

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/05861/2025/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/03/2026**

Asunto:

Ley General Tributaria. Notificación de la resolución que finalice un procedimiento iniciado de oficio en el domicilio fiscal del obligado tributario habiéndose designado representante por el obligado tributario.

Criterio:

Estando la validez de la notificación condicionada en última instancia a que la misma haya alcanzado el fin que le es propio, es válida la notificación de la resolución que finalice un procedimiento iniciado de oficio efectuada por la Administración en el domicilio fiscal del obligado tributario habiéndose hecho cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho domicilio y haga constar su identidad (art. 111 LGT), sin que el hecho de que la notificación no se haya intentado practicar en el domicilio del representante designado por el obligado tributario conlleve necesariamente la invalidez de la notificación realizada.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
110.2
111
112

Conceptos:

Domicilio
Notificaciones
Representación
Resolución

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de marzo de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-05861-2025-00

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de febrero de 2025, recaída en la reclamación nº 28/15350/2024 interpuesta frente al acuerdo de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. El obligado tributario DON X.P fue objeto de un procedimiento inspector de alcance parcial relativo a su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) 2019.

En el seno de dicho procedimiento inspector el obligado tributario designó, mediante la cumplimentación del correspondiente modelo de representación, un representante voluntario. En el seno de dicho procedimiento se suscribió un acta de disconformidad, notificándose el acuerdo de liquidación en fecha 21 de mayo de 2024 en el domicilio fiscal del obligado tributario, haciéndose cargo de la notificación un familiar de DON X.

En fecha 22 de junio de 2024, DON X interpuso recurso potestativo de reposición frente al acuerdo de liquidación IRPF 2019 aduciendo cuestiones sustantivas relativas a la regularización contenida en el acuerdo de liquidación impugnado.

La AEAT decretó la inadmisión del citado recurso por considerarlo extemporáneo en los siguientes términos:

<<Con fecha 21 de mayo de 2024 fue notificado al obligado tributario Acuerdo de liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2019; mediante la notificación por agentes tributarios en su domicilio fiscal.

En dicho acuerdo, se informa al contribuyente de la posibilidad de interponer recurso de reposición en el plazo de un mes, contados a partir del siguiente al del recibo de la notificación, o bien, de manera alternativa, reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en el mismo plazo y cómputo.

Aplicando dicha doctrina del cómputo de plazos, se deriva del expediente que el acuerdo de liquidación se notificó el día 21/05/2024, en consecuencia, el plazo del mes para interponer el recurso de reposición finalizó el día 21/06/2024 (fecha cuyo ordinal coincide con el mismo día que sirvió de punto de partida, la notificación del acuerdo de liquidación); teniendo en cuenta que el recurso de reposición objeto del presente expediente fue interpuesto en fecha 22/06/2024, se debe considerar extemporáneo>>.

SEGUNDO. Frente al acuerdo de inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición, DON X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid afirmando:

<<El Acuerdo de Liquidación no me fue notificado personalmente, habiendo tomado conocimiento del mismo el 24 de mayo, por lo que solo desde esa fecha debieron empezar a correr los plazos de presentación del recurso, ofreciendo desde ahora la testifical de quien recogió la notificación, Don Y.P. a fin de acreditar el momento en que me fue entregada la notificación>>

En fecha 25 de febrero de 2025 el TEAR de Madrid resolvió en sentido parcialmente estimatorio la reclamación 28/15350/2024 en los siguientes términos:

Resolución TEAR de Madrid impugnada de 25 de febrero de 2025 (RG 28/15350/2024)- la negrita es la contenida en la resolución:-

" La parte reclamante alega, entre otros, que no tuvo conocimiento de la notificación del acuerdo de liquidación IRPF del ejercicio 2019 hasta el 24/05/2024, por lo que al haber interpuesto el recurso de reposición con fecha 22/06/2024, este se encuentra dentro del plazo establecido. Asimismo, señala que designó como representante a D. L., con domicilio en Avenida ..., designándole para la recepción de notificaciones, por lo que, al haberse realizado la notificación del citado acuerdo en el domicilio de la parte reclamante, Calle (...), y al haberla recibido persona distinta a la designada para recibirla, esta no es válida.

Al respecto hay que decir que consta en el expediente:

- Modelo de representación en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo, otorgando la representación de D. X.P, desde el 19/09/2023, a D. L., con domicilio a efectos de notificación en Avenida
- Acuse de recibo del acuerdo de liquidación firmado por persona identificada con nombre, apellidos y NIF (familiar), con fecha 21/05/2024, en el domicilio de la parte reclamante, Calle ...

Sobre este asunto se ha pronunciado recientemente el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la Sentencia 487/2022 de 10 de mayo 2024, en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto establece lo siguiente (la negrita es nuestra):

<<Entrando en el fondo del asunto debemos de tener en cuenta que con fecha 9 de marzo de 2019, la demandante confirió la representación a D. FJPC, con domicilio en XXX, según consta en el expediente administrativo. En el citado documento de otorgamiento de representación dirigido a la Agencia Tributaria constan las facultades del representante incluido recibir notificaciones. En cambio, la Agencia Tributaria efectuó la notificación de la Resolución de la Liquidación Provisional del año 2015 por la que resulta una cuota a ingresar de 1.909,68euros: el 17 de enero de 2020, en la calle XXX; recibiendo la notificación D. JFA; persona que firmó como conserje de la finca.

A tenor de lo establecido en el art 5 de la Ley 35/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: "1. Los interesados con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, entendiéndose con éste las actuaciones administrativas, salvo manifestación expresa en contra del interesado". La administración demandada no ha tenido en cuenta lo establecido en el citado precepto.

En este recurso consta que, desde el 9 de marzo del 2019, el recurrente designó un representante para que en nombre de él la administración practicara todas las actuaciones, incluidas lógicamente las notificaciones y en ningún momento revocó ni hizo manifestación en contra de ese nombramiento, por lo tanto, la notificación realizada al representante es válida.

Además, la referencia al art 110.2 de la Ley General Tributaria, según el cual: "...; 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". No puede entenderse que se refiere a que es válida la notificación realizada en el domicilio fiscal del contribuyente o del representante de forma indistinta y que se pueda realizar en uno u otro. Sino que la notificación deberá realizarse en el domicilio del sujeto pasivo, y para el caso de que haya designado representante deberá realizarse a este la notificación para que sea válida.

Por lo tanto, al haberse notificado la notificación el 17 de enero del 2020, en el domicilio de la demandante, en vez de su representante legal esta no es válida; lo que implica la estimación del recurso y retrotraer las actuaciones para que se notifique la liquidación en el domicilio del representante legal.

No podemos terminar este fundamento sin llamar la atención sobre la problemática que, en el ámbito del enjuiciamiento que corresponde a esta Sección, se viene apreciando repetidamente a propósito de la representación.

Así, sobre un supuesto muy similar en que el TEARM había considerado extemporánea la reclamación, nos hemos pronunciado en el mismo sentido, recordando el contenido del art. 5.1 Ley 39/2015, en la Sentencia de esa Sala y Sección de 21 de marzo de 2023 (recurso 867/2020). En relación con la incidencia de la representación en la práctica de las notificaciones, también en la misma dirección, en la de 22 de mayo de 2023 (recurso 1121/2020), reparamos en que por la AEAT "no se tuvo en cuenta, antes de practicar la notificación edictal, que el actor había otorgado su representación" a determinada persona, "designando su propio domicilio para recibir todo tipo de comunicaciones". Reiteramos aquí la posición de la Sala expresada en dichas sentencias>>.

