

Consell Tributari

Expedient: 817/99

El Consell Tributari, reunit en sessió de 8 de novembre de 1999, coneixent del recurs presentat pel Sr. I.B.S., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, i ha adoptat el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El 27 de gener de 1999, el Sr. I.B.S. recorre en alçada contra les liquidacions números 1608743, 1608745 i 1608747, practicades per la Inspecció d'Hisenda municipal en concepte d'impost de plusvàlua, com a complementàries, segons es diu en l'escrit que les acompanya, de les practicades el 15 de desembre de 1998 per la transmissió de part de les finques situades en l'av. ..., n. ... i n. ..., i c. ..., n. ...

2.- Exposa que per motiu de la transmissió de les finques indicades, la Inspecció municipal aixecà les actes 1600143, 1600144 i 1600145 el 14 de gener de 1998, que s'han d'entendre de conformitat encara que no s'indiqui de manera expressa, i en mèrits de les quals es giraren liquidacions per import de 4.622.455, 3.587.985 i 5.110.034 pessetes. Aquestes actuacions i liquidacions es practicaren un cop vista l'escriptura de transmissió autoritzada pel notari de Barcelona el Sr. A.C.A.

3.- Continua exposant que el novembre de 1998 rebé una citació per tal de comprovar i regularitzar, si fos procedent, les liquidacions practicades per la transmissió de les finques de l'av. ..., n. ... i ..., c. ..., n. ... rbla. ..., n. ... Com a conseqüència de la compareixença de 15 de desembre següent, s'han rebut les liquidacions complementàries que són objecte del recurs. Destaca que les liquidacions practicades el 14 de gener de 1998 tingueren la seva raó de ser en les actes del servei mateix, i que aquestes liquidacions no foren objecte, dins del termini legal d'un mes posterior a la seva pràctica, de cap rectificació per part de persona autoritzada o càrrec administratiu capacitat per això.

4.- El recurrent sosté que les liquidacions practicades el febrer de 1998 tenen la consideració de definitives d'acord amb l'article 60 del Reglament de la inspecció dels tributs, ja que no s'ha notificat a l'interessat l'acord de l'inspector en cap en el termini d'un mes que rectifica errors materials o inicia l'expedient de rectificació, o que anul·la l'acta incoada.

5.- Conclou que en girar les liquidacions complementàries s'ha prescindit de manera total i absoluta del procediment legalment establert perquè, o bé les liquidacions inicials eren correctes, cas en què no és procedent la seva rectificació, o bé, si eren incorrectes, la Inspecció disposa del termini d'un mes per esmenar els seus errors.

6.- El recurrent sol·licita la suspensió de l'acord i ofereix en garantia aval bancari.

7.- Encara que el recurrent no assenyalava de manera concreta l'escriptura en la qual es produí la transmissió de les finques que determina la meritació de l'impost, es dedueix de la resta de dades que consten en l'expedient que aquesta escriptura és d'autoritzada amb el número ... de protocol de 1997 del Sr. A.C.E. (no A., com es diu en el recurs) el 25 de novembre de l'esmentat any. En aquesta escriptura es constitueix una societat de responsabilitat limitada a la qual el recurrent el Sr. I.B.S. aportà la meitat indivisa de les finques registrals ..., ..., ..., ... del Registre de la Propietat número 3 dels de Barcelona, entitats integrants de l'immoble situat a la casa assenyalada amb el número ... de rbla. ... i el n. ... de c. ...; de la finca registral número ... del Registre de la Propietat número 1, que és l'immoble assenyalat amb el número ... de c. ... i el n. ... al ... de c. ...; de la finca registral ... del Registre de la Propietat número 1, que és l'immoble assenyalat amb el número ... de av. ... i els números ... i ... de c. ...; i de la finca registral número ... del Registre de la Propietat número 1, que és el immoble assenyalat amb el número ... de av. ... i ... de c. ...

8.- Les diferències entre les liquidacions inicialment efectuades el gener de 1998 i el desembre de 1998 consisteixen en què a les liquidacions recorregudes 1608743 (corresponent a l'immoble de l'av. ..., n. ...), 1608745 (corresponent a l'immoble de l'av. ..., nº ...) i 1608747 (corresponent a l'immoble del c. ..., n. ...) es pren com a data d'adquisició pel que fa al 90% del valor l'11 de març de 1970 i pel que fa al 10% el 20 de desembre de 1976. En les liquidacions inicialment girades, les 1600144 (corresponent a l'immoble de l'av. ..., ...), 1600143 (corresponent a l'immoble de l'av.

