

Consell Tributari

Expediente: 220/4

El Consell Tributari, reunido en sesión de 30 de mayo de 2005, conociendo de los recursos presentados por doña I.A.R., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

Único.- Doña I.A.R. interpone dos recursos, los días 29 de diciembre de 2003 y 12 de enero de 2004, el primero contra la resolución del director gerente del Instituto Municipal de Hacienda de 10 de noviembre de 2003, que desestimó la solicitud de exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos acreditado el 23 de noviembre de 2002 por la transmisión hereditaria de los inmuebles sitos en la c/ ..., nº ..., bajos y principal 1ª, y el segundo contra las liquidaciones giradas por dicha transmisión. Alega falta de firma de quien ha dictado la resolución impugnada; procedencia de la exención por tratarse de la transmisión hereditaria de un piso y un local pertenecientes a un edificio catalogado como bien cultural de interés local, incluido en el Catálogo del Patrimonio Cultural Catalán y en el Catálogo del Patrimonio Histórico-artístico de la Ciudad, en el que se han efectuado obras de rehabilitación por sus propietarios, por lo cual le corresponde la exención prevista en el art. 3.d) de la Ordenanza fiscal del tributo; error en el cálculo de los intereses por no tenerse en cuenta que el plazo voluntario acabó seis meses después de la defunción del causante; y proceder la aplicación de la reducción prevista en el art. 9.3 de la Ordenanza fiscal por tratarse de inmuebles afectos a una actividad empresarial que pertenecían al marido de la recurrente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Respecto a la alegación en lo referente a la falta de firma de la resolución impugnada por parte del órgano competente, cabe indicar que, tal y como consta en los folios 53 y 57 del expediente, la resolución está firmada por el director-gerente del Instituto Municipal de Hacienda en fecha de 10 de noviembre de 2003 (relación nº T82), sin que en la notificación del acto deba constar dicha firma, por lo

cual no se ha producido infracción alguna del procedimiento administrativo y la resolución es perfectamente válida y eficaz.

Segundo.- Para decidir sobre la exención solicitada al amparo del artículo 106.1.d) de la Ley 39/1988, de haciendas locales, y el artículo 3.d) de la Ordenanza fiscal 1.3, reguladora del impuesto en el ejercicio 2002, es necesario tener en cuenta que los dos locales en cuestión pertenecen a un edificio incluido en el ámbito del Plan Especial de Protección del Patrimonio Arquitectónico Histórico-artístico de la Ciudad de Barcelona, con la categoría o clasificación B, esto es, bien cultural de interés local, de acuerdo con la Ley catalana 9/1993, del patrimonio cultural catalán.

El régimen de beneficios fiscales para los bienes integrantes del patrimonio cultural está determinado, a todos los efectos, a la Ley 16/1985 de 25 de junio, del patrimonio histórico español, y a la Ley catalana 9/1993, del patrimonio cultural catalán, que se remiten a la legislación reguladora de los diferentes impuestos, en este caso la Ley 39/1988, de haciendas locales. El art. 106.1.d) de esta Ley establece la exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos para las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como conjunto histórico-artístico o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo que establece la Ley 16/1985, cuando los propietarios acrediten haber realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación, en los términos que establezcan las Ordenanzas fiscales.

Tercero.- Por consiguiente, el beneficio fiscal no se otorga a cualquier bien que pueda tener un interés histórico, artístico o cultural, sino tan sólo a aquellos que están expresamente definidos por la Ley 39/1988 y la Ordenanza de aplicación, es decir, los que se encuentren dentro del perímetro de un conjunto declarado histórico-artístico o hayan sido declarados individualmente de interés cultural.

Según el artículo 9 de la Ley 16/1985, la declaración de conjunto histórico o de bien de interés cultural requiere la previa incoación y tramitación de un expediente y se hace por Real Decreto. Y el artículo 15 establece que los bienes integrados en el patrimonio histórico español pueden ser declarados monumentos, jardines, conjuntos o bienes históricos, así como zonas arqueológicas. Es decir, la definición de interés cultural que da esta Ley hace referencia a determinados bienes de especial interés a nivel estatal que disfrutan de unas características arquitectónicas, históricas o artísticas que les hacen objeto de un grado de protección máxima, a diferencia de aquellos

incluidos en catálogos urbanísticos municipales o planes urbanísticos, cuyo interés, si bien puede ser importante, no es suficiente para que disfruten de la declaración de interés cultural por parte del Estado. Así, este nivel de protección estatal, que supone una limitación de los derechos de los propietarios, está sujeto a un procedimiento regulado por la Ley y a una declaración individualizada, bien como edificio único o bien como conjunto histórico, mediante Real Decreto, así como a su inclusión en el correspondiente registro público. Se puede concluir, pues, que los bienes objeto de protección por la Ley 16/1985 son totalmente diferentes de aquellos que pueden estar incluidos en catálogos de protección o planes urbanísticos determinantes de su interés local, pero que no tienen la calificación de bienes de interés cultural definida por la mencionada Ley para disfrutar de la exención prevista en el artículo 106.1.d) de la Ley de haciendas locales.

En este caso, aún estando acreditada la inclusión del edificio en el Catálogo del Patrimonio Arquitectónico Histórico-artístico de la Ciudad con el nivel de protección que allí se le atribuye, no consta que haya sido declarado bien de interés cultural de acuerdo con la Ley 16/1985, del patrimonio histórico español, por lo cual la transmisión de dos de los locales del edificio no puede tener cabida en el supuesto de exención del mencionado precepto.

Cuarto.- En igual situación se encuentran los locales en cuestión respecto a la Ley catalana 9/1993, de 30 de septiembre, reguladora del patrimonio cultural catalán, cuyo artículo 59 dice: “Los propietarios y los titulares de derechos sobre bienes culturales de interés nacional y sobre bienes culturales catalogados disfrutarán de los beneficios fiscales que, en el ámbito de las competencias respectivas, determinan la legislación del Estado, la legislación de la Generalitat y las Ordenanzas locales”. Por lo tanto, la única norma que puede dar cobertura a un beneficio fiscal en lo referente a impuestos locales debe ser de carácter estatal, lo que remite igualmente al artículo 106.1.d) de la Ley de haciendas locales.

Por otro lado, el artículo 59 de la Ley 9/1993 hace referencia exclusivamente a los bienes declarados como bienes culturales de interés nacional o bienes culturales catalogados, definidos los primeros en el artículo 7 de la Ley y los segundos en el artículo 15, entre los que no se encuentra incluido el edificio del que forman parte los locales objeto del recurso, puesto que no se encuadra en la definición de bienes protegidos por no haber sido objeto de la declaración de bien cultural de interés nacional. Y la disposición adicional primera de la mencionada Ley 9/1993,

aducida por la recurrente y citada en el certificado del Registro General del Patrimonio Cultural de la Generalitat, se limita a otorgar la consideración de los bienes a que afecta como “bienes culturales de interés local”, por lo que no disfrutan de la condición de interés nacional, necesaria para disfrutar de la exención. Al mismo tiempo, dicha disposición adicional establece que los bienes quedarán incluidos en el catálogo del patrimonio cultural catalán, el que, según el artículo 15 de la misma Ley, incluye “los bienes integrantes del patrimonio cultural catalán que, a pesar de su significación e importancia, no cumplen las condiciones propias de los bienes culturales de interés nacional...”.

Por todo lo expuesto, se debe concluir que los bienes objeto del recurso no pueden disfrutar de la exención prevista en el artículo 106.1.d) de la Ley de haciendas locales, ni tampoco de acuerdo con la legislación catalana sobre el patrimonio cultural catalán.

Quinto.- La reducción alegada en el recurso de 12 de enero de 2004 está establecida en el artículo 9.3 de la Ordenanza fiscal del impuesto para “las transmisiones mortis causa de locales afectos a actividades empresariales o profesionales, siempre que los adquirentes sean el cónyuge, los descendientes o los ascendentes”, reducción que deriva de lo establecido en el artículo 109.4 de la Ley de haciendas locales, en la redacción aprobada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

El hecho de que la redacción de la Ordenanza no mencione condición alguna en lo referente a la relación entre el causante y la titularidad de la actividad empresarial o profesional que se desarrolla en el local, podría dar lugar, en una interpretación estrictamente literal, a la conclusión de que la reducción se aplica para cualquier local propiedad del causante cuya posesión pertenecía a él mismo o a un tercero para cualquier título, mientras se destinara a una actividad empresarial o profesional.

Este Consell, aun así, considera que la afectación exigida por la norma está establecida en relación al causante y su actividad empresarial o profesional, y por lo tanto, sólo se aplicará la reducción a las transmisiones “mortis causa” de locales en los que el causante haya ejercido la actividad (en el mismo artículo de la Ordenanza, cuando se establece la bonificación por el inmueble que constituya la vivienda habitual del causante, se evidencia la necesidad de la relación directa del causante con la vivienda y no con cualquier vivienda de la que sea propietario).

Sexto.- Esta interpretación viene fundamentada en las reglas de interpretación establecidas en el artículo 4 del Código Civil, según el cual las normas se interpretarán según el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en el que deben ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de éstas. Así, cabe recordar que la reducción que se trata deriva de la norma introducida por la Ley 50/1998, de medidas fiscales, para adecuar la legislación de haciendas locales al conjunto de medidas legislativas destinadas a proteger la familia, la empresa familiar y la pequeña y mediana empresa, que ya habían sido aprobadas para otros impuestos, especialmente el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre el patrimonio y el impuesto sobre sucesiones, y no tenían reflejo en la legislación tributaria local.

En este sentido, el artículo 20.2.c) de la Ley reguladora del impuesto sobre sucesiones establece una reducción del 95 por 100 del valor de una empresa individual o de un negocio profesional incluidos en la base imponible de una adquisición “mortis causa” por parte del cónyuge, descendientes o adoptados del causante, siempre que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes a la muerte del causante. En el mismo sentido, el art. 2.1.d) de la Ley 21/2001 del Parlamento de Cataluña, de medidas fiscales y administrativas. Y el artículo 4, apartado ocho, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto sobre el patrimonio, declara exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo.

Queda claro, pues, que en el conjunto de medidas de protección de la pequeña y mediana empresa y del patrimonio empresarial familiar, en el caso del impuesto sobre sucesiones y el impuesto sobre el patrimonio sólo son aplicables dichas medidas cuando los bienes (especialmente en el impuesto sobre el patrimonio) están afectados directamente en la actividad empresarial o profesional del causante.

Séptimo.- En este sentido es clarificadora la interpretación que hace la resolución de la Dirección General de Tributos 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. Dice la resolución: “... 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” (es decir, sin personalidad jurídica, tal y como establece la legislación del impuesto sobre el patrimonio).

Octavo.- En conclusión, una interpretación del artículo 109.4 de la Ley de haciendas locales y del artículo 9.3 de la Ordenanza fiscal 1.3, basada en los principios del art. 4 del Código Civil, nos lleva a concluir que la reducción solamente se puede producir en el caso de la transmisión “mortis causa” de un local que estuviera afectado a la actividad empresarial o profesional directa y personalmente ejercida por el causante.

Noveno.- En el supuesto que se trata, los locales no estaban afectos directamente en la actividad empresarial del causante, puesto que quien desarrollaba su actividad era la empresa “C.G., SA” como titular del negocio, la cual estaba dada de alta del impuesto sobre actividades económicas y constituía una entidad con personalidad jurídica diferente de la del causante. El hecho de que el causante sea titular de la casi totalidad de las acciones de la sociedad no autoriza a pensar en un ejercicio directo y personal de la actividad “en forma societaria” en los términos de la resolución de la DGT 2/1999, de 23 de marzo, mencionada en el fundamento jurídico anterior, por parte del propietario de la mayor parte (o incluso de la totalidad) de las acciones de la sociedad titular. En el caso de las empresas propiedad de una persona física son los bienes afectos a la empresa los que se encuentran exentos, y en el caso de las empresas propiedad de una sociedad son las acciones o participaciones, y no los bienes afectos a la actividad de dicha sociedad, las que se benefician de la exención. No cabe duda, pues, que quien ejercía la actividad empresarial en este caso era la sociedad anónima y no el causante, del que no consta que ejerciera ninguna actividad empresarial o profesional en los locales objeto de transmisión hereditaria, por lo que no puede estimarse de aplicación la reducción solicitada.

Décimo.- Por lo que respecta al cálculo de los intereses, cabe aceptar la pretensión del recurrente. Según consta en las liquidaciones, el período de cálculo se inicia el 8 de enero de 2003, cuando la fecha de la transmisión, es decir, la de defunción del causante, fue el 23 de noviembre de 2002, y al tratarse de transmisión “mortis causa”, la obligación de autoliquidar e ingresar el tributo según establece el artículo 11.4 de la Ordenanza fiscal 1.3 de 2002, tenía un plazo de seis meses desde la fecha de la transmisión, por lo cual es a partir de la fecha de finalización de este plazo que se tienen que calcular los intereses. En consecuencia, procede estimar el recurso en este punto.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR en parte el recurso interpuesto contra las liquidaciones de referencia; ANULAR dichas liquidaciones; PRACTICAR nuevas calculando los intereses de demora desde la finalización del plazo de seis meses contando desde el acreditamiento del impuesto, y DESESTIMAR el recurso interpuesto contra la resolución del director gerente del Instituto Municipal de Hacienda de 10 de noviembre de 2003.