En el presente caso, como ya se ha indicado, consta en expediente que, desde el 19/09/2023, el reclamante designó un representante para que en nombre de él la Administración practicara todas las actuaciones, incluidas las notificaciones y en ningún momento revocó ni hizo manifestación en contra de ese nombramiento.

Por lo tanto, al haberse notificado el acuerdo de liquidación (N.º de liquidación: A28(...).4) derivado del Acta A02-73(...), el día 21/05/2024 a un familiar del obligado tributario y en el domicilio del reclamante, sito en Calle ... en vez de a la persona designada (su representante legal) en el domicilio de ésta, resulta aplicable el criterio del TSJM expuesto, por lo que la notificación practicada no es válida. En consecuencia, procede la estimación de la reclamación económico-administrativa y retrotraer las actuaciones para que la AEAT admita y resuelva el recurso de reposición, ya que este no es extemporáneo al no ser la fecha de notificación el 21/05/2024.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución."

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Madrid, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 12 de marzo de 2025, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 29 de abril de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Director recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

<<Determinar, de acuerdo con lo dispuesto en el art.110.2 de la LGT, si en los procedimientos tributarios iniciados de oficio la Administración puede notificar el acuerdo por el que se termine el procedimiento indistintamente en el domicilio fiscal del contribuyente o del representante (como entiende la Administración), o si la notificación debe realizarse, en caso de que se haya designado representante, en el domicilio designado por el representante para que la notificación sea válida (como interpreta esta Resolución del TEAR de Madrid)>>

Controversia jurídica que, a su juicio, debe resolverse a la luz del artículo 110.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, (en adelante, LGT); precepto del que infiere que, tanto bajo una perspectiva literal, sistemática y finalista debe entenderse que en los procedimientos iniciados de oficio, cuando se ha designado representante, la Administración puede notificar el acuerdo que finaliza el procedimiento indistintamente en el domicilio del obligado tributario o de su representante.

Adicionalmente, afirma que el criterio mantenido por el TEAR de Madrid en la resolución impugnada es contrario a la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo citando la STS de 7-10-2015 (rec. 680/2014), la sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 29-04-2019 (rec.176/2016) y la SAN de 8-07-2019 (rec. 66/2016) y de tribunales de justicia de rango inferior como el TSJ de Galicia en sentencia nº. 738/2012, de 3 de diciembre o el TSJ de Principado de Asturias nº. 754/2022, de 29 de septiembre (rec. 537/2021), así como a la doctrina de este TEAC citando la resolución de 25-02-2016 (RG 5833/2015) de la que transcribe lo 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 práctica 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>>

Adicionalmente, el Director recurrente se opone a la tesis interpretativa del TEAR de Madrid al afirmar que "la resolución viene a considerar que el recurso no es extemporáneo dado que el obligado tributario no tuvo conocimiento del acuerdo de liquidación cuando lo recibió en su domicilio un familiar, sino días más tarde. Pero, entendemos que esta interpretación es errónea y que introduce una incertidumbre respecto de una fecha tan importante como es la notificación de la resolución del procedimiento administrativo"; tesis frente a la que reacciona en invocación de la STS de 6-05-2013 (rec. 5320/2011) que contemplaba un supuesto en el que una sociedad, que había designado a otra para recibir notificaciones, alegaba que el plazo para impugnar el acuerdo debía computarse desde que el tercero le entregase la notificación :

<<El planteamiento de la recurrente conduciría al absurdo de fijar el día a quo para reaccionar frente a un acto administrativo correctamente notificado, como en el caso enjuiciado, en la persona de un empleado de la destinataria el tiempo que este empleado consumiera, por cualquiera que fuese la causa, en dar traslado del mismo a la persona o al órgano de la sociedad que tiene atribuida la competencia para decidir impugnarlo>>

Concluye el Director su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<La notificación de la resolución que finalice un procedimiento iniciado de oficio puede efectuarse por la Administración en cualquiera de los lugares establecidos por el artículo 110.2 de la LGT, sin que, en el caso de que el obligado tributario haya designado representante, se pueda considerar inválida la notificación por el hecho de que la notificación no se haya practicado en el domicilio del representante designado por el interesado>>

CUARTO. En fecha 12 de junio de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente.

En el plazo conferido al efecto, DON X ha presentado alegaciones ante este TEAC en las que, en síntesis, defiende que la tesis defendida por el Director recurrente supone "negar validez al nombramiento del representante de modo que el mismo no tendría utilidad alguna si la Administración puede seguir practicando las notificaciones en un domicilio que por mucho que sea el fiscal, ha sido relegado por el administrado en beneficio de su representante".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si ha de entenderse inválida la notificación realizada en el domicilio fiscal del obligado tributario por la Administración Tributaria de la resolución que finaliza un procedimiento iniciado de oficio , y ello por el hecho de que la notificación no se haya practicado en el domicilio del representante designado por el obligado tributario.

En aras de resolver la citada controversia jurídica hemos de partir de la normativa aplicable. El régimen general de las notificaciones tributarias se recoge en los artículos 109 a 112 de la LGT, que constituyen una sección específica dentro del Capítulo II dedicado a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, incluido en el Título III sobre la aplicación de los tributos. Disponen dichos artículos:

Artículo 109 LGT. Notificaciones en materia tributaria. Redacción dada a su entrada en vigor:

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

Artículo 110 LGT. Lugar de práctica de las notificaciones. Redacción dada a su entrada en vigor:

<<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 LGT. Personas legitimadas para recibir las notificaciones. Redacción dada a su entrada en vigor:

<<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. Redacción dada por el art. 26 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa

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.

La normativa reguladora del régimen de las notificaciones tributarias se encuentra, por tanto, en cuanto a los aspectos generales, en la Ley 39/2015 sobre procedimiento administrativo común (LPAC), vigente desde 2-10-2016, y en cuanto a las especialidades para el ámbito tributario en los artículos 109 a 112 de la LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo. Los artículos 109 a 112 de la LGT aluden al lugar de práctica de las notificaciones, a las personas legitimadas para recibirlas y a la notificación por comparecencia,

TERCERO. Juicio de este TEAC.

Según hemos venido exponiendo, la presente controversia jurídica gira en torno a la eficacia de las notificaciones realizadas por la Administración Tributaria en el seno de un procedimiento iniciado de oficio en atención al lugar donde se realiza la misma.

En relación a los lugares donde se pueden practicar las notificaciones de actos de naturaleza tributaria, hemos de precisar que tradicionalmente, siguiendo la diferenciación contenida en los dos párrafos contenidos en el artículo 110 LGT anteriormente transcrito, la jurisprudencia y la doctrina administrativa han entendido que el régimen legal difiere en atención a si el acto administrativo concreto que se trata de notificar se inserta en el seno de un procedimiento iniciado a instancia de parte o en un procedimiento iniciado de oficio por la Administración Tributaria.

