

Expediente: 36/2013

Objeto: Recurso extraordinario de revisión contra las liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

Dictamen: 33/2013, 9 de septiembre de 2013

DICTAMEN

En Pamplona, a 9 de septiembre de 2013,

el Consejo de Navarra, integrado por don José Antonio Razquin Lizarraga, Presidente accidental; doña María Asunción Erice Echegaray, Consejera-Secretaria; y los Consejeros doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don Alfredo Irujo Andueza y don José Iruretagoyena Aldaz,

siendo ponente doña M^a Ángeles Egusquiza Balmaseda,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1^a. Solicitud y tramitación de la consulta

El día 4 de julio de 2013 tuvo entrada en este Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.1, en relación con el artículo 16.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, recaba la emisión de dictamen preceptivo de este Consejo sobre el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don... en representación de... (en adelante, ...) contra las resoluciones del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Ansoáin, de fecha 15 de septiembre de 2011, de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) por las transmisiones de las viviendas sitas en la calle... números... y....

A la petición de dictamen se acompaña el expediente administrativo instruido para resolver el recurso de revisión interpuesto, en el que consta el escrito de interposición y sus anexos, el escrito de admisión a trámite del

Ayuntamiento de Ansoáin de este recurso y la propuesta de resolución formulada por el Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Ansoáin, además de las actuaciones administrativas de las que dimana el recurso extraordinario de revisión.

El Consejo de Navarra, en uso de la facultad que le otorga el artículo 22 de la LFCN, adoptó el acuerdo de prorrogar el plazo para emitir este dictamen, en la sesión celebrada el día 30 julio de 2013.

I.2ª. Antecedentes de hecho

Del expediente remitido a este Consejo se deducen los siguientes antecedentes con relevancia para la emisión del presente dictamen:

1. El Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Ansoáin, con fecha 15 de septiembre de 2011, aprobó las resoluciones de liquidación del IIVTNU de las viviendas transmitidas por... sitas en la Calle... número... (1º B; 2º B; 3º A y B; 5º A) y número... (1º A, B y C; 2º A y C; 3º A y B; 4º A, B y C; 5º C; y 6º A y B) (Expedientes IVT números ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ...).

2. Las citadas resoluciones fueron notificadas a los compradores de las viviendas de la Calle... número... (1º B; 2º B; 3º A y B; 5º A) y número... (1º A, B y C; 2º A y C; 3º A y B; 4º A, B y C; 5º C; y 6º A y B), habiéndose reseñado en el apartado de “datos de otros intervinientes” de esas liquidaciones que el transmitente de todas ellas era ...

3. En fecha que no se reseña, los adquirentes de las citadas viviendas presentaron en el orden civil demanda judicial de reclamación de cantidad contra..., solicitando que este transmitente les abonara las cantidades que habían satisfecho en concepto de liquidación del IIVTNU.

4. Con fecha 23 de abril de 2013,... interpuso recurso extraordinario de revisión contra las reseñadas resoluciones de liquidación del IIVTNU ante el Ayuntamiento de Ansoáin, solicitando que se declarara su nulidad y que se practicara una liquidación en la que la base imponible fuera el incremento del valor correspondiente al periodo de tiempo transcurrido desde la fecha de

compra hasta la venta del inmueble, en los términos que reseñaba en su escrito. Las razones que aduce se concretan sustancialmente en los motivos siguientes.

En primer lugar, la vulneración de su derecho constitucional de defensa, previsto en el artículo 24 Constitución Española (en adelante, CE), e incumplimiento del Ayuntamiento de Ansoáin de la obligación de facilitar a ..., como parte interesada en la liquidación, el ejercicio de sus derechos en el ámbito tributario, según dispone el artículo 84 Ley Foral General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGTN). Pues, siendo el transmitente a todos los efectos el sujeto pasivo del IIVTNU, conforme reseña el artículo 174 de la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra (en adelante, LFHLN), y quedando obligado el citado Ayuntamiento a poner de manifiesto el expediente a los interesados antes de dictar la resolución de liquidación (artículo 113.4 LFGTN), en ningún momento fue notificado de la exacción de dicho impuesto y ello contraviene lo previsto en los artículos 56 y siguientes de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC).

... insiste en su escrito que el sujeto pasivo o contribuyente del IIVTNU es siempre el transmitente, y el sustituto del contribuyente interviene en la recaudación en concepto de “intermediario garante del cobro” (artículo 23 LFGTN); siendo necesario siempre y en todo caso que se notifique la propuesta de liquidación de IIVTNU a ambas partes -vendedor y comprador-.

