

La comunicación del cambio de domicilio fiscal. La repercusión de las últimas sentencias del Tribunal Supremo en el ámbito local.

Yolanda Martínez Muñoz *

1. Planteamiento. 2. La forma de cumplimiento del deber de comunicar el cambio de domicilio: una asignatura todavía pendiente. 3. El poder-deber de la Administración Tributaria de rectificar el domicilio del sujeto pasivo. 4. Conclusiones.

1. PLANTEAMIENTO.

En el mismo plano que el deber de cumplir la obligación tributaria principal, sitúa la Ley General Tributaria la obligación formal que corresponde al sujeto pasivo de "formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo"⁽¹⁾. Pero, a diferencia de lo que ocurre con la declaración tributaria -definida en el artículo 102 de la LGT- ésta será la única referencia que la citada Ley realice a la comunicación, remitiéndose, en este punto, a la normativa particular de cada tributo.

No obstante la mencionada remisión normativa, la propia Ley General Tributaria regula, implícita o explícitamente, determinados supuestos de comunicación, entre los que se encuentra la comunicación del cambio de domicilio fiscal ordenada, quizás insuficientemente, en el artículo 45.2 de la LGT⁽²⁾.

Dicho precepto legal, relativo al domicilio fiscal, ordena a los sujetos pasivos, no sólo a declarar su domicilio tributario, sino también a comunicar cualquier cambio del mismo a la Administración tributaria, pues dispone que "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". Ahora bien, sin perjuicio del deber de comunicar el cambio de domicilio que corresponde al sujeto pasivo de cualquier tributo, el artículo 45.2 de la LGT faculta al órgano administrativo competente para rectificar este domicilio mediante la correspondiente comprobación tributaria.

La comunicación tributaria del cambio de domicilio presenta, en consecuencia, una extraordinaria

* Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante.

(1) Artículo 35.1 de la LGT, relativo a los deberes tributarios de los sujetos pasivos.

(2) Como ya avanzamos en un trabajo anterior, no podemos dudar de que nos encontramos ante una comunicación tributaria, a pesar de que el artículo 45.2 de la LGT se refiere a la declaración de cambio del domicilio fiscal, y ello, porque la declaración tributaria tiene como función poner en conocimiento de la Administración la realización de un hecho imponible, mientras que la mencionada "declaración" cumple una misión diferente, cual es la de informar al órgano administrativo de un hecho de indudable trascendencia para la gestión de los tributos, Las comunicaciones tributarias, Cuadernos Fiscales núm. 5, Ed. Edersa, Madrid, 2002, pág. 78. Con anterioridad, ya se había pronunciado en tal sentido BAENA AGUILAR, Ángel, El domicilio tributario en Derecho español, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 132 y siguientes.

trascendencia a efectos de la gestión de los tributos⁽³⁾, incidiendo de forma sustancial sobre la validez de las notificaciones que debe realizar el órgano administrativo, en la medida en que dicho cambio no producirá efectos frente a la Administración en tanto no se presente la correspondiente comunicación⁽⁴⁾. De esta forma, se ha venido interpretando tradicionalmente el precepto en cuestión por un sector de nuestra doctrina científica⁽⁵⁾ y por un importante número de pronunciamientos de nuestros Tribunales, de acuerdo con los cuales, el incumplimiento del mencionado deber tributario, supone que toda notificación intentada en el último domicilio declarado por el sujeto pasivo se considere eficaz⁽⁶⁾.

Ahora bien, la insuficiente regulación de la comunicación del cambio de domicilio fiscal ha derivado, indiscutiblemente, en una constante preocupación doctrinal y jurisprudencial sobre la misma y en la reciente promulgación -como manifestación, en nuestra opinión, de la actualidad que todavía reviste esta comunicación tributaria- de la Resolución de 23 de octubre de 2002 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo 030, de comunicación de cambio de domicilio o de variación de datos personales o familiares que puede ser utilizado, a estos efectos, por las personas físicas⁽⁷⁾.