Así, tradicionalmente se ha entendido que en los procedimientos iniciados de oficio la Administración Tributaria no estaba sujeta a un orden de prelación determinado pudiendo, ex artículo 110.2 LGT, realizar las notificaciones en cualquiera de los lugares normativamente previstos.

En este sentido, cabe destacar la resolución de este TEAC dictada en unificación de criterio de fecha 25 de febrero de 2016 (RG 5833/2015) y la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 2020 (recurso 1052/2018) que así lo reconocieron:

Resolución TEAC de 25 de febrero de 2016 (RG 5833/2015):

<<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 práctica 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>>

SAN de 15 de julio de 2020 (recurso 1052/2018):

<<En el presente caso debemos hacer constar que el procedimiento se inició a instancia de la Administración, por lo que es aplicable la regla del artículo 110.2 de la LGT que permite a la Administración elegir, entre los tres señalados por dicho artículo>>.

Sin embargo, para dar una adecuada respuesta a la controversia que aquí nos ocupa, hemos de tener en cuenta la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 1 de julio de 2025 que ha resuelto el recurso de casación número 3905/2023.

Sentencia en la que el Alto Tribunal dio respuesta a una cuestión con interés casacional que guarda relación con el debate que aquí nos atañe:

STS de 1 de julio de 2025 (recurso de casación 3905/2023):

<<Determinar si en los procedimientos iniciados de oficio, en los que el contribuyente actúa por medio de representante, puede reputarse válidamente efectuado el intento de notificación en lugar diferente al designado expresamente por el representante, cuando no se ha practicado como primer intento en el lugar designado a tal fin o, si por el contrario, ese proceder vulnera el principio de confianza legítima y de lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley General Tributaria>>

Sentencia que fija el siguiente criterio con interés casacional:

<<Lo dicho nos lleva a fijar como doctrina que en los procedimientos tributarios iniciados de oficio o a instancia de parte, la Administración tributaria deberá practicar las notificaciones por el cauce que sea procedente u obligatorio, en el domicilio expresamente designado por el contribuyente o su representante legal, sobre todo cuando de ello depende su derecho a la defensa>>

En esta sentencia al igual que en el caso que nos ocupa, se plantea la eficacia de una comunicación realizada por la Administración Tributaria de un acto dictado en un procedimiento iniciado de oficio en atención al lugar donde se realiza la misma. Sin embargo, a juicio de este Tribunal Central, esta sentencia no permite resolver toda la casuística que puede suscitarse en relación con la eficacia de las comunicaciones realizadas por la Administración Tributaria en atención al lugar y/o modo de realizar las notificaciones de los actos de naturaleza tributaria.

Así y, sin perjuicio de las reflexiones que seguidamente realizaremos en torno a la citada sentencia, creemos que el criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en la citada sentencia no debe desligarse del supuesto de hecho de Autos y, en particular, de que el Alto Tribunal apreciara que en dicho supuesto se había "condicionado el derecho a la defensa por parte del obligado tributario".

De este modo, a juicio de este Tribunal Central, la respuesta a la cuestión con interés casacional dada por el Tribunal Supremo en la STS de 01/07/2025 (recurso de casación 3905/2023) no puede entenderse que conlleve, en todo caso, que las notificaciones realizadas por la Administración Tributaria al obligado tributario sean plenamente carentes de efectos jurídicos en tanto que debieron haberse realizado imperativamente con el representante voluntario designado por el obligado tributario o en el lugar designado por el interesado a efectos de notificaciones.

Y ello porque, y sin perjuicio de lo que posteriormente se dirá, la citada sentencia aprecia que el proceder administrativo en relación con la notificación del acuerdo sancionador supuso una lesión al derecho a la defensa del obligado tributario recurrente en sede casacional.

Análisis de la posible incidencia en el derecho a la defensa de los obligados tributarios que tienen los actos de comunicación de la Administración Tributaria que no constituye un enfoque novedoso puesto que de acuerdo con la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo dictada en alineación con la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, en el juicio sobre la validez de los actos de comunicación de la Administración Tributaria debe siempre analizarse la posible afectación al derecho de defensa de los obligados tributarios.

En este sentido, ha de atenderse al fin último de la normativa, la jurisprudencia y la doctrina administrativa sobre notificación de los actos administrativos, que no es otro que tener constancia de que el interesado tuvo acceso al acto administrativo en cuestión y pudo reaccionar temporaneamente, en caso de considerarlo oportuno, no siendo fundamental la forma de la notificación si puede llegarse a la conclusión de que el interesado tuvo conocimiento del acto.

Baste recordar a este respecto la jurisprudencia del Tribunal Supremo manifestada en diversas sentencias, entre otras, la de 25 de marzo de 2021 (rec. casación 6099/2019), que realizó una esclarecedora síntesis de la jurisprudencia constitucional que le permitió concluir que *"si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio -y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales"*. Afirma la **STS de 25 de marzo de 2021 (rec. casación 6099/2019)** lo siguiente:

<<TERCERO. (.....).

3. Reiteradamente se ha pronunciado esta Sala sobre la eficacia de las notificaciones, resultando ilustrativas las sentencias de 26 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 5423/2008), 19 de enero de 2012 (rec. cas. núm. 4954/2009), 22 de septiembre 2011 (rec. cas. núm. 2807/2008) y 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 3007/2007), que condensan toda la doctrina sobre las notificaciones, afirmando la primera de ellas lo siguiente:

"Por ello, consideramos necesario realizar una serie de consideraciones con relación a la eficacia de las notificaciones tributarias antes de analizar las circunstancias del caso.

Con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.

Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento. La existencia de un número considerable de pronunciamientos de esta Sala aconseja realizar un esfuerzo sistematizador que permita, sin olvidar el necesario análisis del caso, incorporar criterios interpretativos a la hora de abordar su tratamiento.

El punto de partida de esta labor no puede ser otro que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, reconocer 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 garantizada en el

art. 24.1 CE (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2).

Y aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable *mutatis mutandis* a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente [SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5].

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que **es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo "el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución"** (SSTC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; y 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3), con el "consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados" [SSTC 155/1988, FJ 4; 112/1989, FJ 2; 91/2000, de 30 de marzo; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; 19/2004, de 23 de febrero; y 130/2006, de 24 de abril, FJ 6. En igual sentido Sentencias de esta Sala de 25 de octubre de 1996 (rec. apel. núm. 13199/1991), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apel. núm. 12960/1991), FD Segundo].

Lo anterior implica, básicamente, en lo que aquí interesa, que si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio - y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia [SSTC 101/1990, de 4 de junio, FJ1; 126/1996, de 9 de julio, FJ 2; 34/2001, de 12 de febrero, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de mayo, FJ 2; y 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2].

