

Consell Tributari

Expediente: 817/99

El Consell Tributari, reunido en sesión de 8 de noviembre de 1999, conociendo del recurso presentado por don I.B.S., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En 27 de enero de 1999, don I.B.S. recurre en alzada las liquidaciones números 1608743, 1608745 y 1608747, practicadas por la Inspección de Hacienda municipal en concepto de impuesto de plusvalía, como complementarias, según se dice en escrito que las acompaña, de las practicadas en 15 de diciembre de 1998 por la transmisión de parte de las fincas sitas en av. ..., nº ... y nº ..., y calle ..., nº ...

2.- Expone que con motivo de la transmisión de las indicadas fincas, la Inspección municipal levantó las actas 1600143, 1600144 y 1600145 en 14 de enero de 1998, las cuales deben entenderse de conformidad aun cuando no se indicó de manera expresa, y en méritos de las cuales se giraron liquidaciones por importe de 4.622.455, 3.587.985 y 5.110.034 pesetas. Estas actuaciones y liquidaciones se practicaron a la vista de la escritura de transmisión autorizada por el notario de Barcelona don A.C.A.

3.- Continúa exponiendo que en noviembre de 1998 recibió una citación "a fin de comprobar y regularizar si procediese" las liquidaciones practicadas por la transmisión de las fincas de av. ..., nº ... y ..., c/ ..., nº ... y rbla. ..., nº ... Como consecuencia de la comparecencia de 15 de diciembre siguiente, se han recibido las liquidaciones complementarias que son objeto del recurso. Hace especial hincapié en que las liquidaciones practicadas en 14 de enero de 1998 tuvieron su razón de ser en las actas del propio servicio, y que tales liquidaciones no fueron objeto, dentro del plazo legal de un mes posterior a su práctica, de rectificación alguna por parte de persona autorizada o cargo administrativo capacitado para ello.

4.- Sostiene el recurrente que las liquidaciones practicadas en febrero de 1998 tienen la consideración de definitivas con arreglo al artículo 60 del Reglamento de

la inspección de los tributos, al no haberse notificado al interesado acuerdo del inspector jefe en plazo de un mes rectificando errores materiales o iniciando expediente de rectificación, o anulando el acta incoada.

5.- Concluye que al girar las liquidaciones complementarias se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido porque, o bien las liquidaciones iniciales eran correctas, caso en el cual no procede su rectificación, o bien, si eran incorrectas, la Inspección dispone del plazo de un mes para subsanar sus errores.

6.- El recurrente solicita la suspensión del acuerdo y ofrece en garantía aval bancario.

7.- Aun cuando el recurrente no señala de forma concreta la escritura en la cual se produjo la transmisión de las fincas determinante del devengo del impuesto, se deduce del resto de datos obrantes en el expediente que tal escritura es la autorizada con el número ... del protocolo de 1997 de don A.C.E. (no A., como se dice en el recurso) en 25 de noviembre del mencionado año. En dicha escritura se constituyó una sociedad de responsabilidad limitada a la cual el recurrente don I.B.S. aportó la mitad indivisa de las fincas registrales ..., ..., ..., ... del Registro de la Propiedad número 3 de los de Barcelona, entidades integrantes del inmueble sito en la casa señalada con el número ... de rbla. ... y el nº ... de c/ ...; de la finca registral número ... del Registro de la Propiedad número 1, que es el inmueble señalado con el número ... de c/ ... y el nº ... al ... de c/ ...; de la finca registral ... del Registro de la Propiedad número 1, que es el inmueble señalado con el número ... de av. ... y los números ... y ... de c/ ...; y de la finca registral número ... del Registro de la Propiedad número 1, que es el inmueble señalado con el número ... de av. ... y ... de c/ ...

8.- Las diferencias entre las liquidaciones inicialmente efectuadas en enero de 1998 y en diciembre de 1998 consisten en que en las liquidaciones recurridas 1608743 (correspondiente al inmueble de av. ..., nº ...), 1608745 (correspondiente al inmueble de av. ..., nº ...) y 1608747 (correspondiente al inmueble de c/ ..., nº ...) se toma como fecha de adquisición en cuanto al 90 % del valor el 11 de marzo de 1970 y en cuanto al 10 % el 20 de diciembre de 1976. En las liquidaciones inicialmente giradas, las 1600144 (correspondiente al inmueble de av. ..., ...), 1600143 (correspondiente al inmueble de av. ..., ...) y 1600145 (correspondiente al inmueble de

c/ ..., ...) se tomó, en cambio, como fecha de adquisición en cuanto al 90% el 8 de junio de 1991 y en cuanto al 10 % el 25 de noviembre de 1992. En especial se ha de señalar que el valor catastral tomado como base en cada caso es idéntico. Por tanto, la diferencia radica exclusivamente en el período de la imposición.

