

Consell Tributari

Expedient: 38/11

El Consell Tributari, reunit en sessió de 23 de gener de 2012, coneixent del recurs presentat per la senyora M E F C, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En 8 d'octubre de 2010, la senyora M E F C interposa recurs d'alçada contra la liquidació complementària de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IVTNU), meritat per la transmissió de l'immoble situat al carrer, realitzada amb motiu de la mort de la mare de la recurrent ocorreguda el 30 d'abril de 2007.

2.- La recurrent al·lega que en el moment de produir-se la defunció de la causant, la finca situada al carrer constituïa una sola unitat registral vertical, de la qual va heretar el 23,33%, raó per la qual a l'efectuar l'autoliquidació de l'impost va prendre l'esmentat percentatge del total valor cadastral del sòl, 393.870€, segons el rebut de l'impost sobre béns immobles. Ara se li practica una liquidació complementària sobre un valor de sòl diferent, que va ser atribuït posteriorment per la Gerència Regional del Cadastre a petició dels propis interessats en 2008, com a conseqüència de l'escriptura d'acceptació d'herència de data 18 d'octubre de 2007 en la que es va procedir també a dividir l'immoble en règim de propietat horitzontal. Per tant, no pot atribuir-se a la unitat registral primer primera, que li va ser adjudicada, el valor del sòl posteriorment assignat, ja que això vulnera l'establert a l'art. 108.2.a) de la Llei d'Hisendes Locals. Addueix així mateix que la liquidació complementària pateix de defectes de procediment, com és l'omissió del tràmit previ de l'audiència de la proposta de liquidació a l'interessat, circumstància que li ha causat indefensió, ja que és la primera notificació que ha rebut sobre el particular i que implica una obligació de pagament. Acaba sol·licitant la devolució de l'ingrés indegut.

3.- Les característiques del cas obliguen a recollir en detall els elements de les liquidacions en disputa. L'autoliquidació de la interessada es va basar en el valor cadastral que tenia l'immoble en el seu conjunt en la data de mort de la causant, va aplicar a aquest valor com a objecte de la seva adquisició un percentatge del 23,33%, que va ser l'assignat a una de les finques independents (la número Tres) en què va quedar dividit el total edifici per acord del hereus i que se li va adjudicar en plena propietat. El càlcul va partir del valor cadastral de la total finca, establert en 393.870 euros, al què es va aplicar l'esmentat percentatge del 23,33% i els tipus i coeficients regulats per al càlcul de la quota de l'Impost, d'on resultava una quota final de 15.437,52 euros per cada hereu.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda va aplicar a aquesta transmissió el valor que la Gerència Regional del Cadastre va establir per al pis adjudicat a la recurrent, una vegada dividit l'edifici en propietat horitzontal d'acord amb els percentatges establerts en l'esmentat acte. Sobre un valor del sòl de 101.389,84 euros atribuït a l'esmentada finca registral va liquidar una quota de 17.033,49 euros de la qual va deduir els 15.437,52 euros autoliquidats i va agregar 213,39 euros en concepte d'interessos, amb un resultat final de 1.809,35 euros.

5.- El Consell Tributari va decidir examinar qüestions que considerava rellevants per a la resolució del recurs, encara que no havien estat plantejades pels interessats i, en concret, el percentatge de la propietat atribuït a cadascun dels hereus, que no coincidia amb el calculat pels mateixos. Per tal motiu, en aplicació de l'apartat 4 de l'article 223 de la Llei General Tributària va exposar als interessats el projecte de resolució a fi que poguessin formular al·legacions. La recurrent va introduir en les seves dos temes nous que no havia formulat amb anterioritat. El primer, era el fet de què els hereus només adquirien una nua propietat, el que obliga a deduir un percentatge que valorava en l'11 % del valor dels béns. El segon, l'aplicació de la bonificació del 95% a aquella part de l'edifici que constituïa l'habitatge habitual de la causant, el percentatge de la qual en el total estimava en el 30,01%, el mateix que se l'havia atribuït a aquesta part de l'edifici en el procés de divisió en propietat horitzontal. Concloïa sol·licitant la devolució d'ingressos indeguts, derivats dels seus càlculs.