Igual doctrina se contiene en distintos pronunciamientos de esta Sala. En particular, hemos aclarado que el rigor procedimental en materia de notificaciones " no tiene su razón de ser en exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagran el Art. 24 de la Constitución " [Sentencias de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero; de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto]; hemos afirmado que las exigencias formales " sólo se justifican en el sentido y en la medida en que cumplan una finalidad" (Sentencia de 6 de junio de 2006, cit., FD Tercero); hemos dicho que "todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación" entre el órgano y las partes " no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido en determinadas circunstancias o no se ha producido" [Sentencia de 25 de febrero de 1998, cit., FD Primero]; hemos destacado que " el objeto de toda notificación administrativa y de las formalidades de que ha de estar revestida, para tener validez, es el de garantizar que el contenido del acto, en este supuesto de la liquidación tributaria, llegue a conocimiento del obligado" [Sentencia de 7 de octubre de 1996 (rec. cas. núm. 7982/1990), FD Segundo]; **hemos declarado que "[l]os requisitos formales de las notificaciones, que las diferentes normas invocadas establecen, tienen por finalidad garantizar que el contenido del acto administrativo llegue cabalmente a conocimiento del interesado y que incluya los medios y plazos de impugnación, de forma que, cuando ese fin está cumplido, pierden las referidas formalidades su razón de ser y cualesquiera que sean otras consecuencias que pudieran producir su inobservancia (responsabilidad del funcionario, por ejemplo), lo que no puede causar es la anulación de la notificación misma pues resultaría absurdo convertir el medio (el requisito garante de que la notificación se produce) en fin de sí mismo"** [Sentencia de 2 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5572 /1998), FD Tercero]; y, en fin, hemos dejado claro que " **lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas**", de manera que " **cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado"** [Sentencia de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Cuarto].

En otros términos, "y como viene señalando el Tribunal Constitucional " *n[i]* toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE " *ni, al contrario, " una notificación correctamente practicada en el plano formal" supone que se alcance " la finalidad que le es propia"*, es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991, FJ 5; 290/1993, FJ 4; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado" [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

Por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio, FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], ni, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones (SSTC 68/1986, de 27 de mayo, FJ 3; y 93/1992, de 11 de junio, FJ 4).

CUARTO.- Una vez establecido que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva, conviene comenzar aclarando, como presupuesto general, que lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario - inevitablemente, como hemos señalado anteriormente, 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.

La primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración. 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 6561/1996), FD Octavo].

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 este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles.

Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, *mutatis mutandis*, a la Administración.

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter "residual", "subsidiario", "supletorio" y "excepcional", de "último remedio" -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2], ha señalado que tal procedimiento " sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación" (STC 65/1999, cit., FJ 2); que el órgano judicial " ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación" (SSTC 163/2007, cit., FJ 2; 231/2007, cit., FJ 2; en términos similares, SSTC 2/2008, cit., FJ 2; 128/2008, cit., FJ 2; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2; 223/2007, cit., FJ 2; y 231/2007, cit., FJ 2). En fin, recogiendo implícita o explícitamente esta doctrina, en la misma dirección se ha pronunciado recientemente esta Sala en Sentencias de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FD Tercero; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FD 3; de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero; de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006), FD Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto.

Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones:

- En primer lugar, que el deber de diligencia del órgano judicial a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica (inicio de actuaciones judiciales o actos procesales de un procedimiento ya abierto) [SSTC 113/2001, cit., FJ 5; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2].

- En segundo lugar, que " dicha obligación debe ponderarse en función de la mayor o menor dificultad que el órgano judicial encuentre para la identificación o localización de los titulares de los derechos e intereses en cuestión, pues no puede imponérseles a los Tribunales la obligación de llevar a cabo largas y complejas indagaciones ajenas a su función" (STC 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2; y Sentencia de esta Sala 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero); sin que se pueda " demandar del Juez o Tribunal correspondiente una desmedida labor investigadora y de cercioramiento sobre la efectividad del acto de comunicación en cuestión" (STC 113/2001, de 7 de mayo, FJ 5; en términos parecidos, SSTC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; y 76/2006, de 13 de marzo).

- En tercer lugar, el Tribunal Constitucional viene señalando que existe un especial deber de diligencia de la Administración cuando se trata de la notificación de sanciones, con relación a las cuales, en principio, "antes de acudir a la vía edictal", debe "intentar la notificación en el domicilio que aparezca en otros registros públicos" (SSTC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2).

Todos los citados elementos deben ser ponderados tendiendo siempre presente, de un lado, el principio antiformalista que, como ya hemos señalado, rige en materia de notificaciones, y, en síntesis, viene a implicar que, en este ámbito, lo decisivo no es que se cumplan las formalidades legales, sino que el interesado haya tenido o haya podido tener conocimiento tempestivo del acto; y, de otro, el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados.

En lo que a los ciudadanos se refiere, esta Sala ha señalado que el principio de buena fe " impide que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos" [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone " un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija" [Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo], lo que conlleva, entre otros los siguientes corolarios:

a) Que el acto o resolución debe entenderse por correctamente practicada cuando, como advierten expresamente algunas normas vigentes (arts. 111.2 LGT; 59.4 de la Ley 30/1992; y 43.a) del Real Decreto 1829/1999), el interesado rehúse su notificación [Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 3302/2006), FD Tercero; en los mismos términos, Sentencias de 2 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 3251/2006), FD Tercero; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

b) Que carece de trascendencia que la notificación sea defectuosa si consta que el interesado ha podido conocer la decisión que se le pretendía comunicar; porque el principio de buena fe impide tutelar al recurrente cuando utiliza los errores incurridos por la

Administración en la notificación, " con propósitos no de auténtica defensa, sino de obstrucción a la actuación de la Administración tributaria" [Sentencia de 28 de julio de 2000 (rec. cas. núm. 6927/1995), FD Tercero].

c) Que si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio - y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles-, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009, cit., FD Segundo].

d) Y, finalmente, que, con carácter general, no cabe que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con persona improcedente cuando recibió sin problemas y sin reparo alguno otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona [STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; ATC 89/2004, de 22 de marzo, FJ 3; ATC 387/2005, de 13 de noviembre, FJ 3; Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Cuarto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apelación. núm. 12960/1991), FD Segundo].

La buena fe, sin embargo, no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4), especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas (SSTC 54/2003, de 24 de marzo, FFJJ 2 a 4; 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 4; 157/2007, de 2 de julio, FJ 4; 226/2007, de 22 de octubre, FJ 4; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 3; 128/2008, de 27 de octubre, FFJJ 2 y 3; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 3)">>.

La lectura de la anterior sentencia evidencia que el mero cumplimiento de las exigencias formales legalmente previstas en relación al régimen de notificaciones no es suficiente para poder afirmar, en todo caso, la validez de la notificación cursada. Así, en el caso de que el sujeto destinatario del acto administrativo no tuviera conocimiento real del acto administrativo y ello es achacable a una falta de diligencia de la Administración Tributaria la notificación habrá de reputarse carente de efectos jurídicos pese a ajustarse a la estricta legalidad. Y, paralelamente, la citada jurisprudencia también evidencia que los incumplimientos de las formalidades legalmente establecidas no serán obstáculo para admitir la validez de la notificación si queda debidamente acreditado que el destinatario del acto administrativo tuvo un real conocimiento del acto comunicado.

Así pues, siendo innegable que todo obligado tributario tiene reconocida la facultad de designar un representante voluntario o un domicilio a efectos de notificaciones, el no atendimiento por la Administración Tributaria a la existencia de un lugar designado por el obligado tributario a efectos de notificaciones o a la designación por el mismo de un representante voluntario constituye un vicio formal que no comporta *per se* la ineficacia de la notificación que se realice, sino que esa eficacia está condicionada a un juicio de la diligencia desplegada por la Administración Tributaria y, en particular, a si la notificación ha alcanzado la finalidad que le es propia esto es, a si el acto administrativo llegó al efectivo conocimiento del obligado tributario o, en caso de que no lo hiciera, ello fue exclusivamente fruto de su negligencia o mala fe-.

En definitiva, si bien la Administración debe tener en consideración la designación por el obligado tributario de un representante voluntario o de un lugar a efectos de notificaciones ello no ha de suponer, en todo caso, la total ausencia de efectos jurídicos de las notificaciones realizadas con el obligado tributario prescindiendo de tal designación.

Ausencia o no de efectos jurídicos que, a juicio de este TEAC y de conformidad con la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, hemos de determinar en atención a las circunstancias del caso concreto y, en particular, a si el proceder administrativo irregular ha afectado al derecho de defensa del obligado tributario.

Afectación al derecho de defensa que es relevante bajo la perspectiva de la interpretación teleológica de los preceptos normativos referidos a las notificaciones y, en última instancia, de la razón de ser de la exigencia normativa de que las notificaciones se hagan en un determinado lugar y bajo la observancia de determinadas garantías. Así, como hemos señalado, la finalidad normativamente perseguida con la exigencia a la Administración de que notifique a los obligados tributarios los actos administrativos radica, en última instancia, en la búsqueda de que el interesado conozca el contenido de los mismos para que, con base en éste, decida lo más conveniente a sus intereses legítimos facilitándole el ejercicio de sus derechos.

Y, bajo esta noción, no cabe duda de que, en determinadas ocasiones, si bien el proceder de la Administración Tributaria puede tener encaje en la literalidad de la norma, es posible que el mismo no termine de dar una íntegra respuesta al fin perseguido por el legislador en relación con la notificación de los actos administrativos y ello, en la medida en que pueda imputarse a una falta de la diligencia exigible a la Administración Tributaria en aras de la consecución del efectivo conocimiento por el interesado del contenido del acto administrativo, lo que puede condicionar la validez de la notificación cursada.

Así, como señalábamos anteriormente, el pronunciamiento del Tribunal Supremo en la STS de 1 de julio de 2025 no cabe desligarlo del supuesto de hecho analizado en el mismo y de la afectación al derecho a la defensa del obligado tributario que apreció el Alto Tribunal en la citada sentencia.

Concretamente, en el caso de Autos analizado por el Alto Tribunal, el obligado tributario (Fundación XANAMAR) había designado expresamente en las alegaciones formuladas con ocasión de la propuesta de sanción como domicilio a efectos de notificaciones del acuerdo sancionador el domicilio de su representante legal (el despacho de abogados GARRIGUES en Málaga).

Sin embargo, la AEAT no notificó -ni intentó si quiera notificar- dicho acuerdo sancionador al representante voluntario de la entidad, sino que únicamente puso a disposición en la dirección electrónica habilitada del obligado tributario (FUNDACIÓN XANAMAR) el acuerdo sancionador y, transcurrido el plazo legalmente previsto de los 10 días marcados por ley desde la puesta a disposición, consideró efectuada la notificación electrónica al obligado tributario por rechazo siendo, en dicho caso pacífico, que el obligado tributario únicamente conoció fehacientemente que se había dictado el acuerdo sancionador cuando se notificó a la representante legal de la FUNDACIÓN XANAMAR la providencia de apremio correspondiente a la sanción no ingresada.

Proceder administrativo en relación con la notificación del acuerdo de terminación del procedimiento sancionador que, a juicio del Tribunal Supremo, conllevó una afectación al derecho de defensa del obligado tributario. Esta afectación al derecho de defensa no estuvo condicionado a una infracción normativa, puesto que, como resalta el Alto Tribunal en la precitada sentencia "*nada que objetar al sistema por el que tuvo lugar la notificación*" en el sentido de que la legislación entiende producida la notificación por el no acceso en el plazo de diez días a la dirección electrónica habilitada del contribuyente obligado a notificaciones electrónicas, sino que se colige del hecho de que el obligado tributario en realidad no tuvo conocimiento del contenido del acto administrativo y ello no

es achacable a una falta de diligencia suya o a una actuación suya regida por la mala fe puesto que, como afirma el Tribunal Supremo en la sentencia aquí analizada, *“un ciudadano suele carecer de los conocimientos técnicos y jurídicos precisos para hacer frente a un procedimiento tributario, por lo que la asistencia de profesionales es práctica no solo habitual sino necesaria. Por este motivo, no parece ilógico que el representante de la entidad, ante la inminente imposición de una sanción, pidiera a la Administración Tributaria que la notificación de este acuerdo se hiciera directamente en un determinado despacho profesional”*, sino que es imputable al hecho incontrovertido de que la Administración, una vez que prescindió de la designación del representante voluntario realizada por el obligado tributario, no debió adoptar una posición conformista en el sentido de atribuir efectos jurídicos plenos a la notificación por rechazo sin antes realizar un mayor esfuerzo para garantizar que, dentro de lo que estaba razonablemente en su mano, el contenido del acuerdo de imposición de sanción llegara al efectivo conocimiento del obligado tributario.

De este modo, la privación de efectos jurídicos a la notificación por rechazo del acuerdo sancionador que concluye el Tribunal Supremo en la precitada sentencia no cabe entender que se desprenda automáticamente del simple hecho de que no se realizó la notificación al representante voluntario en el domicilio designado por el obligado tributario, sino al hecho de que siendo la Administración Tributaria conocedora de que el obligado tributario no accedió a la notificación electrónica no realizó, sin embargo, ningún esfuerzo adicional por notificar efectivamente al obligado tributario o a su representante el acuerdo sancionador.

Sentado cuanto antecede, hemos igualmente de advertir que la citada sentencia da respuesta a la cuestión con interés casacional tanto en relación con los procedimientos iniciados de oficio como respecto a los iniciados a instancia de parte. Por ello, y de conformidad con ese criterio casacional, hemos de concluir que la Administración ha de atenerse a efectos de notificaciones, tanto en los procedimientos iniciados de oficio como en los iniciados a instancia de parte, a la designación por el obligado tributario de un representante voluntario de forma que en ambos casos ha de reputarse carente de efectos jurídicos la notificación electrónica cursada al obligado tributario por el no acceso a su contenido siendo, en tal caso, exigible que la Administración Tributaria agote otras posibles formas de notificación y, en particular, la notificación al representante voluntario. Tesis que subyace en la propia STS de 1 de julio de 2025 (recurso de casación 3905/2023) cuando el Alto Tribunal reprocha a la Administración que, ante la aportación por el obligado tributario de los datos necesarios para que la notificación pudiera ser practicada con éxito, *“si consideró que no eran suficientes y necesitaba una dirección electrónica para llevar a cabo la notificación en consonancia con la NEO, debió advertírselo al obligado tributario”*.

De conformidad con lo anterior, las consecuencias jurídicas que deben predicarse de que la Administración Tributaria proceda a la notificación de un acto administrativo prescindiendo de la designación por el obligado tributario de un domicilio a efectos de notificaciones específico o del apoderamiento otorgado a un representante voluntario, están condicionadas a si el obligado tributario conoció efectivamente el contenido del acto administrativo.

De forma que, partiendo del supuesto que se plantea en la presente unificación, si la Administración Tributaria consigue realizar la notificación del acto administrativo en el domicilio fiscal del obligado tributario, lo que lleva a concluir que el mismo ha podido defenderse frente al citado acto, dicha notificación será jurídicamente válida pese a que la misma haya prescindido de la designación por el interesado de un representante voluntario o de un domicilio a efectos de notificaciones.

Así, y retomando la idea que afirmábamos en líneas precedentes de que la designación por el obligado tributario de un representante voluntario o de un domicilio a efectos de notificaciones debe ser tomada en consideración por la Administración Tributaria tanto en el marco de la notificación de actos administrativos dictados en procedimientos iniciados de oficio como en los iniciados a instancia del interesado, hemos de precisar que este Tribunal Central ha dictado recientemente dos resoluciones que han ahondado en la casuística de las notificaciones tributarias a la luz de la STS de 1 de julio de 2025 (recurso de casación 3905/2023).

En particular, en relación con un procedimiento iniciado a instancia del interesado (concretamente, una solicitud de rectificación), este TEAC en fecha 19 de febrero de 2026 con ocasión de la resolución de la reclamación tramitada con número de RG 00/9337/2025 ha entendido que es conforme a derecho la notificación cursada electrónicamente por el acceso a la dirección electrónica habilitada por el contribuyente no obligado a notificaciones electrónicas pese a la designación por el mismo de un representante voluntario:

Resolución TEAC de 19 de febrero de 2026 (RG 9337/2025) el subrayado es añadido:-

<<ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO (...)

SEGUNDO. Con fecha 08/07/2021, se presenta por el recurrente solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF 2019 (...)

TERCERO. Con fecha 21/05/2025 se dicta Acuerdo de resolución desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación.

Consta en el expediente administrativo el “RECIBO DE PRESENTACIÓN EN LA NOTIFICACIÓN MEDIANTE COMPARECENCIA ELECTRÓNICA EN LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA” en el que se expresa lo siguiente: “DON X, en calidad de titular, ha accedido en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al contenido del acto objeto de notificación, con fecha 22-05-2025 y hora 13:12:05, por lo que en esa fecha se han producido los efectos de la notificación. Identificación de la notificación: Descripción del acto: Acuerdo resolución Rectif.autoliquidac. - IRPF 100100 100 2019 Anual N.º Certificado: 25(..)3 Cuando a consecuencia de la utilización de distintos medios, electrónicos o no electrónicos, se hayan practicado varias notificaciones de este mismo acto administrativo, se entenderán producidos todos los efectos jurídicos derivados de la notificación, incluido el plazo para la interposición de los recursos que procedan, a partir de la primera de las notificaciones correctamente practicada”.

CUARTO. Asimismo, consta también en el expediente que con fecha 27/05/2025 se notifica el Acuerdo de Resolución en el domicilio expresamente designado a efectos de notificaciones, en la solicitud de rectificación de autoliquidación sito en Calle M, número 6, Madrid.

QUINTO. No conforme con el Acuerdo de resolución desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación, con fecha 24-06-2025 se interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, registrada con el número 28-11616- 2025-00. El citado TEAR inadmite la reclamación económico-administrativa por presentación extemporánea en resolución de fecha 17/07/2025, notificada el 30/07/2025. Resuelve el TEAR que el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa expiró el 22/06/2025, al ser la notificación del Acuerdo de Resolución el 22/05/2025, fecha en la que se notificó la resolución por acceso al contenido de la notificación en sede electrónica.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO. Establecida la normativa anterior de notificaciones, en el escrito de alegaciones en el presente recurso de alzada, trae a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2025 (rec. Casación 3905/2023). En ese supuesto, el recurso analizaba un procedimiento tributario iniciado de oficio, en el que la AEAT practicó la notificación por vía electrónica, pese a que el obligado tributario había designado expresamente un domicilio distinto a efectos de notificaciones. El Tribunal Supremo centró el debate no en la validez del sistema de notificación electrónica, sino en la relevancia de que la representante del obligado tributario, hubiera solicitado de forma expresa que la eventual notificación de la sanción, se realizara en un determinado domicilio. El Tribunal Supremo, aprecia una afectación directa al derecho de defensa:

<<(…)>>

Sentado lo anterior, la citada sentencia del TS no resulta aplicable al presente supuesto.

En el caso de la sentencia, el TS apreció afectación del derecho de defensa dado que nunca se practicó la notificación en el domicilio expresamente designado y el interesado

no accedió al contenido del acto por medios electrónicos, ello impidió su efectivo conocimiento y afectación directa al derecho de defensa. Sin embargo, en el caso que aquí nos ocupa, según se ha expuesto en los antecedentes de hecho de la presente resolución, el obligado tributario accede voluntariamente a la Sede Electrónica de la AEAT el 22/05/2025, obteniendo conocimiento efectivo del acto, por lo que se cumplió la finalidad esencial de toda notificación (arts. 41 y 43 LPACAP).

QUINTO. Respecto a la notificación de un acto administrativo que efectivamente ha llegado a conocimiento del interesado por acceso de éste a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, quedando acreditada esta circunstancia documentalmente, en casos en que no está obligado a recibir dichas notificaciones por medios electrónicos, se ha pronunciado este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, R.G 00-03375-2019, de fecha 22/01/2021.

<<(…)>>

En el presente supuesto, aun cuando el recurrente al ser persona física, no tenía la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración, ni consta que hubiera solicitado formalmente su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas, accedió voluntariamente a la sede electrónica el 22/05/2025 y tuvo conocimiento efectivo del acto.

Conforme a la doctrina de este Tribunal, expuesta en la resolución de 22/01/2021, lo importante no es la obligatoriedad de la forma de notificación, sino el acceso voluntario y fehaciente al contenido del acto. Por tanto, aun no siendo obligatoria la relación por medios electrónicos del obligado tributario con la Administración, cuando éste accede voluntariamente a la Sede Electrónica y queda acreditado documentalmente dicho acceso, la notificación se entiende válidamente practicada en ese momento. En dicha fecha tiene conocimiento efectivo del acto objeto de la notificación y, por tanto es la fecha en que se produce la notificación conforme a los artículos 41 y 43 de la Ley 39/2015.

En consecuencia, se desestima la alegación en base a la doctrina de este TEAC, de forma que no puede desconocerse los efectos de la notificación en sede electrónica y pretender que únicamente sea válida a notificación en el domicilio expresamente designado a efectos de notificaciones. El fin de las notificaciones es que se tenga conocimiento efectivo de las mismas, lo cual se produce con el acceso a su contenido en sede electrónica, y, por tanto, no cabe desconocer los efectos jurídicos de dicha notificación electrónica para pretender que solo produzca efectos la ulterior efectuada en el domicilio designado.

Así, en el presente caso, resulta de aplicación el artículo 41.7 LPACAP (notificación por dos cauces distintos⁹, debiendo tomarse como fecha de notificación la primera producida, esto es, la de 22/05/2025, sin que, en estas circunstancias, pueda apreciarse vulneración del derecho de defensa>>

Asimismo, es también importante mencionar que en resolución dictada en la misma fecha y tramitada con número de RG 70/2026 este TEAC analizó en qué momento debía entenderse producida la válida notificación de la resolución del recurso de reposición (procedimiento iniciado a instancia del interesado) que marcara el *dies a quo* del plazo para interponer frente a la misma la correspondiente reclamación económico-administrativa. En esa resolución concluimos que la inobservancia por la AEAT de la designación por la interesada de un representante voluntario y de un domicilio a efectos de notificaciones había de determinar, en la medida en que se recurrió a la notificación edictal sin antes proceder a intentar la notificación con el representante, la invalidez de la notificación cursada:

Resolución TEAC de 19 de febrero de 2026 (RG 70/2026) el subrayado es añadido:-

<<Recientemente, el Tribunal Supremo en la sentencia STS 3259/2025, rec. Núm. 902/2025, de fecha 01/07/2025, declara inválida la notificación de un acuerdo sancionador practicada por la Administración en la Dirección Electrónica Habilitada cuando, actuando el contribuyente mediante representante, éste había designado de forma expresa un domicilio a efectos de notificaciones en el procedimiento. El Tribunal Supremo señala que dicha designación expresa de domicilio a efectos de notificaciones, constituye un derecho del interesado que vincula a la Administración conforme a los arts. 46.1 y 110.2 LGT, incluso en supuestos de obligatoriedad de notificaciones electrónicas y en procedimientos iniciados de oficio, especialmente en materia sancionadora por el derecho de defensa del contribuyente. Concluye el Tribunal Supremo en ese supuesto como doctrina jurisprudencial, que la Administración debe notificar por el cauce obligatorio en el domicilio expresamente designado, sin poder ignorarlo sin advertencia previa al contribuyente, todo ello para preservar el derecho de defensa del contribuyente

<<(…)>>

En este contexto, y a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en las sentencias anteriores, ha de otorgarse una especial relevancia a la designación expresa de un domicilio a efectos de notificaciones, que constituye un derecho del interesado y un criterio de actuación para la Administración conforme al artículo 110.1 LGT. Ello resulta particularmente relevante cuando, como en el presente supuesto, de la correcta práctica de la notificación depende el ejercicio efectivo del derecho de defensa, de modo que la utilización de la notificación por comparecencia, prescindiendo del domicilio señalado a efectos de notificaciones, no puede prevalecer sin más sobre dicha designación a efectos del cómputo de los plazos de impugnación.

QUINTO.- En el caso que ahora nos ocupa, como ya se señaló en los Antecedentes de Hecho, la Administración acudió a la notificación mediante la publicación edictal en el BOE, tras dos intentos infructuosos en el domicilio fiscal de la obligada tributaria (Avenida...), pero sin realizar ningún intento de notificación en el domicilio señalado expresamente en el escrito de interposición del recurso de reposición (Calle ...).

Este TEAC considera, teniendo en cuenta lo expuesto en los Antecedentes de Hecho que, obtenido un resultado infructuoso de los intentos de notificación de la resolución del recurso de reposición en el domicilio sito en Avenida ..., antes de acudir a la notificación

mediante comparecencia, conforme al artículo 112 de la LGT, debía haberse intentado, no sólo en la dirección del domicilio a efectos de notificaciones señalado en los escritos sito en Calle ... de Madrid, sino en cualquier otro domicilio adecuado a tal fin.

Esto no sólo se corresponde con lo señalado por el TC y el TS, sino por lo señalado en el artículo 110 de la LGT, conforme al que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado (como es un recurso de reposición), 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.

Así, de acuerdo con la jurisprudencia señalada en el Fundamento anterior, y más en concreto, la reciente sentencia del TS de 01-07-2025, la notificación (de la resolución del recurso de reposición) mediante publicación de anuncio en el BOE de fecha 25-07-2025, considerada por el TEAR para inadmitir por extemporánea la reclamación, debe reputarse inválida. La Administración, constando en el escrito de interposición un domicilio expreso a efectos de notificaciones, antes de acudir a la publicación edictal, debió acudir a dicho domicilio señalado, lo cual no se llevo a cabo en ningún momento.

Por tanto, siendo invalida la notificación realizada por BOE, según diligencia que consta en el expediente, la citada resolución debe entenderse notificada el 23-10-2025 (fecha en el que comparece el autorizado de la obligada tributaria comparece en las oficinas de la Administración y le hacen entrega de una copia de la resolución del recurso de reposición), y por ende, la reclamación interpuesta el 25-10-2025, debe entenderse interpuesta en plazo>>

Criterio contenido en dicha resolución que, si bien se dictó en invocación de la citada STS de 1 de julio de 2025 (recurso de casación 3905/2023) ahonda en la línea interpretativa que ha fijado este TEAC y el propio Tribunal Supremo en anteriores sentencias en las que se ha considerado la notificación edictal una forma de notificación residual y extraordinaria de forma que es necesario que la Administración Tributaria, con carácter previo a su utilización, actúe con la diligencia debida intentando notificar al obligado tributario en cualesquiera de los posibles lugares de notificación que le sean conocidos. Así, a modo de ejemplo, cabe citar la resolución dictada en unificación de criterio por este TEAC en fecha 25/02/2016, RG 7511/2015 y el Tribunal Supremo en STS 03/03/2016 N° de Recurso 2745/2014:

Resolución TEAC dictada en unificación de criterio de 25/02/2016, RG 7511/2015:

<<Este Tribunal Central no desconoce, evidentemente, que la literalidad del artículo 112.1 de la General Tributaria establece la diferenciación entre procedimientos iniciados de oficio y procedimientos iniciados a instancia de parte, a efectos de determinar el lugar de notificación donde efectuarse los intentos para acudir a la notificación edictal. No obstante, vista nuestra jurisprudencia y en aplicación de la misma, debe concluirse que en los procedimientos iniciados a instancia de parte en los cuales el interesado ha señalado expresamente un lugar para la práctica de las notificaciones, una vez intentada la notificación dos veces en el mismo sin que haya podido efectuarse (un único intento en caso de desconocido), es necesario, antes de acudir a la notificación por comparecencia, agotar otras posibilidades por la Administración, concretamente acudir al domicilio fiscal, cuando resulte sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, a ese domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las propias bases de datos de la Administración actuante>>

STS 03/03/2016 N° de Recurso 2745/2014:

<<si se tiene presente la trascendencia que tienen los actos de comunicación de la Administración con los ciudadanos, en cuanto cauce para facilitar el ejercicio de sus derechos, especialmente en el ámbito tributario, en el que se disciplina el cumplimiento de las cargas ex artículo 31 de la Constitución [relevancia reiteradamente destacada por el Tribunal Constitucional y por este Tribunal Supremo en numerosas sentencias, cuya repetición exime de su cita], se ha de entender que el legislador quiere, como no puede ser de otra forma, que el medio normal de contacto entre las administraciones y los ciudadanos sea la notificación personal de los actos que les afecten directa y singularmente. Por ello, a nuestro entender, el artículo 110.2 de la Ley General Tributaria de 2003 no otorga opción a la Administración para elegir uno de los lugares que indica y si resulta infructuosa la comunicación acudir al cauce previsto en el artículo 112, esto es, a la notificación por comparecencia mediante citación edictal del interesado, que constituye un último remedio, extraordinario y subsidiario, para el caso de que, por cualquiera de los distintos medios establecidos en la Ley, el destinatario no pueda ser habido. En el presente caso, podría pensarse que al resultar desconocido el obligado tributario en el que constaba como su domicilio fiscal, la notificación en el de su representante, incluso, en los demás lugares señalados en el precepto o en cualquier otro adecuado a tal fin que fuera conocido por la Administración, y solo cuando los ignore o teniendo noticias de ellos tampoco la notificación llegue a practicarse por causa no imputables a la Administración, cabía acudir a la citación por edictos para la realización de la notificación>>.

Así pues, al cuestionarse la eficacia jurídica de las notificaciones realizadas por la Administración Tributaria de actos de naturaleza tributaria no hemos de limitarnos únicamente a verificar la adecuación al régimen legal previsto en la LGT y, supletoriamente, a las leyes de procedimiento administrativo común, sino que debe también otorgarse un especial papel a la interpretación teleológica de tales preceptos y, en particular, asegurar que toda notificación cumpla el fin que le sea propio, llegando al conocimiento del interesado para permitirle el temporáneo ejercicio de sus derechos.

Sentado cuanto antecede y, en relación con el supuesto de hecho concreto sometido al juicio del TEAR de Madrid en única instancia en la resolución aquí impugnada, hemos de precisar que la inobservancia por la AEAT de la designación por el obligado tributario del representante voluntario y de un lugar a efectos de notificaciones constituyó un vicio jurídico constitutivo de una mera irregularidad no invalidante en tanto en cuanto el acuerdo de liquidación se notificó al obligado tributario en su domicilio fiscal lo cual, supone, que debamos concluir que la notificación alcanzó el fin que le es propio.

En relación con esta cuestión y, ante la alegación que quien fuera recurrente en única instancia ante el TEAR de Madrid (DON X) realizó con ocasión de la interposición de la citada reclamación, hemos de advertir que no le es dable a un obligado tributario ante la notificación de un acto realizada en su domicilio fiscal con una persona que se hallaba allí al tiempo de la notificación, limitarse a alegar que no tuvo conocimiento en tiempo y forma de la realización de tal notificación.

En este sentido, hemos de advertir que son numerosas las sentencias que en la vía contencioso-administrativa han enjuiciado la conformidad a derecho de la aplicación de la ficción legalmente prevista en el artículo 111 LGT y que, en última instancia, supone que la notificación realizada con un tercero que se encuentra en el domicilio fiscal del obligado tributario y que hace constar su identidad se entienden plenamente válidas salvo contadas excepciones -excepciones que, dicho sea, enumera la STS de 12 de mayo de 2011, rec. 4163/2009 tales como las notificaciones a terceros que no aparecen identificados [Sentencias de 8 de marzo de 1997 (rec. cas. núm. 5256/1991), FD Primero; de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero; de 2 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 131/1995), FD Primero; de 9 de marzo de 2000 (rec. apel. núm. 2017/1992), FD Tercero; de 29 de abril de 2000 (rec. cas. núm. 5440/1995), FD Cuarto; y de 11 de diciembre de 2001 (rec. cas. núm. 4239/1996), FD Segundo]; la notificación en las dependencias de la Administración a un tercero, no constando que sea el representante de la sociedad ni la relación que tiene

con el destinatario [Sentencia de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Cuarto]; o la notificación a una persona que sólo se identifica con el nombre de pila [Sentencias de 9 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 4459/1998), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto]-.

Validez jurídica que, asimismo, conlleva implícita la consecuencia de que no es posible entender que el plazo procesal que se abre con la notificación del correspondiente acto administrativo no comenzaría sino hasta la fecha en que la persona que se hallaba en el domicilio fiscal del obligado tributario dio efectivo traslado al mismo del acto de comunicación; pretensión esta última que han formulado en varias ocasiones los obligados tributarios en la vía contencioso-administrativa y que, en idéntico sentido, formuló DON X al TEAR de Madrid con ocasión de la interposición de la reclamación cuya resolución constituye el objeto de la presente unificación de criterio y que, no obstante, debe contestarse en consonancia con lo afirmado por el Tribunal Supremo en la STS de 5 de mayo de 2011 (recurso de casación 5671/2008) y en la STS de 26 de mayo del citado año (recurso de casación 5423/2008):

STS de 5 de mayo de 2011 (recurso de casación 5671/2008):

<<Finalmente, conviene precisar asimismo que lo que los interesados deben probar es que el acto o resolución no les llegó "a tiempo" para reaccionar contra el mismo (STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6), o "que no les fue trasladado con el tiempo suficiente para reaccionar en defensa de sus derechos e intereses legítimos" (STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6). De manera que si tuvo conocimiento del acto por el tercero cuando aún le quedaba tiempo para reaccionar, el interesado está en la obligación de hacerlo, sin que, en principio, quepa interpretar --como a menudo se hace-- que el plazo para recurrir se cuenta desde que el tercero le hizo entrega de la comunicación [STC 184/2000, de 10 de julio , FJ 3. En el mismo sentido se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero, y, citando la anterior, en la sentencia de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto]>>

El artículo 111 LGT, permite que se haga cargo de la notificación cualquier persona que se encuentre en el domicilio fiscal del obligado tributario y haga constar su identidad; en esta situación el ordenamiento presume que el envío recepcionado por dicha persona será a su vez entregado por ésta al obligado tributario, que la notificación recibida por dicha persona será transmitida puntualmente al obligado tributario destinatario del acto administrativo de la notificación producida. Es esa cercanía, puesta de manifiesto en el hecho de encontrarse en el mismo domicilio, de la que parte la norma para presumir que la notificación realizada en el domicilio fiscal del obligado tributario se entiende practicada con el obligado tributario aunque quien la reciba no sea directamente el mismo.

A resultas de lo expuesto, en el supuesto de hecho concreto sometido a juicio del TEAR de Madrid y sin perjuicio del respeto a la situación jurídica individualizada de quien fue en su día reclamante en única instancia ante el citado Tribunal Regional (DON X) y, de acuerdo con lo expuesto a lo largo de la presente resolución, cabe concluir que este TEAC no comparte el criterio interpretativo defendido por el TEAR en la resolución impugnada ni que debiera reputarse inválida la notificación efectuada del acuerdo de liquidación en el domicilio fiscal del obligado tributario.

Así, si bien el mismo había designado un domicilio a efecto de notificaciones que no fue tomado en consideración por la AEAT, debió haberse concluido que tal omisión fue constitutiva de una mera irregularidad no invalidante en tanto en cuanto la notificación cumplió la finalidad que le era propia al haber tenido el obligado tributario puntual conocimiento del mismo; debiéndose, a efectos del cómputo del plazo para la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, fijarse el *dies a quo* en la fecha de notificación en el domicilio fiscal del obligado tributario del acuerdo de liquidación lo que determinaría la extemporaneidad de la reclamación interpuesta.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO PARCIALMENTE** y fijar criterio en el sentido siguiente:

Estando la validez de la notificación condicionada en última instancia a que la misma haya alcanzado el fin que le es propio, es válida la notificación de la resolución que finalice un procedimiento iniciado de oficio efectuada por la Administración en el domicilio fiscal del obligado tributario habiéndose hecho cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho domicilio y haga constar su identidad (art. 111 LGT), sin que el hecho de que la notificación no se haya intentado practicar en el domicilio del representante designado por el obligado tributario conlleve necesariamente la invalidez de la notificación realizada.