Por ello, siendo conscientes de los problemas que derivan actualmente de la insuficiente regulación de esta comunicación tributaria, especialmente por lo que se refiere a los requisitos formales que deben concurrir en la misma, nos hacemos eco en estas líneas, si bien de una forma crítica, de las últimas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en relación con la forma adecuada que debe revestir la comunicación del cambio de domicilio tributario y sus repercusiones en el ámbito de la Hacienda local.

Nos referimos, básicamente, a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2001⁽⁸⁾, relativa a la notificación de liquidaciones tributarias del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en la que el mencionado Tribunal declara que el cambio de domicilio comunicado por el contribuyente a otros efectos, como es el Padrón de habitantes u otro registro administrativo, no sustituye a la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal.

2. LA FORMA DE CUMPLIMIENTO DEL DEBER DE COMUNICAR EL CAMBIO DE DOMICILIO: UNA ASIGNATURA TODAVÍA PENDIENTE.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.2 de la LGT, el cambio del domicilio fiscal debe ponerse en conocimiento de la Administración tributaria mediante declaración expresa, de manera

- (3) En este sentido, el artículo 15.1 d) del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, reconoce entre las obligaciones o deberes formales con especial trascendencia para la gestión de los tributos y que, por ende, permiten graduar la sanción tributaria, "la comunicación a la Administración tributaria del domicilio fiscal, así como sus modificaciones".
- (4) Artículo 45.2 de la LGT y artículo 5 del Decreto 2572/1975, de 16 de octubre, que regula determinadas obligaciones de carácter tributario, según el cual, "Cuando el sujeto pasivo no haya comunicado a la Administración tributaria el cambio de su domicilio fiscal, toda notificación intentada en el último domicilio por aquél declarado será eficaz en derecho a todos los efectos...".
- (5) Destaca GARCÍA TORRES, Jesús, cuando afirma que "incumplido el deber de comunicar <tempore oportuno> el nuevo domicilio, queda subsistente el anterior y las notificaciones que en el mismo se realicen se tienen por bien hechas. Lo que significa dispensar a la Administración financiera de la búsqueda del domicilio real, haciendo pesar la falta de diligencia sobre aquél que la cometió: el administrado tributario", "El domicilio fiscal como modulador del régimen de notificaciones tributarias", CT, núm. 12, 1975, pág. 227. Asimismo, MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M., Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos, Madrid, 2001, pág. 303.
- (6) Destacamos, en este sentido, la SAT de Barcelona de 12 de mayo de 1989 (citada por ALIAGA AGULLÓ, Eva, Notificaciones en Derecho tributario, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 63, nota a pie núm. 16); las SSTs de 27 de mayo de 1988 (RJ 1988, 3987) y de 19 de mayo de 1995 (Impuestos, núm. 7, 1996); la STSJ de Cataluña de 13 de mayo de 1991 (GF núm. 91, 1991); las SSTSJ del País Vasco de 14 de enero de 1994 (JT 1994, 79) y de 1 de diciembre de 1994 (JT 1994, 1498), así como, más recientemente, la STS de 21 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 1004) en cuyo FD 4º se argumenta que "la Empresa... cambió su domicilio social, y no comunicó tal cambio, de modo que el domicilio especial elegido inicialmente continuaba vigente, y por ello al ser desconocida en el mismo, el Tribunal actuó correctamente al notificar su resolución mediante la forma edictal".
- (7) Como indica la Exposición de Motivos de la Resolución de 23 de octubre de 2002, el cumplimiento de la obligación de comunicar el cambio de domicilio se viene realizando a través de dos cauces: los empresarios, profesionales y retenedores están obligados a comunicar el nuevo domicilio fiscal mediante la declaración censal, mientras que aquellas personas físicas que no tienen tal consideración, deben comunicar dicha variación a través de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o mediante la solicitud de devolución, si bien es cierto que la Orden de 28 de febrero de 1976 aprobó, bastantes años atrás, un impreso apropiado para el cumplimiento de este deber tributario.
- (8) RJ 2001, 9714.

que no surtirá efectos frente a la misma, mientras que no se presente la mencionada declaración tributaria⁽⁹⁾.

