

Consell Tributari
Expedient: 220/4

El Consell Tributari, reunit en sessió de 30 de maig de 2005, coneixent dels recursos presentats per la senyora I.A.R., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

Únic.- La senyora I.A.R. interposa dos recursos, els dies 29 de desembre de 2003 i 12 de gener de 2004, el primer contra la resolució del director gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 10 de novembre de 2003, que desestimà la sol·licitud d'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys acreditat el 23 de novembre de 2002 per la transmissió hereditària dels immobles situats al c/ ..., núm. ..., baixos i principal 1a, i el segon contra les liquidacions girades per dita transmissió. Al·lega falta de signatura de qui ha dictat la resolució impugnada; procedència de l'exempció per tractar-se de la transmissió hereditària d'un pis i un local pertanyents a un edifici catalogat com a bé cultural d'interès local, inclòs al Catàleg del Patrimoni Cultural Català i al Catàleg del Patrimoni Historicoartístic de la Ciutat, en el que s'han efectuat obres de rehabilitació pels seus propietaris, per la qual cosa li correspon l'exempció prevista a l'art. 3.d) de l'Ordenança fiscal del tribut; error en el càlcul dels interessos per no tenir-se en compte que el termini voluntari va acabar sis mesos després de la defunció del causant; i procedir l'aplicació de la reducció prevista a l'art. 9.3 de l'Ordenança fiscal per tractar-se d'immobles afectes a una activitat empresarial que pertanyien a l'espòs de la recurrent.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Respecte a l'al·legació referent a la falta de signatura de la resolució impugnada per part de l'òrgan competent, cal indicar que, tal i com consta en els folis 53 i 57 de l'expedient, la resolució està signada pel director-gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda en data de 10 de novembre de 2003 (relació núm. T82), sense que en la notificació de l'acte hagi de constar dita signatura, per la qual cosa no s'ha produït cap infracció del procediment administratiu i la resolució és perfectament vàlida i eficaç.

Segon.- Per decidir sobre l'exempció sol·licitada a l'empara de l'article 106.1.d) de la Llei 39/1988, d'hisendes locals, i l'article 3.d) de la Ordenança fiscal 1.3, reguladora de l'impost en l'exercici 2002, cal tenir en compte que els dos locals en qüestió pertanyen a un edifici inclòs en l'àmbit del Pla Especial de Protecció del Patrimoni Arquitectònic Historicoartístic de la Ciutat de Barcelona, amb la categoria o classificació B, això és, bé cultural d'interès local, d'acord amb la Llei catalana 9/1993, del patrimoni cultural català.

El règim de beneficis fiscals per als béns integrants del patrimoni cultural està determinat, amb caràcter general, a la Llei 16/1985 de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol, i a la Llei catalana 9/1993, del patrimoni cultural català, que es remeten a la legislació reguladora dels diferents impostos, en aquest cas la Llei 39/1988, d'hisendes locals. L'art. 106.1.d) d'aquesta Llei estableix l'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys per a les transmissions de béns que es trobin dins del perímetre delimitat com a conjunt historicoartístic o hagin estat declarats individualment d'interès cultural, segons allò que estableix la Llei 16/1985, quan els propietaris acreditin haver realitzat al seu càrrec obres de conservació, millora o rehabilitació, en els termes que estableixin les Ordenances fiscals.

Tercer.- Per consegüent, el benefici fiscal no s'atorga a qualsevol bé que pugui tenir un interès històric, artístic o cultural, sinó tan sols a aquells que estan expressament definits per la Llei 39/1988 i l'Ordenança d'aplicació, és a dir, els que es trobin dins del perímetre d'un conjunt declarat historicoartístic o hagin estat declarats individualment d'interès cultural.

Segons l'article 9 de la Llei 16/1985, la declaració de conjunt històric o de bé d'interès cultural requereix la prèvia incoació i tramitació d'un expedient i es fa per Reial Decret. I l'article 15 estableix que els béns integrats en el patrimoni històric espanyol poden ser declarats monuments, jardins, conjunts o béns històrics, així com zones arqueològiques. És a dir, la definició d'interès cultural que dona aquesta Llei fa referència a determinats béns d'especial interès a nivell estatal que gaudeixen d'unes característiques arquitectòniques, històriques o artístiques que els fan objecte d'un grau de protecció màxima, a diferència d'aquells altres inclosos en catàlegs urbanístics municipals o plans urbanístics, l'interès dels quals, si bé pot ser important, no és suficient perquè gaudeixin de la declaració d'interès cultural per part de l'Estat. Així, aquest nivell de protecció estatal, que suposa una limitació dels drets dels propietaris, està subjecte a un procediment regulat per la Llei i a una declaració individualitzada, bé com a edifici únic o bé com a conjunt històric, mitjançant Reial Decret, així com a la seva inclusió en el corresponent registre

públic. Es pot concloure, doncs, que els béns objecte de protecció per la Llei 16/1985 són totalment diferents d'aquells altres que poden estar inclosos en catàlegs de protecció o plans urbanístics determinants del seu interès local, però que no tenen la qualificació de béns d'interès cultural definida per l'esmentada Llei per gaudir de l'exempció prevista a l'article 106.1.d) de la Llei d'hisendes locals.

En aquest cas, tot i estar acreditada la inclusió de l'edifici en el Catàleg del Patrimoni Arquitectònic Historicoartístic de la Ciutat amb el nivell de protecció que allí se l'atribueix, no consta que hagi estat declarat bé d'interès cultural d'acord amb la Llei 16/1985, del patrimoni històric espanyol, per la qual cosa la transmissió de dos dels locals de l'edifici no pot tenir cabuda en el supòsit d'exempció de l'esmentat precepte.

Quart.- En igual situació es troben els locals en qüestió respecte a la Llei catalana 9/1993, de 30 de setembre, reguladora del patrimoni cultural català, l'article 59 de la qual diu: "Els propietaris i els titulars de drets sobre béns culturals d'interès nacional i sobre béns culturals catalogats gaudiran dels beneficis fiscals que, en l'àmbit de les competències respectives, determinen la legislació de l'Estat, la legislació de la Generalitat i les Ordenances locals". Per tant, l'única norma que pot donar cobertura a un benefici fiscal referent a impostos locals ha de ser de caràcter estatal, el que remet igualment a l'article 106.1.d) de la Llei d'hisendes locals.

D'altra banda, l'article 59 de la Llei 9/1993 fa referència exclusivament als béns declarats com a béns culturals d'interès nacional o béns culturals catalogats, definits els primers a l'article 7 de la Llei i els segons a l'article 15, entre els quals no es troba inclòs l'edifici de què formen part els locals objecte del recurs, ja que no s'enquadra en la definició de béns protegits per no haver estat objecte de la declaració de bé cultural d'interès nacional. I la disposició addicional primera de l'esmentada Llei 9/1993, adduïda per la recurrent i citada en el certificat del Registre General del Patrimoni Cultural de la Generalitat, es limita a atorgar la consideració dels béns a què afecta com a "béns culturals d'interès local", per la qual cosa no gaudeixen de la condició d'interès nacional, necessària per gaudir de l'exempció. Al mateix temps, dita disposició addicional estableix que els béns quedaran inclosos en el catàleg del patrimoni cultural català, el qual, segons l'article 15 de la mateixa Llei, inclou "els béns integrants del patrimoni cultural català que, tot i llur significació i importància, no compleixen les condicions pròpies del béns culturals d'interès nacional...".

Per tot l'exposat, s'ha de concloure que els béns objecte del recurs no poden gaudir de l'exempció prevista en l'article 106.1.d) de la Llei d'hisendes locals, ni tampoc d'acord amb la legislació catalana sobre el patrimoni cultural català.

Cinquè.- La reducció al·legada en el recurs de 12 de gener de 2004 està establerta a l'article 9.3 de l'Ordenança fiscal de l'impost per a "les transmissions mortis causa de locals afectes a activitats empresarials o professionals, sempre que els adquirents siguin el cònjuge, els descendents o els ascendents", reducció que deriva de l'establert a l'article 109.4 de la Llei d'hisendes locals, en la redacció aprovada per la Llei 50/1998, de 30 de desembre.

El fet que la redacció de l'Ordenança no mencioni cap condició referent a la relació entre el causant i la titularitat de l'activitat empresarial o professional que es desenvolupa en el local, podria donar lloc, en una interpretació estrictament literal, a la conclusió que la reducció s'aplica per qualsevol local propietat del causant la possessió del qual pertanyia a ell mateix o a un tercer per qualsevol títol, mentre es destinés a una activitat empresarial o professional.

Aquest Consell, tanmateix, considera que l'afectació exigida per la norma està establerta en relació al causant i la seva activitat empresarial o professional, i per tant, només s'aplicarà la reducció a les transmissions "mortis causa" de locals en el quals el causant hagi exercit l'activitat (en el mateix article de l'Ordenança, quan s'estableix la bonificació per l'immoble que constitueixi la vivenda habitual del causant, s'evidencia la necessitat de la relació directa del causant amb l'habitatge i no amb qualsevol habitatge del que sigui propietari).

Sisè.- Aquesta interpretació ve fonamentada en les regles d'interpretació establertes en l'article 4 del Codi Civil, segons el qual les normes s'interpretaran segons el sentit propi de les paraules, en relació amb el context, els antecedents històrics i legislatius i la realitat social del temps en el qual han de ser aplicades, atenent fonamentalment a l'esperit i finalitat d'aquelles. Així, cal recordar que la reducció de què es tracta deriva de la norma introduïda per la Llei 50/1998, de mesures fiscals, per adequar la legislació d'hisendes locals al conjunt de mesures legislatives destinades a protegir la família, l'empresa familiar i la petita i mitjana empresa, que ja havien estat aprovades per a altres impostos, especialment l'impost sobre la renda de les persones físiques, l'impost sobre el patrimoni i l'impost sobre successions, i no tenien reflex en la legislació tributària local.

En aquest sentit, l'article 20.2.c) de la Llei reguladora de l'impost sobre successions estableix una reducció del 95 per 100 del valor d'una empresa individual o d'un negoci professional inclosos en la base imposable d'una adquisició "mortis causa" per part del cònjuge, descendents o adoptats del causant, sempre que l'adquisició es mantingui durant els deu anys següents a la mort del causant. En el mateix sentit, l'art. 2.1.d) de la

Llei 21/2001 del Parlament de Catalunya, de mesures fiscals i administratives. I l'article 4, apartat vuit, de la Llei 19/1991, de 6 de juny, reguladora de l'impost sobre el patrimoni, declara exempts els bens i drets de les persones físiques necessaris per al desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional, sempre que aquesta s'exerceixi de forma habitual, personal i directa pel subjecte passiu.

Queda clar, doncs, que en el conjunt de mesures de protecció de la petita i mitjana empresa i del patrimoni empresarial familiar, en el cas de l'impost sobre successions i l'impost sobre el patrimoni solament són aplicables dites mesures quan els béns (especialment en l'impost sobre el patrimoni) estan afectats directament a l'activitat empresarial o professional del causant.

Setè.- En aquest sentit es clarificadora la interpretació que fa la resolució de la Direcció General de Tributs 2/1999, de 23 de març, relativa a l'aplicació de les reduccions en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions, en matèria d'habitatge habitual i empresa familiar. Diu la resolució: "... Hay que entender que el término utilizado por la Ley de "empresa individual" está haciendo referencia tanto a la actividad del empresario como a los bienes y derechos afectos al ejercicio de dicha actividad (el concepto de empresa implica el desarrollo de una actividad por parte del titular)... El concepto de empresa individual debe entenderse referido exclusivamente al de actividad empresarial. La finalidad de las reducciones se encuentra en favorecer a las pequeñas y medianas empresas, además de relacionarse con las exenciones existentes en el impuesto sobre el patrimonio, y en este último impuesto (hasta el 1 de enero de 1998) sólo estaban exentos los bienes y derechos afectos a actividades empresariales. Por el contrario, desde dicha fecha también se entienden incluidos los negocios profesionales efectuados en forma individual o societaria" (és a dir, sense personalitat jurídica, tal com estableix la legislació de l'impost sobre el patrimoni).

Vuitè.- En conclusió, una interpretació de l'article 109.4 de la Llei d'hisendes locals i de l'article 9.3 de l'Ordenança fiscal 1.3, basada en els principis de l'art. 4 del Codi Civil, ens porta a concloure que la reducció solament es pot produir en el cas de la transmissió "mortis causa" d'un local que estigués afectat a l'activitat empresarial o professional directa i personalment exercida pel causant.

Novè.- En el cas que es tracta, els locals no estaven afectes directament a l'activitat empresarial del causant, ja que qui hi desenvolupava la seva activitat era l'empresa "C.G., SA" com a titular del negoci, la qual estava donada d'alta de l'impost

sobre activitats econòmiques i constituïa una entitat amb personalitat jurídica diferent de la del causant. El fet que el causant sigui titular de la quasi totalitat de les accions de la societat no autoritza a pensar en un exercici directe i personal de l'activitat "en forma societària" en els termes de la resolució de la DGT 2/1999, de 23 de març, esmentada al fonament jurídic anterior, per part del propietari de la major part (o fins i tot de la totalitat) de les accions de la societat titular. En el cas de les empreses propietat d'una persona física són els béns afectes a l'empresa els que es troben exempts, i en el cas de les empreses propietat d'una societat són les accions o participacions, i no els béns afectes a l'activitat de dita societat, les que es beneficien de l'exempció. No hi ha dubte, doncs, que qui exercia l'activitat empresarial en aquest cas era la societat anònima i no el causant, del qual no consta que exercís cap activitat empresarial o professional en els locals objecte de transmissió hereditària, per la qual cosa no pot estimar-se d'aplicació la reducció sol·licitada.

Desè.- Pel que fa referència al càlcul dels interessos, cal acceptar la pretensió del recurrent. Segons consta a les liquidacions, el període de càlcul s'inicia el 8 de gener de 2003, quant la data de la transmissió, és a dir, la de defunció del causant, va ser el 23 de novembre de 2002, i al tractar-se de transmissió "mortis causa", l'obligació d'autoliquidar i ingressar el tribut segons estableix l'article 11.4 de l'Ordenança fiscal 1.3 de 2002, tenia un termini de sis mesos des de la data de la transmissió, per la qual cosa és a partir de la data de finalització d'aquest termini que s'han de calcular els interessos. En conseqüència, procedeix estimar el recurs en aquest punt.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR en part el recurs interposat contra les liquidacions de referència; ANUL·LAR dites liquidacions; PRACTICAR-NE de noves calculant els interessos de demora des de la finalització del termini de sis mesos comptat des de l'acreditament de l'impost, i DESESTIMAR el recurs interposat contra la resolució del director gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 10 de novembre de 2003.