En segundo lugar, alega la existencia de diversos errores de hecho en las liquidaciones satisfechas por los adquirentes de las viviendas, que se concretan en los años y porcentajes de la parcela total que se tomaron en consideración para efectuar la liquidación del impuesto, y de las que tuvo noticia por la reclamación que le dirigieron los compradores. Señala que los datos correctos que debieron tenerse presentes para practicar el cálculo del impuesto eran los siguientes: a) 2010-1997, 13 años, 39,613%; b) 2010-2004, 6 años, 10,418 %; y c) 2010-2005, 5 años, 49,97 %. Y, sin embargo, se emplearon incorrectamente otros años y porcentajes: a) 2010-1997, 12

años, 63,906 %; b) 2010-2004, 6 años, 8,406 %; y c) 2010-2005, 4 años, 27,69 %.

En tercer lugar, entiende que se ha producido un error en la aplicación e interpretación del artículo 175.2 LFHLN por cuanto se ha calculado la plusvalía multiplicando el valor actual del suelo, por el porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento, y por el número de años transcurridos desde la adquisición del terreno hasta el momento actual de la venta. Dicha operación, señala el recurrente, que no es correcta porque no refleja la plusvalía efectivamente obtenida, sino la proyección del valor actual hacia el futuro. Y propone que se aplique, para el cálculo del IIVTNU, la fórmula siguiente:
$$x = \frac{VC \times (A \times \Delta\%)}{1 + (A \times \Delta\%)}$$

Donde: VC = Valor catastral final del terreno.

A = Número de años desde la compra a la venta.

$\Delta\%$ = Porcentaje anual del incremento del valor.

Esa interpretación aduce que se encuentra avalada por lo indicado en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 17 de abril de 2012, número 85/2012, y la Sentencia 366/2010 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cuenca (recurso 31/2010), así como por el sentido que debe darse a la naturaleza y finalidad del IIVNTU.

5. Por resolución del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Ansoáin, de fecha 22 de mayo de 2013, se admitió a trámite el recurso extraordinario de revisión, dándose audiencia a los interesados por el plazo de diez días, y sin que se presentaran alegaciones.

6. Con fecha 27 de junio de 2013, el Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Ansoáin dictó resolución por la que acordó proponer la desestimación del recurso interpuesto, remitir esta propuesta y su expediente a este Consejo de Navarra para que emitiera el preceptivo dictamen, así como suspender el plazo para la resolución y notificación de la correspondiente resolución, según dispone el artículo 42.5 c) de la LRJ-PAC.

La propuesta de desestimación de este recurso extraordinario de revisión se fundamenta en que no existe error en la liquidación del impuesto en cuanto al cálculo de los años, pues éste se realizó conforme dispone el artículo 175.2, regla cuarta de la LFHLN, reconociéndose como fechas correctas las siguientes:

%	Fecha de documento	Notario	Nº de documento	Años completos transcurridos
39,61	8/5/1998	...	971	12
6,30	3/2/2005	...	201	5
12,68	3/2/2005	...	204	5
12,15	3/2/2005	...	203	5
6,30	3/2/2005	...	202	5
10,97	17/11/2005	...	2477	4
1,57	16/12/2005	...	2711	4
10,42	11/05/2004	...	1205	6

Aunque se admite que, para racionalizar el procedimiento, los porcentajes con fecha de última transmisión del año 2005 se unificaron “tomando la fecha más favorable para el contribuyente de manera que se cuente como 4 años”.

Se niega, igualmente, que medie error en el cálculo del impuesto, pues éste se efectuó conforme dispone el artículo 175.2 y 176 LFHLN, y aplicando el artículo 7 de la Ordenanza Fiscal número 2 reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, OFIVTNU), publicada el 29 de marzo de 2010, que prevé que: “*Para determinar el importe del incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana, se aplicará la siguiente expresión matemática:*

$$BI = Vc \times N \times X\%$$

Donde: BI = Base Imponible o Incremento real del valor de los terrenos.

Vc = Valor catastral del terreno.

N = Número de años completo del período de generación del incremento de valor.

X% = Porcentaje fijado en atención al período de generación del incremento de valor del terreno”.