Sin embargo, aunque han sido aprobados diversos impresos oficiales mediante los cuales puede hacerse efectivo el cumplimiento del citado deber - en concreto, el establecido tradicionalmente por la Orden de 28 de febrero de 1976; los nuevos modelos 036 y 037 de declaración censal que han de presentar los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios en virtud de la Orden de 7 de mayo de 2002 y, más recientemente, el modelo 030, aprobado por la Resolución de 23 de octubre de 2002, que podrá ser utilizado para efectuar la comunicación de cambio de domicilio por los contribuyentes no obligados a presentar la correspondiente declaración censal de modificación- creemos, siguiendo a un importante sector de nuestra doctrina⁽¹⁰⁾ que no resulta necesaria la utilización de un modelo específico como vehículo de comunicación del cambio de domicilio, siendo posible, en cambio, comunicar el nuevo domicilio a través de cualquier declaración que deba ser presentada por el sujeto a la Administración tributaria⁽¹¹⁾.

De esta forma, viene siendo habitual, como indica la Exposición de Motivos de la Resolución de 23 de octubre de 2002, que las personas físicas que no tengan la condición de empresarios, profesionales o retenedores, comuniquen la variación del domicilio fiscal mediante la declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o la solicitud de devolución cuando se

trate de sujetos no obligados a declarar en el Impuesto⁽¹²⁾, siendo posible incluso, a tenor de lo dispuesto en esta última norma⁽¹³⁾, que dichos contribuyentes comuniquen a la Administración el cambio de domicilio a través de una simple llamada telefónica al Centro de Atención Telefónica de la Agencia Tributaria, en un intento de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y deberes formales.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que no es únicamente en el ámbito tributario en el que el particular resulta obligado a comunicar su cambio de domicilio a la Administración, sino que, a tenor de lo establecido en el artículo 70 del Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las Entidades Locales, aprobado por el Real Decreto 1690/1986, de 11 de julio, y modificado por Real Decreto 2612/1996, de 20 de diciembre, "*Cuando una persona cambie de residencia deberá solicitar por escrito su alta en el padrón del municipio de destino, el cual, en los diez primeros días del mes siguiente, la remitirá al municipio de procedencia, donde se dará de baja en el padrón al vecino trasladado sin más trámite*", constituyendo los datos del Padrón "*prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo*"⁽¹⁴⁾.

En suma, siendo obligatorio para el particular comunicar el cambio de domicilio al órgano administrativo local a efectos de empadronamiento, la cuestión que origina el pronunciamiento del Tribunal Supremo objeto del presente comentario

(9) Volvemos a reiterar en este punto que, a pesar de la expresa dicción legal, no constituye ésta una declaración tributaria propiamente dicha, sino una comunicación de un dato de enorme trascendencia para la gestión de los tributos.

(10) Nos adherimos a la opinión manifestada por ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe, "El domicilio fiscal", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda, IEF, volumen I, Madrid, 1991, pág. 762; NAVARRO FAURE, Amparo, El domicilio tributario, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 176 y 177 y BAENA AGUILAR, Ángel, El domicilio tributario en Derecho español, ob. cit., pág. 147 y siguientes.

(11) Véase, en este sentido, nuestro trabajo sobre Las comunicaciones tributarias, ob. cit., págs. 80 y 81, así como la doctrina más reciente de algunos de nuestros Tribunales, destacando, al respecto, la STSJ de La Rioja de 6 de marzo de 2001 (JT 2001, 788), en cuyo FD 3º el mencionado Tribunal indica que "Resulta indudable que el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ante la Administración tributaria de la Hacienda foral de Navarra equivale a la preceptiva obligación de comunicación de cambio de residencia o domicilio fiscal impuesta tanto por el precepto del Convenio Económico anteriormente indicado, como por el artículo 45 de la Ley General Tributaria". En idéntico sentido, se había pronunciado este Tribunal en su anterior Sentencia de 27 de diciembre de 2000 (FD 2º).