6.- En 12 de gener de 2011, la Sra. F C presenta nou recurs contra la providència de constrenyiment estesa per la manca de pagament de la liquidació

complementària. Al·lega que abans que acabés el termini de pagament en voluntària va presentar escrit d'aplaçament de pagament mitjançant correu certificat amb justificant de recepció del Servei de Correus cursat el 28 d'octubre de 2010, del qual acompanya fotocopia; i, posteriorment, abans que acabés el període de pagament en voluntària, va tornar a presentar en el registre de l'IMH en 4 de novembre de 2010, nou escrit acompanyat de tota la documentació relativa al recurs d'alçada presentat contra la liquidació complementària i la sol·licitud d'ajornament, pel que considera totalment improcedent la via de constrenyiment iniciada i el pagament exigít del 10% de recàrrec. Per tant, a l'empara del disposat a l'art. 167.3 de la Llei General Tributària sol·licita l'anul·lació de l'esmentada providència i la devolució del recàrrec satisfet.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La liquidació complementària que és objecte de recurs es basa en el fet de què en l'escriptura d'acceptació d'herència es va procedir a la divisió en propietat horitzontal de l'únic immoble transmès, consistent en una casa de baixos i tres pisos situada al carrer de Barcelona i a l'adjudicació dels habitatges resultants de la divisió entre els hereus. Amb aquest antecedents la inspecció municipal d'Hisenda va girar a cada un dels hereus la liquidació que corresponia segons el nou valor cadastral assignat als elements singulars que havien estat adjudicats a cada un.

Segon.- Per resoldre la discrepància entre els interessats i els òrgans municipals és precís recórrer a l'article 107 del Text Refós de la Llei d'Hisendes Locals, d'acord amb el qual, "a efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo", valor que "es el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles".

Tercer.- El moment de la meritació de l'Impost el constitueix el de la mort de la causant, d'acord amb el principi de retroacció dels efectes de l'acceptació que es conté a l'article 989 del Codi Civil. D'altra banda, convé destacar que en el seu testament la causant va instituir en la nua propietat dels seus béns als seus tres fills per parts iguals. Així doncs, l'adquisició dels hereus com a conseqüència de les disposicions testamentàries va consistir en la nua propietat per parts iguals de tots els béns de l'herència i entre ells de la casa de baixos i tres pisos abans esmentada.

Quart.- És cert que en definitiva cada un dels hereus i també l'usufructuari reben una de les finques resultants de la divisió i els fills, a més, una part indivisa d'una altra de les finques. En aquest fet es recolza la inspecció per liquidar a cada un dels beneficiaris de l'herència atenent al valor cadastral que es va fixar a cada unitat registral com a conseqüència de la divisió. Tanmateix, és precís puntualitzar que en l'escriptura d'acceptació i partició d'herència autoritzada pel Notari de Barcelona amb el número de 2007 es contenen si més no dos actes d'adquisició en sentit ampli: el primer el d'adquisició de l'herència, en els termes ordenats per la testadora; el segon, el de partició de l'herència i adjudicació de béns als beneficiaris, que no és producte de la transmissió hereditària en sentit estricte, sinó d'un acord posterior entre els hereus, que no pot ser datat en 30 d'abril de 2007, data de la mort de la causant, sinó en 18 d'octubre de 2007, data d'atorgament de l'escriptura de divisió en propietat horitzontal, partició i adjudicació.

Cinquè.- Argumenta la proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda, en defensa de l'actuació de la Inspecció que, d'acord amb l'article 107 de l'esmentat Text Refós, la Llei permet que el valor cadastral fixat amb posterioritat a la transmissió del terreny s'apliqui per a la determinació de la base imposable de l'impost. Això és així en alguns casos, però no en l'examinat en el present recurs. La Llei permet aquesta fixació posterior del valor cadastral només "cuando el terreno ... en el momento del devengo del impuesto no tenga determinado valor catastral en dicho momento", però en el nostre cas en el moment d'adquisició de la finca transmesa per la causant, es a dir, en el de la defunció, aquesta finca tenia assignat un valor cadastral. Hagués estat diferent que el testament haguera assignat a cada hereu un o diversos habitatges, cosa que hauria obligat a una divisió en la qual, efectivament, els habitatges resultants no tindrien atribuït valor cadastral, però no és el nostre cas, perquè la divisió de la finca en propietat horitzontal no la provoca el testament, sinó el posterior acord entre els hereus. L'adquisició original, com s'ha dit, és de la casa en el seu conjunt i aquesta tenia assignat valor cadastral en la data d'adquisició.

