



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 1 2 5 / 2 0 1 8

(Sección 1ª)

La Laguna, a 3 de abril de 2018.

Dictamen solicitado por la Sra. Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Arona en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, instada el 4 de agosto de 2015 por (...) y (...), de la segunda Diligencia de embargo por impago de la liquidación n.º 10853508 [Contribuyente: (...)] del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) (EXP. 74/2018 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por la Sra. Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Arona, es la Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, instada el 4 de agosto de 2015 por (...) y (...), de la segunda Diligencia de embargo por impago de la liquidación nº 10853508 del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).

2. La legitimación de la Sra. Teniente de Alcalde -por delegación del Alcalde- para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y c) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto citado con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como con el 102.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), aplicable en virtud de su disposición transitoria tercera, b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), ya que el presente procedimiento de revisión de oficio se inició originariamente antes de la entrada en vigor de la misma.

* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

De conformidad con lo previsto en esos preceptos, y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida.

Como se verá, la revisión instada se fundamenta en la causa prevista en el apartado e) del art. 217.1 LGT, al entender los interesados que los actos cuya revisión insta se han dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, produciéndoles indefensión.

3. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año -plazo ya superado- desde que se presentó la solicitud por la interesada, según preceptúa el art. 217.6 de la LGT. No obstante, en virtud del art. 42.1, en relación con el 43.3, b), ambos de la LRJAP-PAC, aun fuera de plazo la Administración está obligada a resolver expresamente.

II

1. De la documentación obrante en el expediente remitido a este Consejo resulta que las cuestiones de hecho relevantes para dilucidar el fondo del asunto son las siguientes:

- El 21 de abril de 2005 se otorga la escritura ante el Notario (...), nº de protocolo 1103, por la que se eleva a público el documento privado de compraventa pactado entre (...) y (...) (de una parte) y (...), de fecha 10 de agosto de 2004, por el que se permutaba el terreno con Referencia catastral (...), sito en (...), Los Cristianos. La existencia de la escritura fue comunicada al Ayuntamiento por el Notario otorgante. Se valora la operación en la cantidad de 265.600 €.

- Mediante escrito de fecha 29 de octubre de 2007, se requiere a (...) para que se persone en el Ayuntamiento y cumplimente el deber de presentación de la declaración-autoliquidación del IIVTNU. Consta notificado dicho requerimiento en fecha 16 de noviembre de 2007. En fecha 29-10-15, el Ayuntamiento de Arona también requiere la presentación de la citada copia de la escritura pública a la entidad (...) como adquirente del bien inmueble referido. En respuesta a dicho requerimiento, con fecha 22 de noviembre de 2007 la mercantil (...). aporta al Ayuntamiento la escritura pública solicitada.

- Como consecuencia de esta transmisión se practica la liquidación nº 10853508 a (...), como transmitente y, en consecuencia, obligado tributario del IIVTNU. La liquidación incluía el recargo previsto en el art. 11 de la Ordenanza Fiscal Municipal

nº 01, reguladora del IIVTNU, por la omisión de la presentación de la declaración-autoliquidación en plazo.

- La notificación de la liquidación tributaria consta recibida el día 2 de enero de 2008 por (...), hijo del obligado tributario.

- Transcurrido el plazo de ingreso voluntario de la liquidación y no constando la presentación de reclamación o recurso alguno, y en virtud de lo previsto en el art. 167.2 LGT, se dicta providencia de inicio del procedimiento de apremio con la finalidad de lograr el abono de la liquidación tributaria. La providencia de apremio se notifica a (...) el día 10 de septiembre de 2009.

- Transcurrido el plazo concedido en la providencia de apremio para el ingreso voluntario de la deuda y, no habiéndose interpuesto recurso alguno tampoco contra la providencia de apremio ni tampoco satisfecha la deuda tributaria, se continúa el procedimiento con la aprobación por Resolución nº 5569 de 05-10-12, de la Diligencia de embargo.

- Consta notificada la Diligencia de embargo también a (...) [hijo de (...)] el día 22-10-12.

