aparte del domicilio donde fueron remitidos los dos primeros avisos y notificaciones [XXX], existía otra dirección, la correcta, que aparecía en el padrón de habitantes del Municipio de XXX desde el día XXX.



El presupuesto ineludible del cumplimiento del deber legal de resolver lo constituye, sin duda alguna, el procedimiento administrativo; por lo que la resolución administrativa expresa que debe emitir la Administración requiere, por tanto, la tramitación previa del procedimiento al que la resolución pone fin. Sin embargo, el contenido esencial de este deber de resolver de la Administración no finaliza con dictar la resolución expresa, pues, además, esta debe ser notificada. No basta, por tanto, con la emisión del acto resolutorio, requiriéndose la notificación administrativa que, además, debe efectuarse con arreglo a lo que establecen los artículos 40 y siguientes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), y los artículo 109 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Este deber de resolver y notificar las resoluciones administrativas, según lo ya señalado, se cumple cuando la resolución se notifica en plazo y de acuerdo con lo dispuesto en apartado 2 del citado artículo 40 de la LPACAP.

La notificación administrativa es una actuación principal en el procedimiento administrativo que garantiza la eficacia del acto administrativo, con incidencia incluso sobre el derecho a la tutela judicial efectiva de los interesados, como ha declarado de forma constante la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

En efecto, el Tribunal Constitucional ha reconocido que los actos de notificación *“cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes”* (STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 2); teniendo la *“finalidad material de llevar al conocimiento”* de sus destinatarios los actos y resoluciones *“al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva”* sin indefensión, como garantiza en el artículo 24.1 CE (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3); en el mismo sentido, las STC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4 y STC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2.

En relación con las consecuencias de la notificación podemos distinguir los siguientes efectos como más importantes:

- Certeza para el cómputo de los plazos.
- Marca el inicio de la vigencia del acto administrativo. La notificación señala desde cuándo la decisión orgánica existe en la vida jurídica. Para que el acto administrativo cumpla el objetivo para el cual ha sido dictado, no basta que el acto se presuma legal y que esté vigente, es necesario, además, que cumpla con los requisitos



formales para ser eficaz, los cuales son, a los efectos que aquí nos interesa, que la notificación se practique según lo que establecen las normas *ut supra* citadas.

La obligación de notificar la resolución administrativa es el modo de publicitar los actos administrativos de efectos individuales. Su finalidad primordial es lograr que el acto administrativo sea conocido por el interesado para que, teniendo conocimiento de la decisión de la Administración, pueda aceptarla o bien reaccionar contra la misma con todas las garantías.

Por ello, la Administración tiene la responsabilidad de realizar las notificaciones conforme a lo dispuesto en las normas que regulan los actos de comunicación, y tiene también la carga de acreditar la realidad y regularidad de las mismas.

En definitiva, la eficacia del acto administrativo dependerá de que el mismo sea comunicado al interesado con arreglo a derecho, pues la notificación del acto administrativo, como se ha mencionado antes, genera certeza para el cómputo de plazos, marca el inicio de la vigencia del acto administrativo y da certeza del inicio de la eficacia externa del acto administrativo. La omisión del deber de notificar o su incorrecta realización puede colocar al destinatario en una posición de indefensión y en riesgo de soportar actuaciones antijurídicas o auténticas vías de hecho al carecer la Administración de título para poder ejecutar la decisión formal que ha adoptado.

Llegados a este punto, cabe señalar que el régimen de notificaciones tributarias se basa, como ya se ha apuntado, en las normas generales del procedimiento administrativo común (Ley 39/2015), complementadas por disposiciones específicas de la LGT.

Los artículos 109 a 112 de la Ley General Tributaria regulan el sistema de notificaciones tributarias mediante un procedimiento escalonado que garantiza tanto la eficacia administrativa como los derechos del contribuyente.

Primero se intenta notificar en domicilio fiscal, centro de trabajo, lugar de actividad o sitio adecuado; si no está presente el interesado, cualquier persona identificada puede recibirla, y el rechazo implica validez. Si esos intentos fracasan (dos como regla general, uno si el destinatario es desconocido), se publicará un anuncio en el BOE (y en lugares físicos o consulares si procede), citando al interesado a comparecer en 15 días. Si no comparece, se considera notificado al día siguiente.

Este sistema configura un procedimiento que va desde el método más garantista - notificación directa- hasta fórmulas menos personalizadas pero que aseguran la publicidad del acto, obligando a la Administración a agotar las vías más protectoras antes de acudir a métodos supletorios y manteniendo siempre sobre ella la carga de probar la correcta notificación.