(12) No se muestran partidarios de esta opción algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre ellos, el de Cataluña, al entender en su Sentencia de 13 de mayo de 1991 (GF, núm. 91, 1991) que no es una forma válida para comunicar el nuevo domicilio el consignar el mismo en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; postura que fue reiterada más tarde por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en su Sentencia de 7 de junio de 1995 (JT 1995, 751) y por el primer Tribunal citado en una Sentencia ulterior de 8 de junio de 1998 (JT 1998, 1174).

(13) Artículo 5 de la Resolución de 23 de octubre de 2002.

(14) Artículo 53 del Real Decreto 1690/1986, de 11 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las Entidades Locales.

se polariza en determinar los efectos que el cambio de domicilio en tal registro administrativo produce en el ámbito tributario, particularmente, en relación con la validez de posteriores notificaciones de liquidaciones tributarias municipales.

Con fecha 16 de marzo de 2000, el Juzgado Contencioso-Administrativo número 1 de Girona se pronuncia estimando el recurso contencioso-administrativo presentado por la recurrente que acreditaba haber realizado la comunicación del cambio de domicilio al Ayuntamiento afectado a efectos de empadronamiento y alegaba la falta de justificación de las notificaciones edictales de las liquidaciones del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica realizadas por el Ayuntamiento de Girona que, a su entender, podía haber conocido el nuevo domicilio del sujeto pasivo que previamente, si bien a otros efectos administrativos, le había sido comunicado.

La sentencia de instancia, motivó la interposición de un posterior recurso de casación en interés de ley que fue presentado por el órgano administrativo, en la medida en que dicho Ayuntamiento entendía que la solución adoptada en esta sentencia era errónea y consideraba que *"la declaración de cambio de domicilio en el Padrón de habitantes del año 1992 no modifica, por sí sola, ni rectifica automáticamente, el domicilio declarado expresamente a efectos fiscales, pues se trata de registros administrativos independientes y autónomos y la declaración de cambio de domicilio en el Padrón no es ni sustituye la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal"*⁽¹⁵⁾, siendo imposible, en su opinión, atender al cambio de domicilio comunicado por el sujeto pasivo a efectos de empadronamiento en el correspondiente municipio.

En este orden de ideas, y atendiendo a la pretensión formulada en su recurso, el Ayuntamiento de Girona postula la siguiente doctrina legal aplicable a casos semejantes al cuestionado en el presente recurso que, por su interés, pasamos a transcribir literalmente, al menos, en parte.

Sostiene la Administración recurrente que:

"3º El sujeto pasivo tiene el deber legal de presentar declaración tributaria expresa de cambio de domicilio poniendo en conocimiento de la Administración esa circunstancia.

4º El incumplimiento por el sujeto pasivo del deber legal de presentar declaración tributaria expresa de cambio de domicilio determina que tal cambio de domicilio no surta efectos ante la Administración tributaria.

5º El cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos (sea el padrón de habitantes u otro registro administrativo) o el cambio de domicilio declarado a los efectos de un tributo concreto, con ocasión de presentar declaración tributaria del mismo, no sustituye la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio".

En atención a las circunstancias del caso debatido y suscribiendo la solicitud formulada por el órgano administrativo afectado, el Tribunal Supremo declara como doctrina legal, en el FD 4º de su Sentencia de 9 de octubre de 2001 -que constituye el objeto principal de este comentario- la propuesta por la Administración local, si bien, reduciéndola al extremo especificado en el punto quinto anteriormente transcrito sin comprender la frase que figura en el mismo *"o el cambio de domicilio declarado a los efectos de un tributo concreto con ocasión de presentar declaración tributaria del mismo"*, puesto que, a su entender, *"la declaración expresa a que hace referencia el artículo 45 de la LGT tanto puede ser una declaración específica y singularizada al efecto como la contenida en una declaración-liquidación o autoliquidación realizada con motivo de un tributo municipal del que deba tener conocimiento el propio Ayuntamiento en el desarrollo de la gestión tributaria de aquél"*. Por consiguiente, el Tribunal Supremo considera, de acuerdo con la opinión sostenida por el Ayuntamiento, que *"el Padrón de habitantes y el registro a efectos tributarios de domicilios fiscales son registros administrativos independientes y no intercomunicados automáticamente, de modo que el cambio de domicilio efectuado por una persona en el Padrón de habitantes, por sí solo, no supone un cambio coetáneo y paralelo del domicilio fiscal, ni tampoco sustituye la declaración tributaria expresamente indicada en el mencionado artículo 45.2 de la LGT"*⁽¹⁶⁾.