- No habiéndose interpuesto recurso alguno contra la anterior Diligencia de embargo, y no constando el crédito satisfecho, mediante Resolución núm. 583, de 28-01-15, se aprueba nueva Diligencia de embargo. Intentada la notificación a (...) (obligado tributario), la misma fue recibida, también, por su hijo, (...), con fecha 14-02-15.

- Con fecha 04-08-15, transcurridos más de 5 meses desde la notificación de la segunda Diligencia de embargo, tiene entrada en el Ayuntamiento la solicitud de (...), y (...), en nombre propio y como herederos de (...) (madre de los interesados), de revisión de oficio para la declaración de nulidad contra la liquidación practicada, basándose, resumidamente, en:

a) Nunca les fue reclamada a ambos herederos ninguna deuda que se hubiera generado por la transmisión contenida en la escritura pública de fecha 21 de abril de 2005, por lo cual entendieron que los impuestos correspondientes habían sido satisfechos. Al haber intervenido como permutantes de la parcela, junto a su padre, también se les tenía que haber notificado la liquidación del IIVTNU.

El Ayuntamiento de Arona considera como único transmitente a (...), y no a los hermanos (...), quienes nunca tuvieron conocimiento de la liquidación del IIVTNU, y,

por lo tanto, nunca pudieron impugnarla, provocándoles el Ayuntamiento indefensión.

b) Se ha incurrido en una omisión absoluta de las normas procedimentales, dando lugar a la nulidad de pleno derecho de los actos de liquidación del IIVTNU, según lo establecido en el art. 217.1.e) LGT.

- Elevada la Propuesta de Resolución de la Tesorería Municipal, en fecha 03-09-15, se dicta la Resolución nº 6208, de la Teniente de Alcalde del Área de Gobierno de Hacienda y Promoción Económica, por la que se desestimó la solicitud presentada, resolviéndose «Confirmar la diligencia de embargo dictada mediante resolución 583/2015 de 26 de enero de 2015 de la deuda notificada con el número de recibo 10853508 por el concepto de impuesto sobre (...) y desestimar el recurso de reposición planteado (...), motivándose la presente resolución en que las alegaciones presentadas por el sujeto pasivo no son motivos de oposición (contra la) diligencia de embargo de acuerdo con el art. 170.3 de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria (...)».

- En fecha 11-09-15, se notificó la Resolución referida.

- Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la Resolución nº 6208, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 3, de Santa Cruz de Tenerife, dicta la Sentencia nº 000242/2016, en fecha 29-07-16, en la que se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto, anulando el acto administrativo impugnado (la Resolución nº 6208, de 03-09-15) y se ordena retrotraer las actuaciones a fin de que se proceda por la Administración demandada a dar curso al procedimiento correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 217 LGT en relación al escrito presentado por los recurrentes ante ésta en fecha 29-07-15.

- Tomado conocimiento de la Sentencia referida, y cumpliendo lo ordenado en la misma, en fecha 21-11-16, se dicta la Resolución de la Teniente de Alcalde del Área de Gobierno de Hacienda y Seguridad Integral, por la que se inadmite a trámite la acción de nulidad instada por los interesados. Contra dicha Resolución se presenta recurso Contencioso-Administrativo, respecto del cual recae la Sentencia nº 000191/2017, de fecha 13-09-17, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 1, en la que se estima el recurso interpuesto, se declara la nulidad de la resolución impugnada, y se reconoce el derecho de los interesados a que la Administración admita a trámite la acción de nulidad, y, tras los trámites procedimentales procedentes, dicte una resolución en cuanto al fondo de la cuestión planteada.

2. Retrotraído el procedimiento, el 20-11-17 se dicta la Resolución nº 8306/2017, de la Tte. de Alcalde del Área de Hacienda y Seguridad Integral, en la que dispone, de acuerdo con la Sentencia referida, la concesión de un plazo de audiencia de 15 días a los recurrentes, respecto de la acción para declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación del IIVTNU nº 10853508.

3. El 20-12-17 los interesados presentan escrito de alegaciones, en el que manifiestan lo siguiente «(...) evitando reiteraciones respecto de la argumentación ya puesta de manifiesto en el presente procedimiento, la cual suscribimos íntegramente»:

a) Los interesados intervinieron en nombre y derecho propio en el otorgamiento de la escritura pública de fecha 21 de abril de 2005 (nº de protocolo 1103), por lo que son sujetos pasivos del IIVTNU, al haber aprobado, ratificado y elevado a pública la permuta suscrita por su madre (fallecida) antes de la liquidación practicada por el Ayuntamiento.