En este caso, de lo antecedentes expuestos mediante los documentos que han sido puestos a nuestra disposición, resulta acreditado que el contribuyente nunca tuvo conocimiento de la deuda tributaria antes de llegar al embargo de sus bienes. Es decir, no se cumplió el objetivo de que el interesado pudiera tener conocimiento de la misma.

Por ello insistimos en que, para actuar con la diligencia exigible, ante el fallido intento de notificación personal en la dirección a la que fueron dirigidas las notificaciones, antes de acudir a la notificación edictal, la Diputación Provincial de Soria debió intentar comprobar el domicilio correcto, pues, como ha quedado acreditado, cabe deducir que también disponía de la dirección que constaba en el padrón de habitantes del municipio afectado, a la que no se recurrió.

Cuando los intentos de notificación al interesado han sido infructuosos la Administración tiene el deber de intentar averiguar el domicilio del sujeto pasivo antes de acudir a la notificación edictal, considerada como supletoria o subsidiaria, (artículo 112 de la LGT). Según el artículo 41.4 de la LPACAP, la Administración tendrá esta potestad para averiguar el domicilio del interesado en los procedimientos iniciados de oficio.

Numerosa jurisprudencia manifiesta el deber del órgano judicial **“de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance (...)”** [SSTC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2) y SSTS de 21 de junio de 2010 (RC 4883/2006) FD tercero; de 28 de junio de 2010 (RC 3341/2007), FD 3]. (La negrita es nuestra)

En este sentido se pronuncia, también, el TSJ de Castilla y León, entre otras, en sentencia de 14 de junio de 2013, en la que requiere de la Administraciones sancionadoras una **“mínima actividad indagatoria en oficinas y registros públicos para intentar determinar un domicilio de notificaciones alternativo en que pudieran ser notificadas personalmente antes de acudir a la vía de la notificación edictal”**. (La negrita es nuestra)

La más reciente sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, concretamente la nº 174/2024, de 27 de febrero, determina, a estos efectos, lo siguiente:

“En relación con el art. 112 LGT:

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.

Pues bien, tal y como ha declarado esta Sala y Sección en múltiples ocasiones, recogiendo las sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, la notificación edictal es el último recurso, debiendo intentarse previamente la notificación



personal cuando sea posible al conocer algún domicilio del interesado, y en el presente supuesto ha quedado acreditado, a través de otros registros en las administraciones públicas, que el domicilio del recurrente desde el 2007 no era el que constaba como domicilio fiscal siendo finalmente, en dicho domicilio donde se le notifica la providencia de apremio.

Así lo ha dicho esta Sala y Sección en múltiples sentencias, como la reciente sentencia de 20 de noviembre de 2019, dictada en el recurso 1057/17, donde hemos dicho: ["SEGUNDO.- En cuanto a las normas sobre la notificación de los actos administrativos, se ha manifestado la jurisprudencia, en el sentido que las mismas no deben ser interpretadas en un sentido formalista, sino que debe atenderse, ante todo, a su finalidad de tal manera que de lo que se trata es que el interesado pueda tener conocimiento del acto administrativo que le afecta y lo decisivo no será muchas veces la forma o el lugar de la notificación, sino si el interesado conoció o no el contenido de las resoluciones que le afectaban.

Igualmente, la jurisprudencia ha sentado el criterio del carácter subsidiario de la notificación por anuncios, al tratarse de un último recurso, razón por la cual previamente deberá intentarse la notificación personal cuando sea factible por constar algún domicilio del interesado o de su representante que permita hacer llegar a este el contenido del acto administrativo, siempre que ello se pueda lograr sin esfuerzos desproporcionado por parte de la Administración.

El Tribunal Constitucional (Sentencia 234/1988) tiene declarado que la notificación por edictos "Aun siendo válida constitucionalmente, requiere por su cualidad de último remedio de comunicación, no sólo el agotamiento previo de otras modalidades de más garantías y constancia formal de haberse intentado practicarlas, sino que la decisión por la que se acuerda tener a la persona en ignorado paradero se halle fundada en criterios de razonabilidad, que lleven a la convicción o certeza de la inutilidad de aquellos otros medios normales de citación". Asimismo el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (16/12/2010, 12/05/2011, 07/06/2012 o 12/07/2012, entre otras) ha mantenido que en el ámbito de las notificaciones en materia tributaria, su eficacia se encuentra ligada al supuesto concreto, lo que implica un elevado casuismo, si bien existen parámetros interpretativos básicos.

