

Consell Tributari

Expedient: 271/1

El Consell Tributari, reunit en sessió de 18 de setembre de 2002, coneixent el recurs presentat per la Sra. A.M.S, la Sra. M.M.S i el Sr. M.M.S., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En data 2 de febrer de 1999, la Sra. A.M.S, la Sra. M.M.S i el Sr. M.M.S. van sol·licitar la no subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana reportat per la redempció dels censos que gravaven la finca del c/ ..., núm. ..., segons consta a l'escriptura pública de data 28 de desembre de 1998, la fotocòpia de la qual es troba a l'expedient.

2.- En data 26 d'abril de 1999, el director adjunt a la Gerència i delegat d'Hisenda va desestimar la sol·licitud en aplicació de l'article 105 de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, atès que la redempció de censos és una de les operacions jurídiques definides a l'article citat.

3.- En data 7 de juliol de 1999, els interessats presenten recurs d'alçada contra la resolució desestimària, al·legant que els censos objecte del recurs són procedents de la desamortització.

4.- En data 25 de juliol de 2000 es va requerir als interessats per a què aportessin documentació acreditativa del Registre de la Propietat conforme aquests censos procedien de la desamortització, requeriment que no ha estat atès.

5.- La Divisió de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs per falta de prova.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Els recurrents al·leguen l'exempció de la redempció dels censos dels quals es tracta atès que, en originar-se en la desamortització, aquesta redempció està perjudicada "ex lege", ja que "el seu valor no es determina en funció de la finca transmesa o gravada, sinó únicament per la capitalització de la pensió al tipus estipulat o al tres per cent", segons disposa la disposició transitòria 4a, punt 4t, regles 5a i 4a a), de la Llei del Parlament de Catalunya 6/1990, de 16 de març, de censos. Aquesta disposició estableix per a la redempció d'aquests censos la citada capitalització de la pensió amb independència del valor de la finca transmesa.

Segon.- Referent a això cal assenyalar, abans que res, la inexistència de qualsevol exempció que empari el cas plantejat. Exempció que, d'altra banda, no estableix ni pot establir la Llei catalana 6/1990, ja que es tracta d'un impost de regulació estatal.

Tercer.- No obstant, també cal assenyalar que, si bé en principi les regles de valoració que estableix la legislació civil no són aplicables en l'àmbit tributari, el qual es regeix per la seva normativa específica tret de remissió expressa, aquestes regles poden ser rellevants a efectes de determinar la subjecció o no dels censos en l'impost en la mesura en què les normes civils de valoració, a les quals es remet l'Ordenança fiscal municipal, poguessin afectar-ne la naturalesa jurídica. Concretament, en la mesura en què les normes civils de valoració de censos poguessin afectar la seva qualificació com a censos de domini, emfitèutics o reservables, o com a censos de renda o capitalització, tenint en compte que només els primers es consideren subjectes a l'impost.

Quart.- La subjecció dels censos en l'impost sobre l'increment de valor de terrenys de naturalesa urbana (des d'ara IIVTNU) deriva de la seva naturalesa de drets reals de gaudi, limitatius de domini, sigui quina sigui la regla de valoració emprada, de manera que són actes subjectes, segons l'art. 105 de la Llei 39/1988, els de constitució i transmissió d'aquests drets.

L'extinció de drets reals, en principi no subjecta, s'ha vist tradicionalment sotmesa a l'impost en aquells supòsits en els quals l'extinció del dret real condueix a la

consolidació del domini desmembrat, és a dir, quan es tracta de l'extinció del dret real d'usdefruit, i també en els supòsits de redempció de censos, en els quals es considera que existeix una autèntica transmissió del domini, dividit en útil i directe.

Així ho establí una consolidada doctrina jurisprudencial, representada entre d'altres per les sentències del Tribunal Suprem de 14 de novembre de 1983 (Ar. 5.658) i de 25 d'abril de 1984 (Ar. 2.165), relatives a l'extinció de l'usdefruit; i de 19 de maig de 1989 i 21 de desembre de 1992, relatives a la redempció de censos.

Cinquè.- D'acord amb aquesta doctrina jurisprudencial, les Ordenances fiscals d'aquest municipi reguladores de l'IIVTNU han estat dedicant sengles apartats de l'article que regula la base imposable a "l'usdefruit", a la "nua propietat", al "domini útil, directe i mitjà" i a la "consolidació del domini desmembrat", no obstant el silenci legal referent a això.

Aquestes normes han romàs invariables al llarg del temps pel que fa als censos, excepte la referència a les normes de valoració de la Llei catalana 6/1990, que va ser incorporada a l'Ordenança fiscal de 1991. Però la referència a la consolidació del domini desmembrat ha desaparegut a partir de l'Ordenança fiscal de 1999, que és l'última que de forma expressa s'hi refereix. Probablement per efecte de la doctrina legal establerta a la sentència del Tribunal Suprem de 16 de gener de 1999 (Ar. 563), respecte a l'extinció de l'usdefruit, l'abast del qual, no obstant això, resulta difícil determinar i obliga a una anàlisi detinguda dels preceptes, en la mesura en què, com ha estat exposat en el fonament anterior, s'estableix un cert paral·lelisme entre l'extinció d'usdefruit i la redempció de censos.