En este punto de nuestro comentario, debemos afirmar que entendemos plenamente afortunada la aclaración del Tribunal, en sentido contrario a

(15) FD 3º de la STS de 9 de octubre de 2001.

(16) FD 4º de la STS de 9 de octubre de 2001.

lo postulado por el órgano administrativo municipal, en cuanto la comunicación del cambio de domicilio a efectos tributarios puede realizarse válidamente mediante la declaración tributaria correspondiente a cualquier tributo presentado ante dicho órgano administrativo.

No obstante lo anterior, creemos que el Tribunal Supremo debía haber ponderado, de alguna forma, el deber de declarar expresamente el cambio de domicilio que corresponde al sujeto pasivo con ciertos principios constitucionales que deberían guiar la actuación administrativa y, más concretamente, con el principio de coordinación administrativa⁽¹⁷⁾ que, a tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional, "persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones o reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían respectivamente, la realidad misma del sistema" ⁽¹⁸⁾.

Desde nuestro punto de vista, el principio de coordinación administrativa rige la organización de la Administración pública y debe ser observado en su actuación para evitar contradicciones entre los órganos administrativos que conviertan en ineficaz la actuación realizada y reviertan en un retraso en la consecución de los objetivos fijados. Una Administración coordinada gana en celeridad y eficacia, evita contradicciones y dirime conflictos. De manera que, teniendo en cuenta que la recurrente había comunicado de forma adecuada el cambio de su domicilio habitual al Ayuntamiento de Girona -

si bien a efectos de empadronamiento⁽¹⁹⁾ - y que se encuentra ante una < sola y única Administración >, ésta última podría haber considerado dicho domicilio como domicilio fiscal del sujeto pasivo en aras a garantizar determinados principios constitucionales ya aludidos, tales como el de eficacia administrativa y coordinación⁽²⁰⁾.

Esta última afirmación nos embarca de nuevo en la duda suscitada por la necesidad de dilucidar si, a tenor de la regulación vigente de la comunicación del cambio de domicilio, y en aras a garantizar los principios constitucionales anteriormente indicados, la Administración tributaria estaría obligada a rectificar el domicilio fiscal del sujeto pasivo que ha incumplido su deber de comunicación tributaria, cuando tenga conocimiento del mismo por alguna otra vía.

3. EL PODER-DEBER DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE RECTIFICAR EL DOMICILIO DEL SUJETO PASIVO.

El artículo 45.2 de la LGT finaliza afirmando que "*la Administración podrá rectificar el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente*", de manera que ésta no se encuentra vinculada por el domicilio notificado por el sujeto pasivo, estando habilitada para comprobar la veracidad del mismo⁽²¹⁾.

Tanto es así que la recurrente de instancia alude, en el recurso que da pie a la Sentencia hoy comentada, a los principios de coordinación y eficacia

(17) Dicho principio aparece formulado en el artículo 103 de la CE y en el artículo 3 de la LRJPAC.

(18) FJ 2º de la STC 32/1983, de 28 de abril.

(19) Véase como la profesora NAVARRO FAURE, Amparo, ya anunció años atrás que "con respecto a las personas físicas, la inscripción en el Padrón Municipal puede ser prueba del cambio de domicilio fiscal", El domicilio tributario, ob. cit., pág. 176. Asimismo, en diversas Sentencias de la Audiencia Nacional se apunta que "la inscripción como vecino en el Padrón Municipal conlleva, en principio, una suerte de presunción < iuris tantum > de residencia que, a su vez, sería equiparable a la exigencia legal del domicilio, con arreglo al artículo 40 del Código Civil y de domicilio tributario, según el artículo 45.1 a) de la Ley General Tributaria" (SSAN de 20 de enero de 2000, JT núm. 2, 3 y 4 de 2000).