En ese sentido, se sostiene que, como viene señalando el Tribunal Constitucional, ni toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del artículo 24.1 CE ni, al contrario; una notificación correctamente practicada en el plano formal supone que se alcance la finalidad que le es propia.

Por ende, ha de ponderarse tanto la diligencia y buena fe de la Administración como también la buena fe del obligado tributario".]



Y concluye que ***“Por todo lo expuesto procede la estimación del recurso interpuesto, en los términos expresados, al considerar ineficaces las notificaciones practicadas por la administración edictalmente, sin realizar averiguación alguna del domicilio real del recurrente (...)”*** (La negrita es nuestra)

A mayor abundamiento, también cabe traer a colación que, en fecha 25/02/2016, el Tribunal Económico-Administrativo Central, 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».*

De la numerosa casuística recogida en la jurisprudencia es relativamente frecuente que la Administración pública notifique en un domicilio que no es del interesado; aunque en sí mismo no es un defecto que implique siempre indefensión a este, lo cierto es que también puede haber casos en los que se considera que ha habido una lesión del artículo 24 de la CE, y, por tanto, se reconoce como un defecto sustancial, mientras que en otros casos, no se vulnera el derecho fundamental, considerándose por tanto un defecto formal. En concreto, se considera que existe un defecto sustancial cuando el interesado no ha llegado a conocer el contenido del acto, supuesto en que se procede reconocer su nulidad y, consecuentemente, se debe volver a practicar la notificación.

El hecho de que, en el caso que nos ocupa, la Administración hubiera podido posteriormente localizar y actualizar el domicilio correcto evidencia que disponía de medios y mecanismos para haberlo hecho con anterioridad al inicio de las actuaciones ejecutivas.

Esta circunstancia revela un defecto procedimental consistente en la falta de diligencia debida en lo concerniente a la investigación del domicilio, lo que compromete la validez de todo el procedimiento subsiguiente.

Por todo ello, considera esta Procuraduría que la notificación de la liquidación, como de la providencia de apremio tributaria han adolecido de un vicio causante indefensión, lo que determina la nulidad de los actos posteriores del procedimiento del que traen causa.



En virtud de todo lo expuesto, y al amparo de las facultades conferidas por el Estatuto de Autonomía de Castilla y León y por la Ley 2/1994, de 9 de marzo, del Procurador del Común, consideramos oportuno formular la siguiente **Resolución**:

PRIMERA: Que por la Diputación Provincial de Soria, con fundamento en los argumentos expuestos precedentemente se proceda a revocar, por razones de legalidad, todos los actos posteriores a la notificación de las liquidaciones correspondientes a los ejercicios XXX, derivados del IVTM del vehículo XXX, que derivó en un posterior embargo de la cuenta bancaria titularidad de D. XXX. Deberá por ello proceder a retrotraer las actuaciones a ese momento, sobre aquellas deudas tributarias que no hubieran prescrito, ordenando la devolución de las cantidades que, en su caso, pudieran resultar indebidamente cobradas, incrementadas en los intereses legales que procedan.

SEGUNDA: Que en lo sucesivo, y en circunstancias análogas a las que aquí se analizan, por esa Administración, con carácter previo a acudir a la notificación por comparecencia a través de anuncio en el Boletín Oficial del Estado, se agoten todas las actuaciones razonables de averiguación que le sean exigibles para la localización efectiva del obligado tributario, utilizando los medios y registros administrativos a su disposición para verificar su domicilio real o cualquier otro lugar idóneo a efectos de notificación, y ello porque la omisión de este deber de investigación constituye un vicio procedimental que compromete la validez de las notificaciones posteriores y del procedimiento subsiguiente, dado el carácter subsidiario que el propio artículo 112 LGT atribuye a ese mecanismo excepcional (publicación). Por tanto, la correcta aplicación del precepto exige el agotamiento previo de todos los medios de localización disponibles como garantía de legalidad procedimental y del efectivo ejercicio de los derechos de defensa del contribuyente.

Esta es nuestra resolución y así se la hacemos saber, con el ruego de que nos comunique de forma motivada la aceptación o no aceptación de la misma en el plazo de dos meses, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.2 de la Ley Reguladora de la Institución.

Una vez realizadas las comunicaciones oportunas, se acuerda publicar la presente Resolución en la página web de esta Institución, previa disociación de los datos de carácter personal que contuviera.

Pendiente de sus noticias, reciba un cordial saludo.

Atentamente,

EL PROCURADOR DEL COMÚN
Tomás Quintana López