..., ...) i 1600145 (corresponent a l'immoble del c ..., ...) es prengué, en canvi, com a data d'adquisició pel que fa al 90% el 8 de juny de 1991, i pel que fa al 10% el 25 de novembre de 1992. Especialment s'ha d'assenyalar que el valor cadastral pres com a base en cada cas és idèntic. Per tant, la diferència radica exclusivament en el període de la imposició.

9.- Si prescindim de les entitats registrals integrants de l'immoble de la rbla. ..., respecte de les quals, encara que el recurs es refereix a aquestes en algun moment, no s'ha produït la liquidació complementària i no són, per tant, objecte del recurs, s'ha de fer constar d'on prové la diferència de dates d'adquisició que és determinant de la diferència de períodes impositius de la qual deriva el complement de liquidació. En l'escriptura de constitució de la societat de responsabilitat limitada a la qual s'aportaren aquestes finques consta el següent títol d'adquisició (pàgina 56 de l'expedient): El Sr. I.B.S. adquirí la nua propietat de la indicada meitat indivisa de les tres últimes finques descrites per herència del seu pare, el Sr. J.B.B., segons testament de 16 d'abril de 1943, autoritzat a Badalona pel notari el Sr. R.T.C. i escriptures de dates 8 de juny de 1970 i 1, 5, 7 i 10 de setembre de 1970 atorgades a Solsona, davant el notari el Sr. J.S.V., i es consolidà la propietat segons escriptura de cancel·lació d'usdefruit autoritzada el 25 de novembre 1.982 pel notari de Solsona els Sr. J.M.V.X. amb el número 1.042 de protocol".

10.- Figuren en l'expedient fotocòpies d'inscripcions practicades en els registres de la propietat esmentats, de les quals resulta precisament que el Sr. J.B.B., de qui porta causa el recurrent com hereu, morí a Barcelona el dia 11 de març de 1970, i que la seva esposa, usufructuària de la seva herència, morí el 10 de desembre de 1976. D'aquesta manera, es constata que les dates correctes de transmissió del domini de la finca són les contingudes en les liquidacions que ara es recorren i no les contingudes en les liquidacions inicialment practicades el gener de 1998.

11.- Atès que el plantejament del recurs es basa en les característiques processals del cas i no en el fons de l'assumpte, és obligat considerar aquells escrits continguts en l'expedient dirigits a justificar l'actuació processal de l'Institut Municipal d'Hisenda. A aquest efecte, interessa recollir el següent:

a) Les liquidacions 1600143, 1600144 i 1600145, que foren inicialment practicades, es giraren a l'interessat com a liquidació de tributs municipals.

b) En la diligència aixecada el 15 de desembre de 1998, el funcionari fa constar com a fonament de les liquidacions complementàries que "no coincideix aquelles dades amb la realitat registral ni una còpia simple, per la qual cosa seria procedent efectuar una liquidació complementària". El representant del contribuent fa constar, contràriament, que s'aportà la documentació corresponent per efectuar les liquidacions.

c) El 21 de desembre de 1998, l'Institut Municipal d'Hisenda es dirigeix al recurrent en els següents termes: "Una vegada realitzades les comprovacions administratives corresponents li remetem les liquidacions complementàries de les practicades el dia 15/12/98 referents al tribut esmentat acreditat el dia 25/11/97 per les transmissions operades del 50% de les finques c. ..., n. ..., av. ..., n. ..., i av. ..., n. ..."

d) La Inspecció emeté el 15 de desembre de 1998 un informe complementari en el qual indicava que les liquidacions inicialment girades foren practicades perquè l'interessat sol·licità voluntària i directament la seva pràctica a la Inspecció d'acord amb un document presentat per la part interessada i que no consta en l'arxiu. Arega que mitjançant la comprovació administrativa posterior s'ha detectat un error en les dates consignades i que, d'acord amb els folis registrals i la còpia simple de l'escriptura demanada a la notaria, per raó de la diferència de dates hi ha unes diferències de 9.665.967, 8.743.679 i 6.786.912 pessetes, i per aquesta raó s'ha de corregir aquest error numèric i és procedent efectuar les liquidacions complementàries corresponents, i es liquida novament deduït en cada nova liquidació la quantitat ja ingressada.

e) En un informe emès el 15 d'octubre de 1999, el cap de la Inspecció exposa que aquesta realitza algunes actuacions de gestió, normalment en període voluntari, cosa que sol passar en casos de liquidacions de certa quantia o complexitat, i puntualitza que aquestes actuacions de liquidació les porten a cap els serveis d'inspecció en l'àmbit de la gestió tributària i no en l'exercici de les facultats inspectores.