Sisè.- L'actual IIVTNU, de la mateixa manera que el seu predecessor, l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys (des d'ara, IIVT), regulat al text refós de les disposicions de règim local de 18 d'abril de 1986 (TRRL), subjecta a gravamen de manera expressa la constitució i transmissió de "qualsevol dret real de gaudi, limitatiu de domini" (article 351.1.a) TRRL de 1986, i article 105.1 Llei 39/1988), però no la seva extinció.

Això no obstant, com és ben sabut, els impostos sobre la transmissió de béns solen gravar expressament la constitució i transmissió de drets reals, i fins i tot la seva ampliació, però l'extinció no, amb l'única excepció de l'extinció de l'usdefruit; i la

jurisprudència, si bé per motius diversos, subjecta a aquests impostos tant a l'extinció de l'usdefruit com a la redempció de censos.

Certament, la doctrina considera l'usdefruit com una autèntica divisió o desmembrament del domini, l'extinció de la qual resulta perfectament assimilable a una transmissió de domini; si bé, en els supòsits en els quals la consolidació del domini no es produeix per mort de l'usufructuari o venciment del termini de l'usdefruit sinó mitjançant transmissió del dret real d'usdefruit (art. 517 Codi Civil) estem en realitat davant d'una transmissió de drets subjecta a l'impost, i en els supòsits en els quals no mitjanci transmissió, és a dir, quan la consolidació del domini es produeix per venciment del termini o per mort de l'usufructuari, l'extinció de l'usdefruit equival a una ampliació de les facultats del nus propietari, igualment subjecta a l'impost, com ocorre amb l'extinció dels drets reals d'ús i habitació (art. 42.6 del Reglament de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats -des d'ara RITPAJD-, aprovat per Reial Decret 828/1995, de 29 de maig). És a dir, en l'extinció del dret real d'usdefruit ens trobem, segons els casos, o bé davant d'una transmissió del dret real d'usdefruit que en comporta l'extinció, o bé davant d'una ampliació de les facultats del nus propietari quan l'extinció de l'usdefruit es produeix per compliment del termini o per imperatiu legal.

Aquesta consideració ha conduït a la tipificació de la consolidació del domini com una modalitat particular i pròpia del fet imposable en l'àmbit de l'impost sobre transmissions patrimonials, i al seu gravamen exprés a l'impost successori. Així, la consolidació del domini a títol oneros se subjecta a gravamen expressament a l'article 14.1 del text refós de l'ITPAJD, aprovat per Reial Decret 1/1993, de 2 de setembre (art. 42.6 del seu Reglament), i si es produeix a títol gratuït, a l'article 26 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, reguladora de l'impost sobre successions i donacions (art. 51 del Reial Decret 1.629/1991, que va aprovar el reglament d'aquest impost).

Pel que fa als censos, la teoria de la divisió del domini, així mateix, s'ha aplicat als anomenats censos de domini, emfitèutics o reservables, a diferència dels censos de renda o de capitalització. Per aquest motiu, tradicionalment, la jurisprudència ha considerat subjecta a gravamen la redempció d'aquests censos, no només en l'impost sobre transmissions patrimonials i en l'impost sobre successions, que graven expressament l'extinció de l'usdefruit com una modalitat particular del fet imposable, sinó fins i tot en l'IIVT regulat al TRRL de 1986, que no incloïa cap esment exprés a la consolidació del domini ni a l'ampliació de drets. És més, la jurisprudència al·ludida

subjecta a gravamen la redempció de censos de manera expressa com una veritable i pròpia transmissió de domini i no com una extinció de drets assimilable a l'extinció de l'usdefruit o enquadrat sota el fet imposable "consolidació del domini".

Així, en l'àmbit del TRRL de 1986 les sentències del Tribunal Suprem de 19 de maig de 1989 i 21 de desembre de 1992, abans citades, consideren aplicable a la redempció de censos i no només a la seva transmissió, la regla valorativa dels censos de l'article 355.8 TRRL, d'altra banda, idèntica a la de l'article 27 TRITPAJD. Concretament, la sentència de 19 de maig de 1989 estableix que "en els censos emfitèutics reservables es tindran en compte les mateixes normes aplicables a la transmissió de ple domini", però dedueix del valor final del terreny el resultat de la capitalització de la pensió anual al 4%, que és la regla de valoració de censos que estableix l'art. 355.8 TRRL.