9.- Prescindiendo de las entidades registrales integrantes del inmueble de rbla. ..., respecto de las cuales, aunque se refiere el recurso a ellas en algún momento, no se ha producido liquidación complementaria y no son, por tanto, objeto del recurso, ha de hacerse constar de donde proviene la diferencia de fechas de adquisición que es determinante de la diferencia de períodos impositivos de la cual deriva el complemento de liquidación. En la escritura de constitución de la sociedad de responsabilidad limitada a la que se aportaron tales fincas consta el siguiente título de adquisición (página 56 del expediente): "Adquirió el Sr. I.B.S. la nuda propiedad de la indicada mitad indivisa de las tres últimas descritas fincas por herencia de su padre, don J.B.B., según testamento de 16 de abril de 1943, autorizado en Badalona por el notario don R.T.C. y escrituras de fechas 8 de junio de 1970 y 1, 5, 7 y 10 de septiembre de 1970 otorgadas en Solsona, ante el notario don J.S.V., y se consolidó la propiedad según escritura de cancelación de usufructo autorizada el 25 de noviembre de 1.982 por el notario de Solsona don J.M.V.X. con el número 1.042 de protocolo".

10.- Figuran en el expediente fotocopias de inscripciones practicadas en los registros de la propiedad antes mencionados, de las que resulta más precisamente que don J.B.B., de quien trae causa el recurrente como heredero, falleció en Barcelona el día 11 de marzo de 1970, y que su esposa, usufructuaria de su herencia, falleció en 20 de diciembre de 1976. Así pues, se constata que las fechas correctas de transmisión del dominio de la finca son las contenidas en las liquidaciones que ahora se recurren y no las contenidas en las liquidaciones inicialmente practicadas en enero de 1998.

11.- Dado que el planteamiento del recurso se basa en las características procesales del caso y no en el fondo del asunto, es obligado tomar en consideración aquellos escritos contenidos en el expediente dirigidos a justificar la actuación procesal del Instituto Municipal de Hacienda. A tal efecto, interesa recoger lo siguiente:

a) Las liquidaciones 1600143, 1600144 y 1600145, que fueron las inicialmente practicadas, se giraron al interesado como "liquidació de tributs municipals".

b) En la diligencia levantada en 15 de diciembre de 1998, el funcionario hace constar como fundamento de las liquidaciones complementarias que "no coincideix aquelles dades amb la realitat registral ni una còpia simple, pel que procediria efectuar una liquidació complementària". El representante del contribuyente hace constar, por el contrario, que se aportó la documentación correspondiente para efectuar las liquidaciones.

c) En 21 de diciembre de 1998, el Instituto Municipal de Hacienda se dirige al recurrente en los siguientes términos: "Una vegada realitzades les comprovacions administratives corresponents li remetem les liquidacions complementàries de les practicades el dia 15/12/98 referents a l'esmentat tribut acreditat el dia 25/11/97 per les transmissions operades del 50 % de les finques c/ ..., núm. ..., Av. ..., núm. ..., i Av. ..., núm ...".

d) La Inspección emitió en 15 de diciembre de 1998 un informe complementario en el que indicaba que las liquidaciones inicialmente giradas fueron practicadas porque el interesado solicitó voluntaria y directamente su práctica a la Inspección con base en un documento presentado por la parte interesada y que no consta en el archivo. Agrega que mediante la comprobación administrativa posterior se ha detectado un error en las fechas consignadas y que, de acuerdo con los folios registrales y la copia simple de la escritura pedida a la notaría, por razón de la diferencia de fechas hay unas diferencias de 9.665.967, 8.743.679 y 6.786.912 pesetas, y por esta razón debe corregirse este error numérico y procede efectuar las liquidaciones complementarias correspondientes, y se liquida nuevamente deduciendo en cada nueva liquidación la cantidad ya ingresada.