f) El 19 d'octubre de 1999, la directora jurídica de l'Institut Municipal d'Hisenda emet un informe, del qual cal destacar la opinió que les liquidacions practicades tenien caràcter provisional d'acord amb l'article 120 de la Llei general tributària, i el fet que la meritació de l'impost es produí el 25 de novembre de 1997 i la sol·licitud de la liquidació es presentà davant de la Inspecció el 23 de desembre de 1997, és a dir, quan encara no havia transcorregut el termini per a presentar la corresponent autoliquidació de l'impost.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El tema que planteja el recurs examinat és exclusivament processal, atès que, com ja s'ha apuntat anteriorment, no hi ha cap discussió sobre el valor cadastral ni sobre el títol d'adquisició de les finques pel transmissor. Tampoc hi ha cap discussió sobre el període de producció de l'increment de valor, atès que la documentació aportada pel mateix contribuent posa de manifest que l'adquisició es produí per herència causada l'11 de març de 1970 pel que fa a la nua propietat dels béns (cosa que en termes de valoració tributària equival al 90% del seu valor total) i que el ple domini es consolidà el 20 de desembre de 1976, data de defunció de la usufructuària. Aquestes mateixes dates són les que es tenen en compte per a la pràctica de les liquidacions complementàries. La qüestió debatuda és només, si l'Administració pot rectificar les liquidacions que practicà inicialment considerant un altre període impositiu.

Segon.- El recurrent s'hi oposa tenint en compte que la Inspecció aixecà actes de conformitat i que, d'acord amb el Reglament de la inspecció dels tributs, un cop formulada la proposta només es pot procedir a la rectificació per acord de l'inspector en cap en el termini d'un mes, ja sigui per a rectificar errors materials, deixar-la sense eficàcia o iniciar l'expedient de modificació. Aquesta tesi no és sostenible, atès que, com s'argüeix en els informes esmentats en els antecedents, les actuacions es practicaren a petició de la recurrent, dins del termini establert per a l'autoliquidació de l'impost. Per tant, no es tractà d'una actuació inspectora en el sentit estricte d'aquest concepte, que estigués subjecta al Reglament general de la inspecció, sinó d'un acte de gestió tributària, practicat a petició de l'interessat. Una interpretació àmplia de les funcions de la Inspecció consignades en l'article 120 de l'Ordenança fiscal general de 1997 i en l'article 119 de l'aprovada per a 1998 li permet a la pràctica realitzar, a més de les funcions inspectores que li són pròpies, funcions de gestió i liquidació. Ara bé, no ens ha d'enganyar aquesta doble funció, en el sentit que s'ha d'interpretar que tota actuació efectuada pels òrgans de la inspecció se sotmet al Reglament general de la inspecció. Això és així només en el cas que materialment les actuacions es puguin qualificar com d'inspecció, però no en el cas que la seva activitat, com evidentment passa en aquest cas, es limita a la gestió de l'impost. En aquest cas l'actuació, encara que la realitzi l'òrgan inspector, com que es tracta d'una activitat gestora, s'ha de subjectar a les regles de la gestió tributària. D'aquí que s'hagin de refusar els arguments basats en l'article 60 del Reglament general de la inspecció.

Encara que ha actuat la Inspecció d'Hisenda municipal, això no significa que hagi efectuat una actuació inspectora. Sens dubte, la mateixa recurrent coneixia aquesta pràctica que esmenta l'informe de d'inspector en cap, per la qual la Inspecció gestiona liquidacions d'import o complexitat significatives, atès que recorregué directament a aquesta per liquidar l'impost en lloc de practicar i presentar l'autoliquidació corresponent com és la regla general.

Tercer.- Per una part, la Inspecció sosté que les liquidacions que practicà inicialment eren provisionals, cosa que li permet rectificar-les d'acord amb el resultat de la comprovació administrativa. Aquesta interpretació no sembla tenir tampoc suficient fonament, atès que les dades de què disposava la Inspecció per a la pràctica de les primeres liquidacions, si, com no resulta controvertit en l'expedient, tingué a la seva disposició l'escriptura de constitució de la societat limitada que determinava la meritació de l'impost, eren les mateixes que les que han determinat les liquidacions complementàries. Aquesta identitat de les dades tingudes en compte per a unes i altres liquidacions impedeix afirmar que les primeres liquidacions fossin provisionals per falta de comprovació administrativa, atès que era obligació de l'Administració examinar totes les dades que estaven a la seva disposició. Per l'altra part, si alguna circumstància hagués impedit a l'òrgan gestor examinar a fons aquestes dades, hauria estat necessari advertir-ho així al contribuent i qualificar les liquidacions com a efectuades a compte o amb caràcter parcial.