Los recurrentes, como herederos de (...), le suceden en todos sus derechos y obligaciones, asumiendo la posición deudora de la fallecida, con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria, por lo que el Ayuntamiento debió notificarles la misma.

b) El Ayuntamiento es conocedor del fallecimiento de uno de los cónyuges, y le consta en el expediente quiénes han sido declarados sus herederos.

c) Los recurrentes no tenían conocimiento de la liquidación, a pesar de que la notificación de la misma, dirigida a (...), fuera recibida por uno de ellos.

Finaliza el escrito solicitando se formule propuesta de resolución y se solicite Dictamen del Consejo Consultivo de Canarias.

4. Finalmente, la Propuesta de Resolución entiende que procede desestimar la solicitud de nulidad de pleno de derecho instada por la interesada, al no concurrir ninguna de las causas de nulidad del art. 217.1,e) LGT alegadas por los interesados.

III

1. Ha de advertirse en primer lugar, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que

adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 430/2017, de 14 de noviembre, 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, entre los más recientes, que reiteran anteriores pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

La declaración de nulidad ha de analizarse, pues, partiendo de este carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

2. También este Consejo ha venido entendiendo (ver los DCC 372/2017 y 413/2014) que:

«En lo que se refiere a la segunda causa de nulidad alegada, este Consejo Consultivo, como por ejemplo se hace en el reciente Dictamen 274/2014, de 22 de julio, ha considerado que la causa de nulidad alegada [art 62.1.e) LRJAP-PAC], en virtud de la cual la Ley considera nulos de pleno derecho todos los casos en que falten los trámites esenciales que se establezcan para dictar los actos administrativos de que se trate, supone que “(...) los defectos formales necesarios para aplicar la nulidad ex art. 62.1.e) LRJAP-PAC deben ser de tal magnitud que pueda entenderse que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando con la omisión de alguno de sus trámites y resultando necesario ponderar en cada caso la esencialidad del trámite o trámites omitidos y las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido. De tal forma que la omisión de requisitos formales, incluso del esencial representado por el trámite de audiencia, sólo producirá el radical efecto de anular las actuaciones cuando haya ocasionado la efectiva indefensión del interesado”».

3. En el caso que nos ocupa, aducen los interesados que, al no haberseles considerado como obligados tributarios y no ser parte en los procedimientos ni notificárseles ningún acto derivado de la liquidación del IIVTNU, pese a que el Ayuntamiento de Arona sabía tanto que, por el fallecimiento de su madre, ellos eran sus herederos, como que actuaron en nombre propio en la elevación a pública de la permuta de los terrenos a que dio lugar tal liquidación, todos los actos de la misma

referidos a ellos se han dictado incurriendo en la causa de nulidad el art. 217.1,e) LGT, esto es, que respecto a ellos fueron dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, produciéndoles indefensión.

Por el contrario, razona la Propuesta de Resolución que ni intervinieron en el negocio jurídico del que trae causa la deuda tributaria, por lo que no son deudores tributarios, ni, aun reconociendo que lo hubieren sido, al proclamarse la solidaridad entre los deudores tributarios según la LGT bastaba con notificarles dichos actos a uno de los deudores a uno de ellos (y así se hizo, al padre de los solicitantes de la revisión de oficio), por lo que no concurre tal causa de nulidad.

Por tanto, la cuestión a dilucidar es si, en el momento de producirse el hecho causante de la liquidación del IIVTNU los interesados tenían la consideración de deudores tributarios y debían ser objeto de las notificaciones.

De la conjunción de los art. 35.7 LGT y arts. 106 y 109 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo -TRLHL-) se desprende que los obligados tributarios en el IIVTNU son los transmitentes del inmueble en cuyo momento se devenga el impuesto.

4. Según el Código Civil, la entrega o tradición es el medio jurídico de transmitir al comprador, la propiedad de la cosa o derecho real sobre ella (arts. 609 y 1095) y que en todo lo que no se halle especialmente determinado en este título, la permuta se regirá por las disposiciones concernientes a la venta (art. 1.541).

Con la entrega de la cosa la posesión pasa del transmitente al adquirente, esto es, el comprador cuando toma posesión del bien adquiere su propiedad, según prescribe el primer párrafo del art. 1.462 del Código Civil: se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y en posesión del comprador.

La obligación de entrega y saneamiento la establece el art. 1.461 CC cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario, mientras que fuera de esos casos, la entrega de los bienes muebles se efectuará por la entrega de las llaves del lugar o sitio donde se hallan almacenados o guardados, y por el solo acuerdo o conformidad de los contratantes, si la cosa vendida no puede trasladarse a poder del comprador en el instante de la venta.

En el presente caso, la permuta del solar se formalizó en documento privado por los padres de los interesados, cediendo el solar a la empresa adquirente el día 10 de agosto de 2004, cuando su madre aún estaba viva.

Para saber si efectivamente en ese momento se produjo la transmisión del bien inmueble por entrega de la cosa y, por tanto, si se produjo el hecho imponible del impuesto (la transmisión del inmueble, arts. 106 y 109 TRLHL), hemos de averiguar si, conforme a los preceptos del Código Civil reseñados, hubo acuerdo o conformidad de los contratantes o, por el contrario, al no haber esa conformidad, tal posesión se ha de entender realizada, como afirman los interesados, cuando la permuta se eleva a escritura pública, el 21 de abril de 2005, cuando su madre ya está fallecida (el óbito se produjo el día 18 de enero de 2005) y, por tanto, ellos han de ser considerados deudores tributarios.

Del tenor literal de la escritura pública, por el que las partes se limitan a aprobar, ratificar y elevar el documento privado de permuta, se desprende sin gran dificultad que la transmisión de la cosa se produjo en virtud del contrato privado pues en aquella se utilizan expresiones tales como «que mediante documento privado suscrito (...) el día 10 de agosto, (las partes) suscribieron un contrato privado de permuta, por el que los consortes citados cedieron (...) un solar (...)». O que «El solar se permutó libre de toda carga (...)». Ello es prueba fehaciente de que fue voluntad de las partes la transmisión de la cosa en el momento de formalizar la permuta en documento privado.

En ese momento, por tanto, no eran los solicitantes de la revisión de oficio deudores tributarios porque el bien no había pasado a su propiedad al no haber fallecido su madre.

5. A lo anterior no se puede oponer el art. 1.227 del Código Civil, que dispone que «La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio», ya que, no solo el art. 17.5 LGT establece que «Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas», entre los cuales se encuentra precisamente el hecho imponible (transmisión del inmueble en el IIVTNU, como hemos visto), sino que ese art. 1.227 CC ha sido interpretado por la reciente jurisprudencia del TS como sigue: «(...) la preeminencia absoluta que se

otorgaba por la Administración como medio de prueba a la escritura pública sobre otras pruebas aportadas, no se correspondía con la normativa establecida, ya que el devengo del Impuesto se produce en el momento de entrega del inmueble, siendo cosa muy distinta que el contribuyente no pueda acreditar la realidad de la fecha consignada en el documento privado y no concurren las circunstancias que contempla el artículo 1227 del Código Civil, en cuyo caso debe estarse a la fecha de la escritura pública» (STS 5860/2010, de 3 de noviembre -Sección Segunda de la Sala Tercera-).

Pero en este caso, no solo es posible acreditar la realidad de la fecha consignada en el documento privado, precisamente porque así consta en el documento público, sino porque el art. 17.5 LGT, insistimos, prohíbe que los elementos de la obligación tributaria puedan ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, entre los cuales se encuentra precisamente el hecho imponible y el momento del devengo del IIVTNU. Ese precepto impide que ese momento de la transmisión del inmueble pueda quedar al albur de cuándo se eleva a público el contrato privado de permuta, que en este caso transmitió el solar y, por ende, fue cuando se produjo efectivamente el hecho imponible del impuesto, momento en el que, como se ha constatado anteriormente, los interesados no eran propietarios del solar y, por tanto, tampoco sujetos pasivos del impuesto.