Sisè.- En coherència amb el que s'ha dit als dos anteriors fonaments, és d'observar que, amb independència del valor atribuït a la finca, la recurrent va atribuir en la seva autoliquidació a la finca heretada un percentatge del 23,33% del valor del sòl. Per l'exposat, aquest és el percentatge de l'habitatge objecte de divisió adjudicat en la partició, i ni tan sols és la totalitat del percentatge de l'immoble adjudicat, doncs,

juntament amb la porció indivisa d'una altra finca adjudicada (l'entitat número 1), tal total percentatge ascendeix al 31,32% de l'immoble. Ara bé, aquest percentatge no és el que resulta del títol hereditari; en aquest, la finca és atribuïda als hereus per terceres parts indivises i, per tant, el percentatge resultant del títol hereditari és del 33,33% del valor del sòl, que és el que hagué de ser objecte d'autoliquidació, amb independència de les atribucions realitzades entre els beneficiaris de l'herència a títol de partició convencional. Aquest antecedents donen lloc a una quota individual de l'impost a càrrec de cada hereu de 22.056,75 euros, salvant restes decimals, dels quals, amb deducció del satisfet per raó de l'autoliquidació practicada, resultaria una quota a ingressar de 6.619,23 euros.

Setè.- Passant a examinar les al·legacions formulades en el tràmit d'exposició de l'expedient acordada per aquest Consell, hem de referir-nos en primer lloc a la pretensió de deduir el 95% del valor de l'habitatge de la causant. No es pot utilitzar el tràmit d'unes al·legacions destinades exclusivament a opinar sobre la qüestió proposada per l'òrgan administratiu, per formular nous motius de recurs que fins el moment no s'havien utilitzat. El període d'al·legacions no obre un nou període per recórrer. Per tant, l'al·legació és inadmissible. Amb més motiu, es pot dir que en la data a què es refereix la liquidació la referida finca no tenia individualitat jurídica ni cadastral i per tant no era aplicable cap bonificació individualitzada a una finca sense existència jurídica, atès que el percentatge de participació en la propietat comuna es va establir amb posterioritat a la data de defunció de la causant.

Vuitè. També la pretensió de deduir un percentatge d'usdefruit (que no hauria de ser de l'11, sinó del 10%, segons les normes de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials), ha de rebutjar-se. Amb independència de què la seva aplicació fos procedent segons la normativa aplicable, s'ha d'observar, pel que mes endavant es dirà, que la liquidació que resulti d'aquest recurs no pot ser superior als 1.809,35 euros objecte de la liquidació complementària recorreguda. La deducció que resultaria per aquest concepte seria de 2.204,31 euros, la qual seria irrellevant per assolir el resultat final referit davant la quota liquidable de 6.619,23 euros.

Novè.- La sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts formulada en l'escrit d'al·legacions és inadmissible per tractar-se d'una sol·licitud continguda en un recurs formulat extemporàniament.

Desè.- Per tot això, procedeix anul·lar la liquidació complementària practicada per la Inspecció municipal, així com la providència de constrenyiment dictada per al seu cobrament i rebutjar o inadmetre les al·legacions formulades a invitació d'aquest Consell Tributari. No obstant això, aquella liquidació complementària haurà de ser substituïda per una altra en la qual es contempli com a base el percentatge del 33,33% del terreny calculat d'acord amb el valor cadastral del total immoble vigent en el moment de la defunció de la causant. En tot cas, haurà de tenir-se en compte el disposat en l'apartat 4 de l'article 223 de la Llei General Tributària, segons el qual la resolució del recurs no pot en cap cas empitjorar la situació inicial del recurrent, així la liquidació que es practiqui no pot superar la xifra de 1.809,35 euros, que és l'import de la liquidació recorreguda.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR PARCIALMENT el recurs, ANUL·LAR la liquidació impugnada i la providència de constrenyiment dictada per al seu cobrament, SUBSTITUIR la liquidació impugnada per una altra complementària resultant d'aplicar un percentatge del 33,33% al valor cadastral de la total finca vigent en el moment de la defunció de la causant, com un límit de quota més interessos de 1.809,35 euros i INADMETRE la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts.