

Consell Tributari

Expediente: 38/11

El Consell Tributari, reunido en sesión de 23 de enero de 2012, conociendo de los recursos presentados por D^a. M.F.C, y después de haber oído a la directora jurídica y secretaria delegada del Instituto Municipal de Hacienda en sesión informativa celebrada con carácter previo, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En 8 de octubre de 2010, D^a. M.F.C. interpone recurso de alzada contra la liquidación complementaria del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IVTNU), devengado por la transmisión del inmueble sito en la calle, realizada con motivo del fallecimiento de la madre de la recurrente ocurrida el 30 de abril de 2007.

2.- La recurrente alega que en el momento de producirse la defunción de la causante, la finca sita en la calle, constituía una sola unidad registral vertical, de la que heredo el 23'33%, razón por la cual al efectuar la autoliquidación del impuesto tomó dicho porcentaje del total valor catastral del suelo, 393.870€, según el recibo del impuesto sobre bienes inmuebles. Ahora se le practica una liquidación complementaria sobre un valor de suelo diferente, que fue atribuido posteriormente por la Gerencia Regional del Catastro a petición de los propios interesados en 2008, como consecuencia de la escritura de aceptación de herencia de fecha 18 de octubre de 2007 en la que se procedió también a dividir el inmueble en régimen de propiedad horizontal. Por consiguiente, no puede atribuirse a la unidad registral primero primera, que le fue adjudicada, el valor del suelo posteriormente asignado, puesto que ello vulnera lo establecido en el art. 108.2.a) de la Ley de Haciendas Locales. Aduce asimismo que la liquidación complementaria adolece de defectos de procedimiento, como es la omisión del trámite previo de la audiencia de la propuesta de liquidación al interesado, circunstancia que le ha causado indefensión, puesto que es la primera notificación que ha recibido sobre el particular y que implica una obligación de pago. Termina solicitando la devolución del ingreso indebido.

3.- Las características del caso obligan a recoger en detalle los elementos de las liquidaciones en disputa. La autoliquidación de la interesada se basó en el valor catastral que tenía el inmueble en su conjunto en la fecha de fallecimiento de la causante, aplicó a este valor como objeto de su adquisición un porcentaje del 23,33 %, que fue el asignado a una de las fincas independientes (la número Tres) en que quedó dividido el total edificio por acuerdo de los herederos y que se le adjudicó en plena propiedad. El cálculo partió del valor catastral de la total finca, establecido en 393.870 euros, al que se aplicó el citado porcentaje del 23,33 % y los tipos y coeficientes regulados para el cálculo de la cuota del Impuesto, de donde resultaba una cuota final de 15.437,52 euros para cada heredero.

4.- El Instituto Municipal de Hacienda aplicó a esta transmisión el valor que la Gerencia Regional del Catastro estableció para el piso adjudicado a la recurrente, una vez dividido el edificio en propiedad horizontal de acuerdo con los porcentajes establecidos en dicho acto. Sobre un valor del suelo de 101.389,84 euros atribuido a dicha finca registral liquidó una cuota de 17.033,49 euros de la cual dedujo los 15.437,52 euros autoliquidados y agregó 213,39 euros en concepto de intereses, con un resultado final de 1.809,35 euros.

5.- El Consell Tributari decidió examinar cuestiones que consideraba relevantes para la resolución del recurso, aunque no habían sido planteadas por los interesados y, en concreto, el porcentaje de la propiedad atribuido a cada uno de los herederos, que no coincidía con el calculado por los mismos. Por tal motivo, en aplicación del apartado 4 del artículo 223 de la Ley General Tributaria expuso a los mismos el proyecto de resolución a fin de que pudieran formular alegaciones. La recurrente introdujo en las suyas dos temas nuevos que no había formulado con anterioridad. El primero, era el hecho de que los herederos sólo adquirirían una nuda propiedad, lo que obligaba a deducir un porcentaje que valoraba en el 11 % del valor de los bienes. El segundo, la aplicación de la bonificación del 95 % a aquella parte de edificio que constituía la vivienda habitual de la causante, cuyo porcentaje en el total estimaba en el 30,01 %, el mismo que se le había atribuido a esta parte del edificio en el proceso de división en propiedad horizontal. Concluía solicitando la devolución de ingresos indebidos, derivados de sus cálculos.