De lo anterior se deduce, pues, que, al no ser obligados tributarios los interesados, la liquidación del IIVTNU y actos posteriores (Diligencias de apremio y embargo) han sido notificados correctamente, según consta en el expediente, pues, tal como dispone el art. 35.7 LGT (apartado 6 en el momento de producirse el hecho imponible) «la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa».

6. Por su parte, en los casos en los que se es propietario en virtud del régimen matrimonial de gananciales, deviene pacífica la doctrina jurisprudencia, desde la STS de 21 de febrero de 2003, que viene a ratificar que no es preceptiva la notificación individualizada a cada uno de los titulares de la obligación tributaria, debiendo tener por válidamente practicadas las comunicaciones a uno solo de los miembros de la unión matrimonial de acuerdo con el siguiente razonamiento: «esta Sala tiene declarado que basta con la notificación realizada a uno solo de los integrantes de una

comunidad de bienes "pro indiviso" -Sentencia de 30 de abril de 1997- y que la práctica de liquidaciones separadas, adecuadas a la efectiva participación de los transmitentes en el negocio adquisitivo, hubiera requerido la oportuna solicitud de los interesados -Sentencias de 27 de mayo de 1996 y de 19 de abril de 1997-, no producida en el caso de autos».

De todo lo expuesto resulta, pues, que la notificación de la liquidación complementaria practicada en el domicilio conyugal, en relación con la transmisión de un bien integrado en la comunidad de los esposos, ha de surtir efectos no solo respecto del destinatario directo del envío, sino que ha de entenderse notificación válida también en relación con su cónyuge (y, por lo que a continuación se dirá, también con sus herederos), por lo que se ha de concluir que ninguna tacha de ilegalidad se detecta en las notificaciones.

7. A mayor abundamiento, y aun en el caso de que se considerara que los interesados, por ser herederos, debieron ser en algún momento notificados por los actos de liquidación del impuesto (lo que no sería una causa de nulidad, sino, si acaso, de mera anulabilidad) la referida sentencia añade que: «(...) tampoco existía obligación municipal de notificación de las liquidaciones a los herederos del cónyuge fallecido después de la transmisión generadora de aquéllas, si no se había comunicado esta circunstancia al Ayuntamiento de la imposición, ni éste podría, sin ese previo y justificado conocimiento, averiguar quiénes eran tales herederos y, menos aún, cual la participación de cada uno en la herencia e incluso los posibles cambios o concreciones de titularidad que las operaciones subsiguientes a la delación de aquélla hubieran podido ocurrir. En el Impuesto de que aquí se trata, los sujetos pasivos son los transmitentes -como en el caso que nos ocupa-. Por consiguiente, el Ayuntamiento cumple con girar la liquidación a quienes, al efectuarse la transmisión, aparezcan como tales, o, en caso de transmisión de bienes sujetos con carácter ganancial, como aquí ocurre, con girarla a uno solo de los cónyuges transmitentes». La falta de notificación, pues, no es causa de nulidad porque en el expediente está acreditado el hecho de que uno de los interesados recibió las notificaciones giradas a su padre, por lo que es evidente que las conocía y si las conocía no puede alegar indefensión.

Además, los interesados siguen siendo deudores solidarios, tanto como herederos de su madre con respecto a su padre, como entre ellos, por lo que notificado cualquiera de ellos, ha de entenderse que lo están todos, tal como resuelve la sentencia anteriormente referida.

8. Lo expuesto descarta la concurrencia de las causas de nulidad esgrimidas por los interesados para instar la nulidad de los actos de liquidación y posteriores del IIVTNU (la falta total y absoluta de procedimiento en la medida en que siendo sujetos pasivos del impuesto no fueron notificados de tales actos, lo que les causó indefensión).

En definitiva, descartado que los interesados fueran los transmitentes del solar y, en consecuencia, deudores tributaros del IIVTNU, se ha de coincidir con la Propuesta de Resolución en que, por no concurrir causa de nulidad de las previstas en el art. 217.1 LGT, se ha de desestimar la revisión de los actos de liquidación -y posteriores- del IIVTNU instada por los interesados.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que desestima declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación nº 10853508 del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), es conforme a Derecho. Procede, en consecuencia, emitir dictamen desfavorable a la revisión de oficio instada.