(20) Nos separamos, en este punto, de la argumentación sostenida por el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de mayo de 2001 cuando, respecto a una situación similar a la debatida en el presente comentario, arguye que "No se han infringido, por tanto, los principios de personalidad jurídica única de la Administración y coordinación entre sus órganos operativos, pues tal alegación de la recurrente sólo se funda en el hecho de que la misma, con anterioridad al procedimiento de autos, había dado lugar a la tramitación de un expediente administrativo, ante el propio Ayuntamiento, con ocasión de la concesión de una licencia de obras mayores, en el que los escritos que se remitieron al Centro fueron realizados al mismo domicilio que manifiesta como suyo en la actualidad... Tales principios no resultan procedentes en el presente caso de autos, porque la entidad recurrente imputa a la Corporación la existencia de una descoordinación interna entre sus órganos por no haber tenido en cuenta informaciones acerca del domicilio de una sociedad mercantil en un expediente administrativo tramitado 10 años atrás (1976); y porque se está, aquí y ahora, ante un expediente tributario regulado por una normativa especial en relación con el domicilio a efectos notificadores. Y no hay descoordinación porque el Ayuntamiento en la práctica de las notificaciones efectuadas en el expediente incoado con motivo de la Tasa de Equivalencia, se ajustó a la legalidad aplicable al realizarlas en el domicilio del Centro que figuraba en el último y entonces vigente Padrón Fiscal de la Contribución Territorial Urbana de 1984" (FD 3º).

(21) Véase, en este sentido, las SSAN de 20 de enero de 2000 citadas en la nota a pie núm. 19.

administrativa -mencionados por nosotros en el epígrafe anterior- para fundamentar su pretensión de que la Administración tributaria podría, con una mínima diligencia, haber conocido el nuevo domicilio del particular, a pesar de su incumplimiento. Y ello, principalmente, porque más tarde, a raíz de una comprobación masiva de contribuyentes cuyo domicilio era desconocido, el Ayuntamiento de Girona rectificó su domicilio fiscal.

No obstante, la Corporación local instigadora del presente recurso de casación, manifiesta que "la Administración, puede, aunque no tiene obligación legal alguna, de rectificar el domicilio del sujeto pasivo mediante la comprobación pertinente", siendo ésta, asimismo, la opinión expresada por el propio Tribunal Supremo, en sentido contrario a la tendencia doctrinal que había inspirado, en los últimos tiempos, un buen número de pronunciamientos jurisprudenciales de nuestros Tribunales Superiores de Justicia.

Al hilo de sus argumentaciones para determinar la validez de la comunicación del cambio de domicilio en el Padrón Municipal en relación con posteriores notificaciones tributarias, el Tribunal Supremo llega a afirmar que "Es factible, sin embargo, que la Administración rectifique el domicilio tributario de los contribuyentes mediante la comprobación pertinente *"ex artículo 45.2 fine"*, incluso contrastando los domicilios fiscales de los sujetos pasivos a los que no se ha podido practicar las notificaciones liquidatorias con los que consten circunstancialmente decla-

rados a efectos del Padrón de habitantes, pero, en todo caso, debe resaltarse que el Padrón de habitantes y el Registro a efectos tributarios de domicilios fiscales son registros administrativos independientes y no intercomunicados automáticamente, de modo que el cambio de domicilio efectuado por una persona en el Padrón de habitantes, por sí solo, no supone un cambio coetáneo y paralelo del domicilio fiscal, ni tampoco sustituye a la declaración tributaria expresa indicada en el mencionado artículo 45.2 de la LGT". Y lo que es más evidente, en su opinión, "la Administración puede rectificar el domicilio fiscal o fijarlo primariamente previa la pertinente comprobación, pero no tiene, en principio, ningún deber u obligación de hacerlo, de entrada, ya que dicha carga recae normativamente sobre el sujeto pasivo..."⁽²²⁾

Por nuestra parte, creemos, siguiendo, no sólo a la doctrina científica más autorizada⁽²³⁾, sino también los pronunciamientos de la mayoría de nuestros Tribunales Superiores de Justicia⁽²⁴⁾, que esta comprobación a la que alude el artículo 45.2 de la LGT constituye un poder-deber de obligado cumplimiento por parte de la Administración, es decir, una verdadera función que debe ser ejercitada por ésta. La Administración tributaria debería actuar, aún cuando el sujeto pasivo no haya comunicado el nuevo domicilio, comprobando y rectificando el mismo de oficio, sin perjuicio de la posible infracción que corresponda a aquél como consecuencia del incumplimiento de su deber tributario⁽²⁵⁾.

(22) FD 4º de la STS de 9 de octubre de 2001. En idéntico sentido se había pronunciado ya este mismo Tribunal afirmando que "carece de predicamento la imputación de falta de diligencia al Ayuntamiento cuando la realidad es que ante la omisión negligente del sujeto pasivo del cumplimiento de la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal y/o social, nuestro ordenamiento jurídico no ordena que tal omisión deba ser suplida por la Administración". Así pues, "si la Administración cumple con todos sus deberes de notificación, el interesado se tiene o se debe tener por bien notificado; y es que, si el sujeto pasivo debe efectuar la mencionada comunicación prevista en el artículo 45.2 de la LGT, parece obvio, concluir que el supuesto de <domicilio ignorado>, que obliga a la fijación de Edictos en el procedimiento administrativo no se da, en puridad, en el Derecho tributario, pues el <domicilio fiscal> debe ser siempre <conocido>". El citado artículo 45.2 es una norma de protección de la Administración financiera, dirigida a procurar una gestión tributaria ágil, dispensando a la Administración la búsqueda del domicilio fiscal real del interesado y haciendo recaer la falta de diligencia sobre el interesado que la cometió" (FD 3º de la STS de 28 de mayo de 2001).

(23) Véase, NAVARRO FAURE, Amparo, El domicilio tributario, ob. cit., pág. 144 y ALIAGA AGULLÓ, Eva, Notificaciones en Derecho tributario, ob. cit., pág. 62 y siguientes. Asimismo, BAENA AGUILAR, Ángel, dispone que "si dicha omisión (la falta de notificación del cambio de domicilio) constituye una infracción de gran trascendencia para la gestión tributaria, ello es así porque obliga a la Administración a realizar una cuidadosa actividad instructora, que disminuye su efectividad, pero que es necesaria para aplicar el sistema tributario conforme a la Constitución", afirmando, en algún otro lugar de su trabajo que "en la norma contenida en el artículo 45.2 de la LGT hay una llamada implícita a la potestad comprobadora de la Administración que no puede ser ignorada". El domicilio tributario en Derecho español, ob. cit., págs. 170 y 202. Más recientemente, MORILLO MÉNDEZ, Antonio, indica que "Para el caso de que no hubiera cumplido la carga de comunicación (se entiende el sujeto pasivo), corresponde a la Administración una actividad de investigación, deduciendo el mismo del que figure en la última o últimas declaraciones presentadas, en documentos censales, en declaraciones de terceros, etc...", "Los conceptos funcionales de domicilio y residencia y sus consecuencias en los procedimientos tributarios", Monografías CaT, núm. 14, 2002, pág. 12.

(24) Téngase en cuenta, entre otras, las SSTSJ de Cataluña de 5 de julio de 1993 (JT 1993, 1044) y de 16 de febrero de 1999 (JT núm. 5, 1999); la STSJ de Galicia de 11 de mayo de 1994 (JT 1994, 643); la STSJ de Madrid de 6 de julio de 1995 (JT 1995, 924); las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de julio de 1995 (JT 1995, 919) y de 14 de abril de 2000 (JT 2000, 1312) y la STSJ de Navarra de 2 de junio de 1997 (JT 1997, 204).

(25) MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda, Las comunicaciones tributarias, ob. cit., págs. 84 y 85.

Como ya ha afirmado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña⁽²⁶⁾, en garantía de la protección del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que prohíbe la indefensión del interesado reconocido en el artículo 24.1 de nuestra Constitución⁽²⁷⁾, "los actos de comunicación no deben interpretarse con excesivo formalismo sino de acuerdo con su finalidad, procurando que lleguen a conocimiento de los afectados". De modo que, "la falta de comunicación del nuevo domicilio por parte del contribuyente a la Administración municipal permite dar por buenas las notificaciones intentadas en el último domicilio conocido. Pero ante repetidos intentos fallidos de notificación la Administración tributaria viene obligada a utilizar un mínimo de diligencia para averiguar el verdadero domicilio del contribuyente; diligencia que actualmente viene facilitada por la informatización de las bases de datos".

Es cierto que, en el caso debatido ante el Tribunal Supremo, la comunicación del cambio de domicilio a efectos de empadronamiento viene acompañada, posteriormente, por la presentación de una autoliquidación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en la que la recurrente de instancia declaró como domicilio el anteriormente sustentado, cosa que motivó que el Ayuntamiento diera por válido este último (que, en realidad, constituía su antiguo domicilio) sobre el declarado en el Padrón de habitantes. Pero también lo es, como argumentó la recurrente en un primer momento, que el Ayuntamiento había estado efectuando rectificaciones de domicilios fiscales sobre la base de los datos contenidos en el Padrón y que, de hecho, posteriormente, el domicilio fiscal de la misma es modificado a raíz de la comprobación masiva realizada, de manera que, estando ante una sola y única Administración local y, en aras al principio de coordinación administrativa que hemos citado en varias ocasiones a lo largo del presente comentario, este Ayuntamiento podía haber conocido, con un mínima diligencia, el nuevo domicilio de la recurrente.

4. CONCLUSIONES.

Llegados a este punto, y analizadas las diversas posiciones sostenidas en el presente caso por la

recurrente de instancia, el Ayuntamiento interesado y el propio Tribunal Supremo, queremos formular, a modo de conclusión, las siguientes consideraciones:

En primer lugar, la comunicación del cambio de domicilio fiscal por parte del sujeto pasivo constituye, sin duda, un deber tributario de obligado cumplimiento a tenor del artículo 45.2 de la LGT.

En segundo lugar, y pese a la anterior afirmación, la deficiente regulación de dicha comunicación tributaria en la vigente Ley General Tributaria nos permite afirmar, siguiendo, en este punto, las argumentaciones defendidas por nuestro Tribunal Supremo, que no cabe sostener, a estos efectos, un formalismo absoluto, de manera que la presentación de dicha comunicación debe considerarse válida, en la medida en que el cambio de domicilio se ponga en conocimiento de la Administración mediante la declaración correspondiente a un determinado tributo (particularmente, la comunicación del cambio de domicilio fiscal se viene realizando de forma habitual mediante una mención expresa en la declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en la solicitud de devolución, en el supuesto de contribuyentes no obligados a declarar en el Impuesto).

En tercer lugar, profundizando en esta tendencia antiformalista anunciada veladamente por el Tribunal Supremo, creemos que la comunicación del cambio de domicilio a otros efectos administrativos (y en concreto, como ocurre en el caso en cuestión, a efectos del Padrón Municipal) debería sustituir, de alguna forma, la declaración expresa del mismo, y ello, atendiendo, a nuestro parecer, a determinados principios constitucionales que deberían ser garantizados, en todo caso, por la Administración, tales como el de eficacia y coordinación administrativa.

Por último, sostenemos, en consecuencia, que el Ayuntamiento implicado en el asunto debatido ante nuestro Tribunal Supremo podría, mediante la correspondiente función de comprobación tributaria y con una mínima diligencia, haber conocido el nuevo domicilio de la recurrente, ya que éste le había sido comunicado a otros efectos.

(26) FD 3º de la STSJ de Cataluña de 16 de febrero de 1999.

(27) Véase, en este punto, la opinión de BAENA AGUILAR, Ángel, El domicilio tributario en Derecho español, ob. cit., pág. 180 y siguientes