6.- En 12 de enero de 2011, la Sra. M.F.C. presenta nuevo recurso contra la providencia de apremio extendida por el impago de la liquidación complementaria. Alega que antes de que terminara el plazo de pago en voluntaria presentó escrito de aplazamiento de

pago mediante certificado con acuse de recibo del Servicio de Correos cursado el 28 de octubre de 2010, del que acompaña fotocopia; y, posteriormente, antes de que terminara el período de pago en voluntaria, volvió a entregar en el registro del IMH en 4 de noviembre de 2010, nuevo escrito acompañado de toda la documentación relativa al recurso de alzada presentado contra la liquidación complementaria y la solicitud de aplazamiento, por lo que considera totalmente improcedente la vía de apremio iniciada y el pago exigido del 10% de recargo. Por consiguiente, al amparo de lo dispuesto en el art. 167.3.b) de la Ley General Tributaria solicita la anulación de dicha providencia y la devolución del recargo satisfecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La liquidación complementaria que es objeto de recurso se basa en el hecho de que en la escritura de aceptación de herencia se procedió a la división en propiedad horizontal del único inmueble transmitido, consistente en una casa de bajos y tres pisos situada en la calle, de Barcelona y a la adjudicación de las viviendas resultantes de la división entre los herederos. Con estos antecedentes la inspección municipal de Hacienda giró a cada uno de los herederos la liquidación que correspondía según el nuevo valor catastral asignado a los elementos singulares que habían sido adjudicados a cada uno.

Segundo.- Para resolver la discrepancia entre los interesados y los órganos municipales es preciso recurrir al artículo 107 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, con arreglo al cual, “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”.

Tercero.- El momento del devengo del Impuesto lo constituye el de la muerte del causante, de acuerdo con el principio de retroacción de los efectos de la aceptación que se contiene en el artículo 989 del Código Civil. Por otra parte, conviene destacar que en su testamento la causante instituyó en la nuda propiedad de sus bienes a sus tres hijos por partes iguales. Así pues, la adquisición de los herederos como consecuencia de las disposiciones testamentarias consistió en la nuda propiedad por partes iguales de todos los bienes de la herencia y entre ellos de la casa de bajos y tres pisos antes mencionada.

Cuarto.- Es cierto que en definitiva cada uno de los herederos y también el usufructuario reciben una de las fincas resultantes de la división y los hijos, además, una parte

indivisa de otra de las fincas. En este hecho se apoya la inspección para liquidar a cada uno de los beneficiarios de la herencia atendiendo al valor catastral que se fijó a cada unidad registral como consecuencia de la división. Sin embargo, es preciso puntualizar que en la escritura de aceptación y partición de herencia autorizada por el Notario de Barcelona D. con el número de se contienen cuando menos dos actos de adquisición en sentido amplio: el primero el de adquisición de la herencia, en los términos ordenados por la testadora; el segundo, el de partición de la herencia y adjudicación de bienes a los beneficiarios, que no es producto de la transmisión hereditaria en sentido estricto, sino de un acuerdo posterior entre los herederos, que no puede ser fechado en 30 de abril de 2007, fecha de fallecimiento de la causante, sino en 18 de octubre de 2007, fecha de otorgamiento de la escritura de división en propiedad horizontal, partición y adjudicación.

Quinto.- Argumenta la propuesta del Instituto Municipal de Hacienda, en apoyo de la actuación de la Inspección que, con arreglo al artículo 107 del citado Texto Refundido, la ley permite que el valor catastral fijado con posterioridad a la transmisión del terreno se aplique para la determinación de la base imponible del impuesto. Esto es así en algunos casos, pero no en el examinado en este recurso. La Ley permite esta fijación posterior del valor catastral sólo “cuando el terreno ... en el momento del devengo del impuesto no tenga determinado valor catastral en dicho momento”, pero en nuestro caso en el momento de adquisición de la finca transmitida por la causante, es decir, en el del fallecimiento, dicha finca tenía asignado un valor catastral. Hubiera sido distinto que el testamento hubiera asignado a cada heredero una o varias de las viviendas, lo que hubiera obligado a una división en la cual, efectivamente, las viviendas resultantes no tendrían atribuido valor catastral, pero no es nuestro caso, porque la división de la finca en propiedad horizontal no la provoca el testamento, sino el posterior acuerdo entre los herederos. La adquisición original, como se ha dicho, es de la casa en su conjunto y ésta tenía asignado valor catastral en la fecha de adquisición.

