



Expediente: 62/13

El Consell Tributari, reunido en sesión de 12 de junio de 2013, conociendo del recurso presentado por D^a. EHG, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- Dentro de un procedimiento de regularización tributaria iniciado el 15 de diciembre de 2009 la Inspección de Hacienda Municipal practicó sendas liquidaciones a los interesados en la herencia de la Sra. GGT, fallecida el 15 de agosto de 2008, con motivo de la transmisión de una vivienda situada en la calle Las liquidaciones se practicaron a cargo del viudo de la causante designado heredero en el testamento por un porcentaje del 35,9% (PV 299-2-23-...) y por un porcentaje de 14,1% (PV-2009-2-23 ...) y a cargo de cada uno de los tres hijos, por un porcentaje del 90% del 4,7% PV-2009-2-23-..., PV-2009-2-23-... i PV-2009-2-23-...).

2.- En el testamento de la causante se designaba heredero al viudo con reserva de la legítima a favor de los tres hijos comunes. En la escritura de partición de herencia, el heredero se adjudicó la mitad del piso a título de gananciales, se reservó el usufructo de la otra mitad y adjudicó a cada hijo un porcentaje de 9,3978% de esta mitad, es decir, el 4,6989% de la total vivienda. En el Registro de la Propiedad correspondiente, estas operaciones, según nota informativa que consta en el expediente, quedaron reflejadas así: Constan a favor del viudo tres atribuciones: 50% en pleno dominio, 14,0967% en usufructo y 35,9033% en pleno dominio; a favor de cada hijo consta un 4,6989 en nuda propiedad.

3.- Sin duda estos porcentajes determinaron las liquidaciones practicadas por la Inspección municipal, ya que liquidó a cargo del viudo el 35,9% y el 14,1%, y a cargo de cada hijo el 90%, del 4,7%, como ya se ha recogido antes.

4.- La Inspección incoó expediente sancionador a cada uno de los interesados por falta de autoliquidación dentro de plazo.



5.- Los interesados formularon recurso contra las liquidaciones y el expediente sancionador alegando derecho a la bonificación del 95% por tratarse de vivienda habitual de la causante.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Procede la acumulación de todos los expedientes abiertos en relación con la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos devengado por la herencia de la Sra. GGT por identidad sustancial de las liquidaciones y de los recursos.

Segundo.- En la escritura denominada de partición de herencia se incluyen en realidad, sin mucha precisión, dos actos jurídicos diferentes: la aceptación de una herencia y la adjudicación de bienes en pago de legítima. Cada uno de ellos responde a reglas diversas y muestra diferente naturaleza. Como es sobradamente conocido y en muchas ocasiones ha recogido este Consell Tributari, la legítima catalana es un crédito contra la herencia sin contenido dominical. Por tanto, a título hereditario los legitimarios no adquieren ningún derecho sobre los bienes relictos. El único adquirente es el heredero. Si en la misma escritura de aceptación de herencia o en otra, los legitimarios adquiriesen bienes de la herencia no es por el título hereditario, sino por un acto adicional y diferente derivado, no de la voluntad del causante, sino de la voluntad del heredero (con aceptación de los legitimarios).

Tercero.- Establecida esta premisa de carácter sustantivo, hay que referirse a los requisitos para disfrutar de la bonificación por adquisición hereditaria de vivienda habitual. De acuerdo con lo que se ha dicho, el único que en todo caso tendría derecho a la bonificación sería el viudo designado heredero porque la adquisición de los otros interesados no deriva de un título hereditario. Ahora bien, como ampliamente justifica el informe del Instituto Municipal de Hacienda, el disfrute de la bonificación depende no sólo del hecho de tratarse de vivienda habitual, sino de que los interesados presenten autoliquidación dentro de plazo. Este requisito no se ha cumplido en este caso y, por tanto no se puede reconocer el derecho a la bonificación. Por otro lado, se puede constatar que tampoco se ha cumplido la carga complementaria que condiciona la bonificación “el mantenimiento de la adquisición en el patrimonio del adquirente durante los tres años siguientes a la muerte del causante” según el último párrafo del artículo 9.1 de la OF 1.3 para el año 2008, porque el adquirente, en este caso el



heredero, transmite parte de la propiedad de la vivienda pocos meses después de la muerte del causante.

Cuarto.- El apartado 4 del artículo 223 de la Ley General Tributaria dispone que “La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente”. Al amparo de esta disposición hay que examinar la corrección jurídica de las liquidaciones practicadas, en relación con las cuales ya se ha avanzado que no corresponden a títulos idénticos, a pesar de la aparente relación unitaria de los interesados.

Quinto.- El viudo adquiere por herencia el 50% de la vivienda. La doble liquidación por usufructo y pleno dominio se tiene que mantener porque responde exactamente a su adquisición hereditaria, con independencia de las adjudicaciones que posteriormente haya decidido hacer a favor de los legitimarios. Las liquidaciones son correctas y también los expedientes sancionadores.

Sexto.- No se puede decir lo mismo de las liquidaciones practicadas a los hijos. Reiteramos que los hijos no adquieren por herencia, sino por adjudicación en pago de legítima, que es un acto oneroso para el heredero y que exige la conformidad de los legitimarios. Al tratarse de un acto oneroso, los sujetos pasivos no son los legitimarios, sino el heredero. Por tanto, procede anular las liquidaciones practicadas a cargo de los hermanos HG, así como las sanciones impuestas.

Séptimo.- La transmisión de la nuda propiedad de la vivienda por el heredero a los hijos legitimarios es un acto de transmisión onerosa inter vivos gravada por el impuesto, del que es sujeto pasivo el heredero. La práctica de liquidaciones a cargo del heredero por este concepto agravaría su posición anterior a la presentación del recurso y eso impide practicarlas de acuerdo con el artículo 223.4 de la Ley General Tributaria antes transcrito.

Por lo cual,



SE PROPONE

ESTIMAR PARCIALMENTE los recursos acumulados, CONFIRMAR las liquidaciones objeto de este recurso y la sanción impuesta al Sr. EHR y ANULAR las liquidaciones practicadas a cargo de los señores, E, FJ i G HG referenciadas en los antecedentes de hecho y los respectivos expedientes sancionadores.