

En la Villa de Bilbao, a 24 de febrero de 2011, reunido el Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Vistas las actuaciones seguidas en la reclamación económico-administrativa n.º 499/2010, promovida por D./D.ª XXX, contra acuerdo del Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral de Bizkaia por el que se desestima recurso de reposición contra Diligencia de embargo dictada en liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2004, y la derivada de expediente sancionador por no atender al requerimiento en relación con el citado concepto y ejercicio.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte actora presentó en 6 de junio de 2005 autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2004 con resultado a devolver de 0,01 euros.

SEGUNDO.- La Administración de Tributos Directos evacuó oficio de requerimiento n.º R4-503321679-19, solicitando la aclaración y justificación del motivo por el que la vivienda transmitida en 30 de marzo de 2004 que había sido adquirida el 15 de febrero de 2002 y deducida como habitual, acogiéndose a reinversión total, ha sido transmitida sin dejar transcurrir tres años. El requerimiento fue notificado el 7 de noviembre de 2005 por comparecencia en el BOB tras dos intentos de notificación en el domicilio de Bilbao, calle AAA, en los días 15 y 16 de septiembre de 2005 con el resultado de "ausente", sin que pasara a retirarlo en la oficina de Correos, y al no ser atendido dicho requerimiento, se acordó en 13 de noviembre de 2006 el inicio y propuesta de imposición de sanción, n.º de propuesta 04-S06006945-18 por un importe, con reducción, de 105,00 euros, y la práctica de la liquidación provisional por importa a ingresar de 6291,35 euros, notificándose ambas en el domicilio anterior en fecha 20 de noviembre de 2006 resultando desconocida, por lo que se procedió a su notificación mediante comparecencia en el BOB en fecha 5 de enero de 2007.

TERCERO.- Concluida la instrucción del expediente sancionador sin que fueran formuladas alegaciones en relación con la propuesta de sanción, el Jefe del Servicio de Tributos Directos dicta acuerdo de imposición de sanción origen de la Liquidación n.º 04-S06006915-26, con una sanción aplicable después de la reducción por pago y no recurso de 105,00 euros, acuerdo que fue notificado en 6 de mayo de 2007 por comparecencia en el BOB tras intentar su notificación en el domicilio antes señalado en 21 de marzo de 2007, con el resultado de "desconocido".

CUARTO.- Ante la falta de ingreso, se inicia por el Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral el procedimiento de apremio dictando en 6 de febrero de 2007 providencia de apremio sobre la citada liquidación del IRPF por un importe total de 6585,75 euros, y en 7 de junio de 2007 la correspondiente a la imposición de sanción por un importe total de 157,50 euros, procedimiento que que culminó, por cuanto a la presente reclamación afecta, en la Diligencia de Embargo de fecha 24 de enero de 2008 por la que se acuerda el embargo de sueldos y salarios.

QUINTO.- En 21 de febrero de 2008 se interpone recurso de reposición contra la mencionada diligencia, recurso que fue desestimado por Acuerdo del Servicio de Recaudación de 10 de marzo de 2010.

SEXTO.- Contra el citado acuerdo se promueve en 19 de mayo de 2010 la presente reclamación económico-administrativa, solicitando la parte actora la anulación del procedimiento de apremio y la notificación de la liquidación provisional en el domicilio correcto, aportando cuantos documentos estima pertinentes en defensa de su derecho.

SÉPTIMO.- En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-administrativo Foral es competente para el conocimiento y la resolución en única instancia de la presente reclamación por aplicación de lo prevenido en los artículos 234 y 236 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil a tenor de lo preceptuado en los artículos 238 y 240 de la Norma Foral citada.

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea en la presente reclamación económico-administrativa equivale a determinar si el procedimiento de apremio iniciado por el Servicio de Recaudación de esta Hacienda Foral con respecto a la liquidación practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2004, así como por el expediente sancionador por no atender al requerimiento por el citado concepto y ejercicio se ajustan o no a lo preceptuado por el ordenamiento jurídico vigente.

TERCERO.- En la presente instancia la parte actora manifiesta su desacuerdo con la diligencia de embargo y la providencia de apremio de la que proviene, toda vez que las mismas fueron notificadas a una dirección diferente a la de su domicilio fiscal, lo que le ha ocasionado una total indefensión, ya que no ha podido conocer en tiempo y forma ni siquiera la existencia y contenido del requerimiento y la liquidación provisional. Continúa la actora en sus alegaciones señalando que el cambio de domicilio se produjo a mediados del año 2005, siendo notificado en la Delegación de

Burgos de la Agencia Tributaria, Administración competente para la exacción de tributos desde el ejercicio 2005, considerando que dicha Administración, según el Concierto Económico y demás legislación vigente, es responsable de comunicar dicha circunstancia a la Hacienda Foral, por lo que concluye procede notificar nuevamente la liquidación provisional al domicilio fiscal, anulando la providencia de apremio y las diligencias de embargo emitidas, interesando subsidiariamente la rectificación de la deducción por inversión en vivienda habitual, en el sentido de aplicar la deducción del 15 por 100 sobre las cantidades pagadas en metálico por la compra de vivienda, procediendo la exención de la ganancia patrimonial por reinversión, al sobrevenir el despido de su cónyuge en su puesto de trabajo, y la circunstancia de un traslado por motivos de trabajo a Medina de Pomar.

CUARTO.- A este respecto, es preciso señalar que según lo preceptuado en el artículo 127.4 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria, y en términos similares el artículo 171 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, el procedimiento de apremio se inicia mediante la notificación de la providencia de apremio, la cual constituye título suficiente para iniciar dicho procedimiento y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios. En esta línea, los artículos siguientes continúan regulando las formas de ejecutar las garantías y practicar el embargo de bienes y derechos, quedando señalado en el artículo 138.2 de la Norma Foral General 3/86 que la falta de notificación de la providencia de apremio será motivo de impugnación de los actos que se produzcan en el curso del procedimiento de apremio, y disponiendo taxativamente el apartado 3 del artículo 174 que contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: la extinción de la deuda, la falta de notificación de la providencia de apremio, el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la propia Norma Foral y la suspensión del procedimiento de recaudación. En el presente caso, la parte actora alega la falta de notificación tanto de la diligencia de embargo como de la providencia de apremio de la que proviene, dando lugar a una total indefensión, no pudiendo conocer tampoco la existencia y contenido del requerimiento y de la liquidación provisional, ni satisfacer la deuda tributaria en período voluntario.

QUINTO.- Al respecto, y sobre la práctica de las notificaciones, es preciso señalar que el artículo 106 de la Norma Foral 3/1986, antes citada, dispone: *“8. En los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, así como en el sancionador, las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente. (...) 9. La notificación se practicará en el domicilio o lugar señalado a tal efecto por el interesado o su representante. Cuando ello no fuere posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado anterior. En el supuesto de no hallarse presente el interesado o su representante en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio o lugar señalado al efecto, y haga constar su identidad (...) 11. Cuando no sea posible realizar la notificación al interesado o su representante por causas no imputables a la Administración Tributaria, habiéndolo intentado por dos veces, se hará*

constar esta circunstancia en el expediente con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación. En estos casos, se citará al interesado o su representante para ser notificado por comparecencia, por medio de anuncios que se publicarán por una sola vez para cada interesado en el "Boletín Oficial de Bizkaia". Estas notificaciones se publicarán, así mismo, en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia. En los supuestos en los que el último domicilio conocido estuviera fuera de Bizkaia, las notificaciones se publicarán, así mismo, en el tablón de edictos del Ayuntamiento correspondiente al último domicilio conocido. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del sujeto pasivo, obligado tributario o representante, procedimiento que las motiva, órgano responsable 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 se producirá en el plazo de diez días contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial de Bizkaia". Cuando, transcurrido dicho plazo, no se hubiese comparecido, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales desde el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado para comparecer. Las mencionadas notificaciones se realizarán los días 5 y 20 de cada mes o, en su caso, en el día inmediato hábil posterior".

La regulación del domicilio fiscal viene recogida en el artículo 45, que dispone: *"1. El domicilio a los efectos tributarios será: a) Para las personas físicas, el de su residencia habitual. 2. Los sujetos pasivos están obligados a declarar su domicilio a la Administración Tributaria. Cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria. 3. Cuando el sujeto pasivo no haya comunicado a la Administración Tributaria conforme a lo previsto en el apartado anterior, el cambio de su domicilio fiscal, se estimará subsistente, a todos los efectos, incluso al de notificaciones, el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 43 del Concierto Económico".*

En términos similares se refiere la Norma Foral 2/2005, la cual establece en su artículo 108: *"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 y, 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 que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante del acto notificado";* añadiendo el artículo 110: *"Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario ni 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, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. En este supuesto, se citará al obligado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, los*

días 5 y 20 de cada mes o, en su caso, el día inmediato hábil posterior, en el «Boletín Oficial de Bizkaia»(...).”