En cuanto a la falta de notificación al transmitente de las liquidaciones practicadas, se justifica en que si bien el artículo 174 LFHLN señala que el transmitente o vendedor es el sujeto pasivo del tributo, el adquirente o comprador es el sustituto del contribuyente, pudiendo en todo caso repercutir el importe del gravamen al vendedor. Con cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 1995, se alega que esa sustitución respecto del contribuyente es absoluta, asumiendo íntegramente el sustituto su lugar y posición jurídica en la relación tributaria que le liga con la hacienda exaccionante, quedando el sustituto como obligado primario y pasando el contribuyente a un segundo plano.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El objeto del presente dictamen, recabado por el Ayuntamiento de Ansoáin, a través de la Presidenta del Gobierno de Navarra, está constituido por el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don..., en nombre y representación de..., contra las resoluciones del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Ansoáin que aprobaban el IIVTNU, notificadas a los adquirentes de las viviendas sitas en la Calle... número... (1º B; 2º B; 3º A y B; 5º A) y número... (1º A, B y C; 2º A, y C; 3º A y B; 4º A, B y C; 5º C; y 6º A y B).

La petición de dictamen se fundamenta en el artículo 16.1.h) de la LFCN, en el que se contempla la intervención preceptiva del Consejo de Navarra en los recursos administrativos de revisión. En el presente caso se somete a nuestro dictamen una propuesta de resolución del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Ansoáin que desestima el recurso extraordinario de revisión instado por..., al apreciar que resulta correcto el cálculo de las liquidaciones del IIVTNU giradas contra los citados compradores, así como que se puede prescindir de la notificación de éstas al

recurrente por ser los compradores -sustitutos del contribuyente- los obligados primarios en el pago de este impuesto.

II.2^a. Características del recurso extraordinario de revisión

En materia de impugnación de los actos de exacción de las entidades locales, el artículo.21 de la LFHLN remite a lo previsto en el capítulo II del título noveno de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra (en adelante, LFALN); norma que a su vez reconoce la posibilidad de interponer los recursos establecidos en la legislación general (artículos 333 y 334 LFALN).

Los artículos 118 y 119 de la LRJ-PAC regulan dicho recurso extraordinario, que se puede interponer por los tasados motivos establecidos en el artículo 118.1, en el plazo determinado en el artículo 118.2, y sin perjudicar el derecho de los interesados a instar la revisión de oficio o la rectificación de errores (artículo 118.3).

Como ha señalado este Consejo de Navarra (entre otros, dictámenes 4/2006, de 30 de enero y 7/2011, de 28 de febrero), de su regulación legal se deduce que este recurso administrativo es extraordinario en un doble sentido. De un lado, porque se interpone contra actos firmes en vía administrativa; y, de otro, porque sólo procede si confluyen los motivos tasados previstos. De ahí que no pueda convertirse en un cauce para recurrir un acto por cualesquiera argumentaciones y motivos, pues ello desnaturalizaría su carácter extraordinario, de suerte que es una vía especial para impugnar actos firmes en vía administrativa cuando concurre alguna de las causas taxativamente fijadas en el artículo 118.1 de la LRJ-PAC. Por ello, su interpretación ha de ser estricta, para evitar que se convierta en vía ordinaria para impugnar los actos administrativos después de agotados los plazos al efecto establecidos. Así lo ha entendido reiteradamente el Tribunal Supremo (entre otras, en sus sentencias de 28 de julio de 1995 y 9 de junio de 1999), y lo ha subrayado igualmente este Consejo en ocasiones anteriores (dictámenes 67/2003, 43/2005 y 1/2011, entre otros).

No se contempla expresamente en los artículos 118 y 119 de la LRJ-

PAC, a salvo concretos extremos a los que ya nos hemos referido, el procedimiento administrativo que deba seguirse en la instrucción y resolución de los recursos de revisión, por lo que son aplicables directamente los principios generales que, para los recursos administrativos, se contienen en los artículos 107 y siguientes de la LRJ-PAC. De ellos se desprende que debe otorgarse audiencia a los interesados, a los que se les dará, en todo caso, traslado del recurso para que en plazo no inferior a diez días ni superior a quince, aleguen cuanto estimen procedente (artículo 112.2 LRJ-PAC).

En el presente caso, según consta en el expediente, dichas exigencias se han cumplido; no habiendo presentado alegaciones don... en nombre y representación...

II.3ª. Sobre la procedencia del recurso extraordinario de revisión

Dispone el artículo 118.1 de la LRJ-PAC que el recurso extraordinario de revisión se podrá interponer ante el órgano administrativo que lo dictó “contra los actos firmes en vía administrativa”, cuando concurra alguna de las circunstancias que a continuación se detallan; estableciéndose como motivo primero “que al dictarlos se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente”. El número 2 del artículo 118 de la LRJ-PAC exige además, tratándose de la causa 1.^a, que este recurso extraordinario de revisión se interponga “dentro del plazo de cuatro años siguientes a la fecha de la *notificación* de la resolución impugnada”. En consecuencia, requisito básico para la admisión de este recurso es que el acto que se pretenda impugnar haya sido notificado al recurrente (artículos 58-3 y 118.2 LRJ-PAC); y, consecuentemente, sea firme en vía administrativa para éste (artículo 118.1 LRJ-PAC).