e) En informe emitido en 15 de octubre de 1999, el jefe de la Inspección expone que ésta realiza algunas actuaciones de gestión, normalmente en período voluntario, lo que suele ocurrir en casos de liquidaciones de cierta cuantía o complejidad, y puntualiza que estas actuaciones de liquidación se llevan a cabo por los servicios de inspección en el ámbito de la gestión tributaria y no en el ejercicio de las facultades inspectoras.

f) En 19 de octubre de 1999 emite informe la directora jurídica del Instituto Municipal de Hacienda, del cual cabe destacar la opinión de que las liquidaciones practicadas tenían carácter provisional de acuerdo con el artículo 120 de la Ley general tributaria, y el dato de que el devengo del impuesto se produjo en 25 de noviembre de 1997 y la solicitud de liquidación se presentó ante la Inspección el 23 de diciembre de 1997, es decir, cuando aún no había transcurrido el plazo para presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El tema que plantea el recurso examinado es exclusivamente procesal, puesto que, como ya se ha apuntado anteriormente, no hay discusión acerca del valor catastral ni del título de adquisición de las fincas por el transmitente. Tampoco hay discusión acerca del período de producción del incremento de valor, puesto que la documentación aportada por el propio contribuyente pone de manifiesto que la adquisición se produjo por herencia causada en 11 de marzo de 1970 en cuanto a la nuda propiedad de los bienes (lo que en términos de valoración tributaria equivale al 90% del valor total de los mismos) y que el pleno dominio se consolidó en 20 de diciembre de 1976, fecha de fallecimiento de la usufructuaria. Estas mismas fechas son las que se toman en cuenta para la práctica de las liquidaciones complementarias. La cuestión debatida es, pues, tan sólo si la Administración puede rectificar las liquidaciones que practicó inicialmente tomando en consideración otro período impositivo.

Segundo.- El recurrente se opone a ello sobre la base de que la Inspección levantó actas de conformidad y que, de acuerdo con el Reglamento de la inspección de los tributos, una vez formulada la propuesta sólo cabe proceder a la rectificación por acuerdo del inspector jefe en el plazo de un mes, sea para rectificar errores materiales, dejarla sin eficacia o iniciar expediente de modificación. Esta tesis no es sostenible, puesto que, como se arguye en los informes de que se ha hecho mención en los antecedentes, las actuaciones se practicaron a petición del recurrente, dentro del plazo establecido para la autoliquidación del impuesto. No se trató, por tanto, de una actuación inspectora en el sentido estricto de este concepto, que estuviera sujeta al Reglamento general de la inspección, sino de un acto de gestión tributaria, practicado a petición del interesado. Una interpretación amplia de las funciones de la Inspección consignadas en el artículo 120 de la Ordenanza fiscal general de 1997 y en el artículo 119 de la aprobada para 1998 permite a aquélla en la práctica realizar, además de las funciones inspectoras que le son propias, funciones de gestión y liquidación. Ahora bien, no debe llamar a engaño esta doble función, en el sentido de que deba interpretarse que toda actuación efectuada por los órganos de la inspección se somete al Reglamento general de la inspección. Ello será así tan sólo en el caso de que materialmente las actuaciones puedan calificarse como de inspección, pero no en el caso de que su actividad, como con toda evidencia sucede en este caso, se limita a la

gestión del impuesto. En este caso la actuación, aunque sea realizada por el órgano inspector, al tratarse de una actividad gestora ha de sujetarse a las reglas de la gestión tributaria. De ahí que deban rechazarse los argumentos de la recurrente basados en el artículo 60 del Reglamento general de la inspección. Aun cuando ha actuado la Inspección de Hacienda municipal, ello no significa que haya efectuado una actuación inspectora. Sin duda, la propia recurrente conocía esta práctica que menciona el informe del inspector jefe, de que la Inspección gestiona liquidaciones de importe o complejidad significativas, puesto que directamente acudió a ella para liquidar el impuesto en lugar de practicar y presentar la autoliquidación correspondiente como es la regla general.

Tercero.- Por su parte, la Inspección sostiene que las liquidaciones que practicó inicialmente eran provisionales, lo que le permite rectificarlas de acuerdo con el resultado de la comprobación administrativa. Esta interpretación no parece tener tampoco suficiente fundamento, puesto que los datos de que disponía la Inspección para la práctica de las primeras liquidaciones, si, como no resulta controvertido en el expediente, tuvo a su disposición la escritura de constitución de la sociedad limitada que determinaba el devengo del impuesto, eran los mismos que los que han determinado las liquidaciones complementarias. Esta identidad de los datos tomados en cuenta para unas y otras liquidaciones impide afirmar que las primeras liquidaciones fueran provisionales por falta de comprobación administrativa, puesto que era obligación de la Administración examinar todos los datos que estaban a su disposición. Por otra parte, si alguna circunstancia hubiera impedido al órgano gestor examinar a fondo tales datos hubiera sido preciso advertirlo así al contribuyente y calificar las liquidaciones como efectuadas a cuenta o con carácter parcial.

Cuarto.- Todo lo dicho no significa que la Administración haya de quedar inerte frente a lo que es un evidente error en la determinación del período impositivo. La naturaleza del error, como se argumentará más adelante, permite encuadrar el supuesto en el artículo 156 de la Ley general tributaria, a cuyo tenor, "la Administración rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el objeto de rectificación".

Quinto.- Como dice la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1994 (Ar. 7.563), "el error de hecho, tal como se ha venido configurando por la doctrina, es aquel que después de corregido no cambia el contenido del acto

administrativo en que se produce, de manera que éste subsiste con iguales efectos y alcance una vez subsanado el error, y así se refleja en la doctrina jurisprudencial y del Consejo de Estado [sentencias de 8 abril 1965, 18 abril 1975, 8 y 19 abril 1967, 29 noviembre 1983, 25 febrero 1987 y 29 marzo 1989 y dictámenes de 23 enero 1953 y 18 diciembre 1958], al sentar que «hay que negar la existencia de error de hecho, material o aritmético, siempre que su apreciación implique un juicio valorativo, exija una operación de calificación jurídica o cuando la rectificación operante represente realmente una alteración fundamental del sentido del acto», negándose la libertad de rectificación incluso en caso de duda o cuando la comprobación del error exija acudir a datos sin constancia expedienta".

Sexto.- En el caso examinado concurren las circunstancias exigidas por la reiterada jurisprudencia que recoge la transcrita sentencia para considerar que se ha producido un error de hecho en las liquidaciones primitivas. La resolución del asunto no depende de un juicio valorativo ni de una calificación jurídica. Como ya antes se ha dicho, hay coincidencia total sobre estos extremos entre la Administración y el contribuyente, de suerte que este extremo no está en discusión. Por otra parte, la adopción de una u otra fecha no supone en ningún caso modificación del contenido del acto administrativo, sino tan sólo modificación de elementos cuantitativos de la resolución final.

Séptimo.- Por todos estos motivos ha de considerarse que las liquidaciones complementarias recurridas tienen únicamente por objeto la rectificación de un error material, para lo cual está legitimada la Administración de acuerdo con el artículo 156 de la Ley general tributaria, y por ello ha de afirmarse su legalidad.

Octavo.- Es de observar que las liquidaciones complementarias incorporan una liquidación por intereses de demora presuntamente devengados entre 9 de enero de 1998 y 15 de diciembre de 1998. Tales fechas corresponden al lapso temporal que va de la práctica de las liquidaciones iniciales a la de las complementarias. Aun cuando el recurrente no ha impugnado específicamente tal concepto ni las cantidades resultantes, es congruente con la reclamación contra la totalidad de la deuda que se examine este aspecto de las liquidaciones, y así lo autoriza expresamente, por otra parte, el apartado 3 del artículo 113 de la Ley 30/1992, según el cual "el órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados".

Noveno.- No hay que dar por supuesto, como se hace en tales liquidaciones, que en todo caso de retraso en el ingreso de cantidades liquidadas por la Administración tributaria ha lugar al devengo de intereses de demora. Por el contrario, el devengo de intereses ha de estar regulado en la Ley.

Décimo.- El artículo 156 de la Ley general tributaria permite a la Administración rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos en que hubiera incurrido, pero en ningún lugar de la Ley se autoriza a la Administración a exigir intereses por la demora en el ingreso de cantidades derivada de errores cometidos por la propia Administración y que se solventan por esta vía procesal. En consecuencia, procede anular las liquidaciones de intereses que acompañan a las liquidaciones recurridas.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR en parte el recurso; CONFIRMAR las liquidaciones recurridas en lo que atañe a las cuotas liquidadas; ANULARLAS por lo que se refiere a los intereses de demora, y DEVOLVER la garantía constituida una vez justificado el pago de las liquidaciones garantizadas.