Por su parte, el artículo 47 dispone: “1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. 2. El domicilio fiscal será: a) Para las personas físicas, el de su residencia habitual (...) 3. Los obligados tributarios deberán declarar su domicilio a la Administración tributaria. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 43 del Concierto Económico, cuando un obligado tributario cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria. 4. Cuando el obligado tributario no haya comunicado a la Administración tributaria conforme a lo previsto en el apartado anterior, el cambio de su domicilio fiscal, se podrá estimar subsistente a efectos de notificaciones, el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria. En el caso de que el obligado tributario no hubiera declarado su domicilio fiscal se considerará como tal, entre tanto, el de situación de cualquier inmueble o explotación económica del que figure como titular”.

A su vez, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su artículo 43 relativo a la residencia habitual y domicilio fiscal, dispone en su apartado cinco que “(...) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto”.

SEXTO.- En el caso que nos ocupa, la parte actora presentó declaración-liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2004 en 6 de junio de 2005, consignando como domicilio fiscal el sito en la calle AAA de Bilbao. La Administración Tributaria, envió tanto el requerimiento de información, como la liquidación, el inicio del procedimiento sancionador por no atender al requerimiento, y la posterior liquidación y sanción al domicilio señalado por la recurrente en su autoliquidación sin que fuera posible su notificación, por lo que se acudió a la notificación edictal; circunstancia que se vuelve a producir con las notificaciones realizadas por el Servicio de Recaudación tanto en las providencias de apremio de la liquidación y de la sanción, así como en las diligencias de embargo, por lo que nuevamente se acudió a la notificación edictal.

Emitido requerimiento por este Tribunal a la recurrente en fecha 25 de noviembre de 2010, solicitando que acreditase la fecha del cambio de domicilio efectuada ante la Agencia Tributaria Estatal en Burgos, ésta aporta fotocopia del modelo D-100 relativo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, presentado en 28 de junio de 2006 ante la Agencia Tributaria constando como domicilio la calle BBB en Medina de Pomar (Burgos), así como la fotocopia del modelo 36 presentado en 6 de septiembre de 2005, de la Declaración Censal del Alta en la actividad “Salones e Institutos de Belleza”, en el epígrafe 9722 1 de I.A.E.

Pues bien, en el presente caso y dado que se trata de un cambio de domicilio entre el País Vasco y territorio común, es de aplicación lo dispuesto al respecto en el Concierto Económico,

entendiéndose que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación del cambio de domicilio se produce con la presentación de la declaración del impuesto, y por tanto sin necesidad de declaración expresa a tal efecto. Por ello, y constando que la parte actora mediante la oportuna presentación ante la Agencia Tributaria Estatal en Burgos de su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2005, en fecha 28 de junio de 2006, puso en conocimiento su nuevo domicilio en Burgos, únicamente puede considerarse correcta la notificación del requerimiento, ya que se realizó con anterioridad a dicha fecha, no así las notificaciones de la liquidación provisional, del inicio de la propuesta de sanción y de la imposición de sanción, así como de los posteriores apremios, que fueron realizadas en su anterior domicilio con posterioridad al 28 de junio de 2006 tal y como se ha señalado con anterioridad, por lo que procede anular las providencias de apremio y las posteriores diligencias de embargo.

Por todo lo cual este Tribunal en sesión celebrada en el día de hoy acuerda ESTIMAR la presente reclamación económico administrativa, procediendo que el Servicio de Recaudación anule las providencias de apremio de las liquidaciones 04-S06006915-26 y 04-503321679-19 y posteriores diligencias de embargo, y la Oficina Gestora vuelva a notificar a la parte actora en voluntaria la liquidación nº 04-503321679-19 en el domicilio sito en la calle BBB en Medina de Pomar, Burgos, con reconocimiento a favor de la parte actora del derecho a la devolución de las cantidades ingresadas en exceso o a la cancelación del aval bancario en su caso.