Como ha quedado acreditado en el expediente, y reconoce el propio Ayuntamiento de Ansoáin, a ... no se le notificaron las liquidaciones del IIVTNU de las viviendas sitas en la Calle... número... (1º B; 2º B; 3º A y B; 5º A) y número... (1º A, B y C; 2º A, y C; 3º A y B; 4º A, B y C; 5º C; y 6º A y B), a pesar de figurar su intervención en todas las resoluciones de liquidación como transmitente en el apartado “datos de otros intervinientes” y, por tanto,

reconocerle su condición de contribuyente “ex” artículo 174.1 b) de la LFHLN. ... tuvo conocimiento de las liquidaciones practicadas por el citado Ayuntamiento por la reclamación que le dirigieron los compradores en vía civil, una vez satisfecho el citado impuesto.

El Ayuntamiento alega, en orden a justificar esa omisión, que el comprador es el sustituto del contribuyente y, según dispone el artículo 23 LFGTN, ocupa a todos los efectos la posición del sujeto pasivo, lo que significa que debe dirigirse contra aquéllos para el cobro del impuesto.

Sin embargo, el hecho de que el adquirente tenga la condición de sustituto del contribuyente (arts. 174 LFHLN y 23 LFGTN), y que el Ayuntamiento se hubiera dirigido contra aquéllos para el cobro del impuesto, no excluye que este ente local deba cumplir con la obligación de notificar al transmitente las liquidaciones, dada su condición de sujeto pasivo del impuesto como contribuyente. El transmitente es “a quien la ley foral impone la carga tributaria derivada del hecho imponible” y éste “nunca perderá su condición” (artículo 22 LFGTN).

La omisión de notificación a... de las liquidaciones del IIVTNU giradas a los compradores de las viviendas de la Calle... número... (1º B; 2º B; 3º A y B; 5º A) y número... (1º A, B y C; 2º A, y C; 3º A y B; 4º A, B y C; 5º C; y 6º A y B) supone un incumplimiento, por parte del Ayuntamiento de Ansoáin, de la obligación que le marca el artículo 58 LRJ-PAC.

Debe recordarse, a esos efectos, que la doctrina y la jurisprudencia han venido señalando reiteradamente en casos como el que nos ocupa, en los que el contribuyente tiene noticia de las liquidaciones giradas por la reclamación civil ulterior que le dirige el comprador, que *“es obvio que ambas partes están legitimadas para discutir la liquidación correspondiente, el adquirente, por una legitimación tributaria directa, en su calidad de sujeto pasivo sustituto y garante real del mismo, como propietario del terreno adquirido y afecto al cumplimiento de dicha obligación, y, ambos, adquirente y transmitente, como titulares de un interés directo, personal y legítimo, en cuanto la cuantía de la liquidación podía afectar a la traslación pactada en perjuicio o beneficio, respectivamente de cada una de la partes contratantes,*

si al final el importe de la liquidación fuese distinto al tenido en cuenta para el pacto de traslación o reembolso, de ahí que, desde siempre, los textos legales, y en el caso de autos el artículo 360, apartado 5, del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto 781/1986, de 18 de abril, hayan exigido la notificación de las liquidaciones tanto al adquirente, sujeto pasivo sustituto, como al transmitente, sujeto contribuyente” [SSTS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 11 de febrero de 2000 (recurso de casación para la unificación de doctrina 2936/1995) y de 14 de marzo de 2003 (recurso de casación para la unificación de doctrina 3894/1998)].

Cabe considerar, por tanto, que la omisión de la notificación a... de las liquidaciones giradas a los adquirentes de las viviendas de la Calle... número... (1º B; 2º B; 3º A y B; 5º A) y número... (1º A, B y C; 2º A, y C; 3º A y B; 4º A, B y C; 5º C; y 6º A y B), figurando aquel expresamente como interviniente en dichas resoluciones, debió ser subsanada y tal omisión no puede operar en perjuicio del recurrente.

Conforme se ha venido reseñando, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 1994, respecto a la interpretación del artículo 58.3 LRJ-PAC, en relación con el problema de la falta de notificación de la liquidación o de defecto esencial en la práctica de aquella, “la omisión de la notificación al transmitente oneroso, o el defecto transcendente en la misma, vicia esencialmente el procedimiento, pues, además de que, al ser dicho sujeto, como contribuyente, con abstracción de los pactos privados entre los contratantes, el obligado legalmente, de un modo principal, al pago, y susceptible, por tanto, de que se le repercuta por el sujeto sustituto el importe del gravamen abonado, se le priva, así, de una posibilidad genuina de defensa, concurre la circunstancia añadida, como se indica en las Sentencias de 1 junio 1982, 5 diciembre 1983, 27 febrero 1984, 14 marzo, 18 junio y 31 octubre 1985, 23 junio 1987, 31 octubre y 16 noviembre 1988, 27 febrero 1989 y 16 julio 1993, de que, conociendo con mayor rigor y detalle todo lo ocurrido durante el período impositivo generador del incremento del valor de los terrenos, su exclusión, total o por defecto práctico, por la Administración exaccionante, del ámbito liquidatorio «ex post

facto» impide el aporte tanto en su propio beneficio, en calidad de contribuyente, como en provecho del sujeto pasivo sustituto, de todos los datos fácticos y técnico-jurídicos que pueden servir de base a una defensa, plena, tanto en vía administrativa como jurisdiccional -con la consecuencia de que, al incurrirse, de tal modo, en un vicio de forma que determina la indefensión de los interesados y afectados, a tenor de lo establecido en los artículos 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y, en cierto aspecto, de un modo indirecto, en los artículos 24.1, 103 y 105.c) de la Constitución, lo procedente es declarar la anulación del expediente liquidatorio a partir del momento de la omisión o defecto esencial padecidos y la retroacción de las actuaciones a tal hito del procedimiento-. Pues, como señala la Sentencia de 18 febrero 1977, “para que pueda decirse que un acto administrativo ha sido notificado -de "notum facere"-, es preciso dar noticia a los administrados (sean éstos concretos e individualizados, sean desconocidos o indeterminados) de todos aquellos elementos necesarios para que pueda conocerse en qué medida esos actos afectan ya o pueden afectar en el futuro a sus derechos o intereses, y para que puedan contrastar el actuar administrativo con el ordenamiento jurídico, de forma que, cuando esa notificación no se realiza o cuando no se facilitan todos esos elementos, hay una apariencia de publicidad, pero hay también clandestinidad en algo que puede viciar el acto o afectar a intereses ajenos, por lo que esa mera apariencia de notificación o publicación carece de virtualidad y no puede servir para iniciar a partir de ella el cómputo de los plazos legales para impugnar los actos, porque la Ley está hablando de ellos refiriéndose a aquellos cuya manifestación externa o publicación coincida exactamente con su contenido íntegro y no a aquellos otros que se aproximan o se parecen, pero que no contienen el acto mismo”.

Por tanto, resulta incuestionable que los actos de liquidación no notificados a... no pueden tener efectos desfavorables para este sujeto, ni tales actos cabe considerarlos firmes respecto a él; razón por la cual... podrá recurrir a las vías administrativas que resulten procedentes en la defensa de sus intereses.

Desde la perspectiva del recurso extraordinario de revisión, la omisión de notificación de las citadas resoluciones, y consecuente falta de firmeza de éstas para..., conlleva que el recurso no pueda ser admitido al no concurrir la exigencia de un acto firme en vía administrativa establecida en el artículo 118.1 LRJ-PAC.

En atención a lo expuesto, este Consejo considera que procede inadmitir el recurso extraordinario de revisión por no concurrir en el caso el requisito de firmeza del acto en vía administrativa que prevé el artículo 118.1 de la LRJ-PAC, al constar y ser reconocida la falta de notificación a la aquí recurrente,..., de las resoluciones de liquidación del IIVTNU de las viviendas sitas en la Calle... número... (1º B; 2º B; 3º A y B; 5º A) y número... (1º A, B y C; 2º A y C; 3º A y B; 4º A, B y C; 5º C; y 6º A y B) objeto del presente recurso extraordinario. Todo ello sin perjuicio del derecho que asiste al recurrente para instar las vías administrativas que resulten procedentes en defensa de sus intereses; y sin que quepa considerar que la interposición de este recurso extraordinario de revisión supone una convalidación de la falta de notificación reseñada, en atención a lo dispuesto en el artículo 58.3 LRJ-PAC.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don..., en nombre y representación ..., contra las resoluciones del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Ansoáin, de fecha 15 de septiembre de 2011, de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por las transmisiones de las viviendas sitas en la calle... números... y..., debe ser inadmitido por el Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Ansoáin en los términos reseñados en el cuerpo del dictamen.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.