Quart.- Tot el que s'ha dit no significa que l'Administració hagi de quedar inerte davant del que és un evident error en la determinació del període impositiu. La naturalesa de l'error, com s'argumenta més endavant, permet enquadrar el supòsit en l'article 156 de la Llei general tributària, per raó del qual l'Administració ha de rectificar en qualsevol moment, d'ofici o a instància de l'interessat, els errors materials o de fet i els aritmètics, sempre que no hagin transcorregut cinc anys des que es dictà l'objecte de rectificació.

Cinquè.- Tal com diu la sentència del Tribunal Suprem de 6 d'octubre de 1994 (Ar. 7.563), "l'error de fet, tal com l'ha configurat la doctrina, és aquell que un cop corregit no canvia el contingut de l'acta administratiu en què es produeix, de manera que aquest subsisteix amb iguals efectes i abast una vegada esmenat l'error, i així es reflecteix en la doctrina jurisprudencial i del Consell d'Estat [sentències de 8 abril 1965, 18 abril 1975, 8 i 19 abril 1967, 29 novembre 1983, 25 febrer 1987 i 29 març 1989 i

dictàmens de 23 gener 1953 i 18 desembre 1958], quan estableix que «s'ha de negar l'existència d'error de fet, material o aritmètic, sempre que la seva apreciació impliqui un judici valoratiu, exigeix una operació de qualificació jurídica o quan la rectificació operant representi realment una alteració fonamental del sentit de l'acte», i nega d'aquesta manera la llibertat de rectificació fins i tot en el cas de dubte o quan la comprovació de l'error exigeix recórrer a les dades sense constància expediential".

Sisè.- En el cas examinat concorren les circumstàncies exigides per la reiterada jurisprudència que recull la sentència transcrita per tal de considerar que s'ha produït un error de fet en les liquidacions primitives. La resolució de l'assumpte no depèn d'un judici valoratiu ni d'una qualificació jurídica. Com ja s'ha dit abans, hi ha coincidència total sobre aquests qüestions entre l'Administració i el contribuent, i per tant aquesta qüestió no es discuteix. D'altra banda, l'adopció d'una i altra data no suposa en cap cas la modificació del contingut de l'acte administratiu, sinó que només modifica els elements quantitius de la resolució final.

Setè.- Per tot això, s'ha de considerar que les liquidacions complementàries recorregudes tenen únicament per objecte la rectificació d'un error material, per a la qual cosa l'Administració està legitimada d'acord amb l'article 156 de la Llei general tributària, i per això s'ha d'afirmar la seva legalitat.

Vuitè.- Cal observar que les liquidacions complementàries incorporen una liquidació per interessos de demora presumptivament meritats entre el 9 de gener de 1998 i el 15 de desembre de 1998. Aquestes dates corresponen al lapse temporal que va de la pràctica de les liquidacions inicials a la de les complementàries. Tot i que la recurrent no ha impugnat específicament aquest concepte ni les quantitats resultants, és congruent amb la reclamació contra la totalitat del deute que s'exameni aquest aspecte de les liquidacions. I així ho autoritza expressament l'apartat 3 de l'article 113 de la Llei 30/1992, segons el qual, l'òrgan que resolgui el recurs ha de decidir totes les qüestions, tant de forma com de fons, que plantegi el procediment, tant si han estat al·legades o no pels interessats.

Novè.- No hem de donar per fet, com es fa en aquestes liquidacions, que en tot cas de retard en l'ingrés de quantitats liquidades per l'Administració tributària té lloc al meritació d'interessos de demora. Contràriament, la meritació d'interessos ha d'estar regulada per la llei.

Desè.- L'article 156 de la Llei general tributària permet a l'Administració rectificar en qualsevol moment, d'ofici o a instància de l'interessat, els errors materials, de fet o aritmètics en què hagi incorregut, però en cap lloc de la llei s'autoritza a l'Administració a exigir interessos per la demora en l'ingrés de quantitats derivada d'errors comesos per la mateixa Administració i que es resoldran per aquesta via processal. En conseqüència, és procedent anul·lar les liquidacions d'interessos que acompanyen a les liquidacions recorregudes.

Per la qual cosa,

ES PROPOSA

ESTIMAR en part el recurs; CONFIRMAR les liquidacions recorregudes pel que fa a les quotes liquidades; ANUL·LAR-LES pel que fa als interessos de demora, i RETORNAR la garantia constituïda un cop justificat el pagament de les liquidacions garantides.