Sexto.- En coherencia con lo dicho en los dos anteriores fundamentos, es de observar que, con independencia del valor atribuido a la finca, la recurrente atribuyó en su autoliquidación a la finca heredada un porcentaje del 23,33 % del valor del suelo. Por lo expuesto, éste es el porcentaje de la vivienda objeto de división adjudicada en la partición, y ni siquiera es la totalidad del porcentaje de inmueble adjudicado, pues, junto con la porción indivisa de otra finca registral adjudicada (la entidad número 1), tal total porcentaje asciende al 31,32 % del inmueble. Ahora bien, este porcentaje no es el que resulta del título hereditario;

en éste, la finca es atribuida a los herederos por terceras partes indivisas y, por tanto, el porcentaje resultante del título hereditario es del 33,33 % del valor del suelo, que es el que debió ser objeto de autoliquidación, con independencia de las atribuciones realizadas entre los beneficiarios de la herencia a título de partición convencional. Estos antecedentes dan lugar a una cuota individual del impuesto a cargo de cada heredero de 22.056,75 euros, salvando restos decimales, de los cuales, con deducción de lo satisfecho por razón de la autoliquidación practicada, resultaría una cuota a ingresar de 6.619,23 euros

Séptimo.- Pasando a examinar las alegaciones formuladas en el trámite de exposición del expediente acordada por este Consell, cabe referirse en primer lugar a la pretensión de deducir el 95 % del valor de la vivienda de la causante. No puede utilizarse el trámite de unas alegaciones destinadas exclusivamente a opinar sobre la cuestión propuesta por el órgano administrativo, para formular nuevos motivos de recurso que hasta el momento no se habían utilizado. El período de alegaciones no abre un nuevo período para recurrir. Por tanto, la alegación es inadmisibile. A mayor abundamiento, puede decirse que en la fecha a que se refiere la liquidación la referida finca carecía de individualidad jurídica y catastral y por tanto no era aplicable ninguna bonificación individualizada a una finca carente de existencia jurídica, ya que el porcentaje de participación en la propiedad común fue establecido con posterioridad a la fecha de fallecimiento de la causante.

Octavo.- También la pretensión de deducir un porcentaje de usufructo (que no habría de ser del 11, sino del 10%, según las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales), ha de rechazarse. Con independencia de que su aplicación procediera según la normativa aplicable, ha de observarse, por lo que luego se dirá, que la liquidación que resulte de este recurso no puede ser superior a los 1.809,35 euros objeto de la liquidación complementaria recurrida. La deducción que resultaría por este concepto sería de 2.204,31 euros, la cual sería irrelevante para alcanzar el resultado final referido frente a la cuota liquidable de 6.619,23 euros.

Noveno.- La solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada en el escrito de alegaciones debe inadmitirse por tratarse de una solicitud contenida en un recurso formulado extemporáneamente.

Décimo.- Por lo dicho, procede anular la liquidación complementaria practicada por la Inspección municipal, así como la providencia de apremio dictada para su cobro y

rechazar o inadmitir según lo dicho las alegaciones formuladas a invitación de este Consell Tributari. No obstante, aquella liquidación complementaria habrá de ser sustituida por otra en la cual se contemple como base el porcentaje del 33,33 % del terreno calculado con arreglo al valor catastral del total inmueble vigente en el momento de la defunción de la causante. En todo caso, habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 223 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor la resolución del recurso no puede en ningún caso empeorar la situación inicial del recurrente, de suerte que la liquidación que se practique no puede superar la citada cifra de 1.809,35 euros, que es el importe de la liquidación recurrida.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso, ANULAR la liquidación impugnada y la providencia de apremio dictada para su cobro, SUSTITUIR la liquidación impugnada por otra complementaria resultante de aplicar un porcentaje del 33,33 % al valor catastral de la total finca vigente en el momento de defunción de la causante, con un límite de cuota más intereses de 1.809,35 euros e INADMITIR la solicitud de devolución de ingresos indebidos.