Setè.- Donada la identitat en la configuració del fet imposable de l'IIVT al TRRL 1986 i de l'IIVTNU a la Llei 39/1988, abans assenyalada, cal pensar que la doctrina jurisprudencial sorgida respecte al TRRL és aplicable a l'impost actual. Sense que es pugui considerar rellevant a aquests efectes la desaparició a la Llei 39/1988 de la regla de valoració dels censos de l'article 355.8 TRRL, donada la remissió genèrica a la normativa de l'ITPAJD per a la valoració de drets que efectua l'article 108.4 de la Llei 39/1988.

Ara bé, respecte a la subjecció o no de l'extinció de l'usdefruit a l'IIVTNU regulat en la Llei 39/1988, la sentència del Tribunal Suprem de 16 de gener de 1999 (Ar. 563), abans esmentada, recaiguda en recurs de cassació en interès de Llei, constitueix una doctrina que, si bé afecta exclusivament a l'extinció d'usdefruit i no a la redempció de censos, interessa analitzar.

Segons aquesta sentència, l'extinció d'usdefruit als efectes de l'IIVTNU "ni és transmissió de la propietat ni és transmissió de cap dret real", de manera que és irrellevant la consolidació del domini produïda per defunció de la usufructuària. El règim legal de l'usdefruit, argumenta la sentència, que preveu la recuperació del domini en aquests casos (art. 513.1 Codi Civil) "exclou que aquesta recuperació vagi precedida de cap transmissió que suposi l'import de l'impost".

Aquesta sentència, sigui quina sigui l'extensió que correspongui a la doctrina que estableix, és de gran transcendència per a la delimitació de l'àmbit objectiu d'aplicació de l'IIVTNU, si tenim en compte la subjecció generalitzada a l'IIVT de

l'extinció d'usdefruit que fins al moment mantenia la jurisprudència (vegeu per totes les sentències del Tribunal Suprem de 14 de novembre de 1983, Ar. 5.658 i de 25 d'abril de 1984, Ar. 2.165, abans citats). Però dels termes no es desprèn amb claredat si la doctrina que estableix sobre la no subjecció de l'extinció d'usdefruit a l'IIVTNU és aplicable només al supòsit de consolidació del domini específicament contemplat en la sentència, que és un cas d'extinció sense transmissió produït per defunció de la usufructuària, o si per contra és aplicable a qualsevol tipus de consolidació del domini, és a dir, fins i tot quan l'extinció de l'usdefruit es produeix per transmissió del dret real d'usdefruit al nus propietari o a un tercer que adquirís ambdós drets.

En ocasions anteriors, el Consell ja ha manifestat la seva opinió a favor d'una interpretació restrictiva de la tesi que se sustenta en aquesta sentència, en virtut de les consideracions generals fetes respecte a la naturalesa de l'usdefruit i a les seves formes d'extinció exposades en el fonament jurídic anterior. Per tant, fins i tot des de la perspectiva del paral·lisme entre l'extinció d'usdefruit i redempció de cens, que aquest Consell rebutja, s'hauria de concloure la subjecció a l'IIVTNU de la redempció de censos.

Paral·lisme que té, no obstant això, un greu defecte, puix que no és el mateix, com posen en relleu les normes de l'Ordenança fiscal relatives a la base imposable, desmembrament del domini en usdefruit i nua propietat que divisió del domini en útil i directe o mitjà. En el desmembrament del domini, la consolidació que es produeix per l'extinció de l'usdefruit és una recuperació de facultats que només en alguns supòsits és fruit d'una transmissió de drets, segons s'ha exposat en el precedent fonament jurídic. Per contra, en la divisió del domini en útil i directe, la consolidació que es produeix per la redempció del cens és una veritable i pròpia transmissió del domini directe o mitjà, com ha posat en relleu la sentència del Tribunal Suprem de 19 d'agost de 1989. Fet que condueix a la subjecció a l'IIVTNU de la redempció dels censos de domini, sigui quina sigui la tesi que es mantingui respecte a l'extinció de l'usdefruit.

Vuitè.- Una vegada establerta la subjecció a l'impost de la redempció dels censos de domini procedeix examinar si en el present cas ens trobem davant de censos d'aquesta naturalesa o si, per contra, l'aplicació de la Llei catalana 6/1990, que al·lega el recurrent i a la qual es remet l'Ordenança fiscal, permet variar aquesta qualificació.

Doncs bé, de la documentació aportada a l'expedient no se'n dedueix que la redempció dels censos dels quals es tracta, per la qual es va pagar una quantitat a preu fet molt superior al valor de capitalització, segons consta a l'escriptura de redempció, s'hagi produït conformement a allò disposat a la citada Llei 6/1990 per als censos procedents de la desamortització, la qual estableix que a la redempció d'aquests tipus de censos "el censalista ha de percebre únicament la suma" consistent en "la quantitat que en resulti de capitalitzar (la pensió) al tipus estipulat o, quan no n'hi hagi, al tres per cent". Així mateix, tampoc s'acredita la procedència dels censos, no obstant el requeriment formulat per l'Administració referent a això. Per tant, no és possible contemplar l'aplicació de les normes al·legades i examinar la seva transcendència a efectes de la liquidació del tribut.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat.