

Consell Tributari

Expediente: 271/1

El Consell Tributari, reunido en sesión de 18 de septiembre de 2002, conociendo del recurso presentado por doña A.M.S, doña M.M.S y don M.M.S., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En fecha 2 de febrero de 1999, doña A.M.S, doña M.M.S y don M.M.S. solicitaron la no sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana devengado por la redención de los censos que gravaban la finca de la c/ ..., nº ..., según consta en la escritura pública de fecha 28 de diciembre de 1998, cuya fotocopia obra en el expediente.

2.- En fecha 26 de abril de 1999, el director adjunto a la Gerencia y delegado de Hacienda desestimó la solicitud en aplicación del artículo 105 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, por cuanto la redención de censos es una de las operaciones jurídicas definidas en el artículo citado.

3.- En fecha 7 de julio de 1999, los interesados presentan recurso de alzada contra la resolución desestimatoria, alegando que los censos objeto del recurso son procedentes de la desamortización.

4.- En fecha 25 de julio de 2000 se requirió a los interesados para que aportasen documentación acreditativa del Registro de la Propiedad conforme dichos censos procedían de la desamortización, requerimiento que no ha sido atendido.

5.- La División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda propone la desestimación del recurso por falta de prueba.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Alegan los recurrentes la exención de la redención de los censos de que se trata dado que, por tener su origen en la desamortización, tal redención está perjudicada “ex lege”, ya que “su valor no se determina en función de la finca transmitida o gravada, sino únicamente por la capitalización de la pensión al tipo estipulado o al tres por ciento”, según dispone la disposición transitoria 4ª, punto 4º, reglas 5ª y 4ª a), de la Ley del Parlament de Catalunya 6/1990, de 16 de marzo, de censos. Dicha disposición establece para la redención de dichos censos la citada capitalización de la pensión con independencia del valor de la finca transmitida.

Segundo.- A este respecto importa señalar, ante todo, la inexistencia de exención alguna que ampare el caso planteado. Exención que, de otra parte, no establece ni puede establecer la Ley catalana 6/1990, ya que se trata de un impuesto de regulación estatal.

Tercero.- No obstante, también debe señalarse que, si bien en principio las reglas de valoración que establece la legislación civil no son aplicables en el ámbito tributario, el cual se rige por su normativa específica salvo remisión expresa, dichas reglas pueden ser relevantes a efectos de determinar la sujeción o no de los censos al impuesto en la medida en que las normas civiles de valoración, a las que se remite la Ordenanza fiscal municipal, pudieran afectar a la naturaleza jurídica de los mismos. Concretamente, en la medida en que las normas civiles de valoración de censos pudieran afectar a su calificación como censos de dominio, enfiteúticos o reservativos, o como censos de renta o capitalización, habida cuenta que sólo los primeros se consideran sujetos al impuesto.

Cuarto.- La sujeción de los censos al impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (en adelante IIVTNU) deriva de su naturaleza de derechos reales de goce, limitativos de dominio, sea cual sea la regla de valoración empleada, siendo actos sujetos al mismo, según el art. 105 de la Ley 39/1988, los de constitución y transmisión de tales derechos.

La extinción de derechos reales, en principio no sujeta, se ha visto tradicionalmente sometida al impuesto en aquellos supuestos en que la extinción del

derecho real conduce a la consolidación del dominio desmembrado, es decir, cuando se trata de la extinción del derecho real de usufructo, y también en los supuestos de redención de censos, en los que se considera que existe una auténtica transmisión del dominio, dividido en útil y directo.

Así lo establecía una consolidada doctrina jurisprudencial, representada entre otras por las sentencias del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1983 (Ar. 5.658) y de 25 de abril de 1984 (Ar. 2.165), relativas a la extinción del usufructo; y de 19 de mayo de 1989 y 21 de diciembre de 1992, relativas a la redención de censos.

Quinto.- De acuerdo con esta doctrina jurisprudencial, las Ordenanzas fiscales de este municipio reguladoras del IIVTNU han venido dedicando sendos apartados del artículo que regula la base imponible al “usufructo”, a la “nuda propiedad”, al “dominio útil, directo y mediano” y a la “consolidación del dominio desmembrado”, no obstante el silencio legal al respecto.

Tales normas han permanecido invariables a lo largo del tiempo por lo que afecta a los censos, salvo la referencia a las normas de valoración de la Ley catalana 6/1990, que fue incorporada en la Ordenanza fiscal de 1991. Pero la referencia a la consolidación del dominio desmembrado ha desaparecido a partir de la Ordenanza fiscal de 1999, que es la última que de forma expresa se refiere al mismo. Probablemente por efecto de la doctrina legal establecida en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de enero de 1999 (Ar. 563), respecto a la extinción del usufructo, cuyo alcance, no obstante, resulta difícil determinar y obliga a un análisis detenido de los preceptos, en la medida en que, como ha sido expuesto en el anterior fundamento, se establece un cierto paralelismo entre la extinción de usufructo y la redención de censos.

Sexto.- El actual IIVTNU, al igual que su predecesor, el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos (en adelante, IIVT), regulado en el texto refundido de las disposiciones de régimen local de 18 de abril de 1986 (TRRL), sujeta a gravamen de modo expreso la constitución y transmisión de "cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio" (artículo 351.1.a) TRRL de 1986, y artículo 105.1 Ley 39/1988), pero no su extinción.

No obstante, como es bien sabido, los impuestos sobre la transmisión de bienes suelen gravar expresamente la constitución y transmisión de derechos reales, e incluso su ampliación, pero no la extinción de los mismos, con la única excepción de la

extinció del usufructo; y la jurisprudencia, si bien por motivos diversos, sujeta a tales impuestos tanto la extinció del usufructo como la redenció de censos.

Ciertamente, considerado el usufructo por la doctrina como una auténtica divisi3n o desmembraci3n del dominio, su extinció resulta perfectamente asimilable a una transmisi3n de dominio; si bien, en aquellos supuestos en los que la consolidaci3n del dominio no se produce por muerte del usufructuario o vencimiento del plazo del usufructo sino mediante transmisi3n del derecho real de usufructo (art. 517 C3digo Civil) estamos en realidad ante una transmisi3n de derechos sujeta al impuesto, y en los supuestos en los que no media transmisi3n, esto es, cuando la consolidaci3n del dominio se produce por vencimiento del plazo o por muerte del usufructuario, la extinció del usufructo equivale a una ampliaci3n de las facultades del nudo propietario, igualmente sujeta al impuesto, como ocurre con la extinció de los derechos reales de uso y habitaci3n (art. 42.6 del Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jur3dicos documentados -en adelante RITPAJD-, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo). Es decir, en la extinció del derecho real de usufructo nos encontramos, seg3n los casos, bien ante una transmisi3n del derecho real de usufructo que conlleva su extinció, bien ante una ampliaci3n de las facultades del nudo propietario cuando la extinció del usufructo se produce por cumplimiento del plazo o por imperativo legal.

Dicha consideraci3n ha conducido a la tipificaci3n de la consolidaci3n del dominio como una modalidad particular y propia del hecho imponible en el 3mbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, y a su gravamen expreso en el impuesto sucesorio. As3, la consolidaci3n del dominio a t3tulo oneroso se sujeta a gravamen expresamente en el art3culo 14.1 del texto refundido del ITPAJD, aprobado por Real Decreto 1/1993, de 2 de septiembre (art. 42.6 de su Reglamento), y si se produce a t3tulo gratuito, en el art3culo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones (art. 51 del Real Decreto 1.629/1991, que aprob3 el reglamento de este impuesto).

Por lo que se refiere a los censos, la teor3a de la divisi3n del dominio ha venido, asimismo, aplic3ndose a los llamados censos de dominio, enfite3uticos o reservativos, a diferencia de los censos de renta o de capitalizaci3n. De ah3 que, tradicionalmente, la jurisprudencia haya considerado sujeta a gravamen la redenció de dichos censos, no s3lo en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y en el impuesto sobre sucesiones, que gravan expresamente la extinció del usufructo como

una modalidad particular del hecho imponible, sino incluso en el IIVT regulado en el TRRL de 1986, que no incluía mención expresa alguna a la consolidación del dominio ni a la ampliación de derechos. Es más, la jurisprudencia aludida sujeta a gravamen la redención de censos de modo expreso como una verdadera y propia transmisión de dominio y no como una extinción de derechos asimilable a la extinción del usufructo o encuadrado bajo el hecho imponible “consolidación del dominio”.

Así, en el ámbito del TRRL de 1986 las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 1989 y 21 de diciembre de 1992, antes citadas, consideran aplicable a la redención de censos y no sólo a su transmisión, la regla valorativa de los censos del artículo 355.8 TRRL, por lo demás, idéntica a la del artículo 27 TRITPAJD. Concretamente, la sentencia de 19 de mayo de 1989 establece que “en los censos enfitéuticos reservativos se tendrán en cuenta las mismas normas aplicables a la transmisión de pleno dominio”, pero deduciendo del valor final del terreno el resultado de la capitalización de la pensión anual al 4%, que es la regla de valoración de censos que establece el art. 355.8 TRRL.

Séptimo.- Dada la identidad en la configuración del hecho imponible del IIVT en el TRRL 1986 y del IIVTNU en la Ley 39/1988, antes señalada, hay que pensar que la doctrina jurisprudencial surgida respecto al TRRL es aplicable al impuesto actual. Sin que pueda considerarse relevante a estos efectos la desaparición en la Ley 39/1988 de la regla de valoración de los censos del artículo 355.8 TRRL, dada la remisión genérica a la normativa del ITPAJD para la valoración de derechos que efectúa el artículo 108.4 de la Ley 39/1988.

Ahora bien, respecto a la sujeción o no de la extinción del usufructo al IIVTNU regulado en la Ley 39/1988, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de enero de 1999 (Ar. 563), antes mencionada, recaída en recurso de casación en interés de Ley, sienta una doctrina que, si bien afecta exclusivamente a la extinción de usufructo y no a la redención de censos, interesa analizar.

Según esta sentencia, la extinción de usufructo a los efectos del IIVTNU “ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real”, siendo irrelevante la consolidación del dominio producida por fallecimiento de la usufructuaria. El régimen legal del usufructo, argumenta la sentencia, que prevé la recuperación del dominio en estos casos (art. 513.1 Código Civil) “excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto”.

Esta sentencia, sea cual sea la extensión que corresponda a la doctrina que establece, es de gran trascendencia para la delimitación del ámbito objetivo de aplicación del IIVTNU, si tenemos en cuenta la sujeción generalizada al IIVT de la extinción de usufructo que hasta el momento mantenía la jurisprudencia (véase por todas las sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1983, Ar. 5.658 y de 25 de abril de 1984, Ar. 2.165, antes citadas). Pero de los términos de la misma no se desprende con claridad si la doctrina que establece sobre la no sujeción de la extinción de usufructo al IIVTNU es aplicable sólo al supuesto de consolidación del dominio específicamente contemplado en la sentencia, que es un caso de extinción sin transmisión producido por fallecimiento de la usufructuaria, o si por el contrario es aplicable a cualquier tipo de consolidación del dominio, esto es, incluso cuando la extinción del usufructo se produce por transmisión del derecho real de usufructo al nudo propietario o a un tercero que adquiriese ambos derechos.

En ocasiones anteriores este Consell ya ha manifestado su opinión a favor de una interpretación restrictiva de la tesis que se sustenta en dicha sentencia, en virtud de las consideraciones generales hechas respecto a la naturaleza del usufructo y a sus formas de extinción expuestas en el fundamento jurídico anterior. Por tanto, incluso desde la perspectiva del paralelismo entre extinción de usufructo y redención de censo, que este Consell rechaza, habría que concluir la sujeción al IIVTNU de la redención de censos.

Paralelismo que adolece, sin embargo, de un grave defecto, pues no es lo mismo, como ponen de relieve las normas de la Ordenanza fiscal relativas a la base imponible, desmembración del dominio en usufructo y nuda propiedad que división del dominio en útil y directo o mediano. En la desmembración del dominio, la consolidación que se produce por la extinción del usufructo es una recuperación de facultades que sólo en algunos supuestos es fruto de una transmisión de derechos, según se ha expuesto en el precedente fundamento jurídico. Por el contrario, en la división del dominio en útil y directo, la consolidación que se produce por la redención del censo es una verdadera y propia transmisión del dominio directo o mediano, como ha puesto de relieve la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de agosto de 1989. Lo que conduce a la sujeción al IIVTNU de la redención de los censos de dominio, sea cual sea la tesis que se mantenga respecto a la extinción del usufructo.

Octavo.- Una vez sentada la sujeción al impuesto de la redención de los censos de dominio procede examinar si en el presente caso nos hallamos ante censos de esta naturaleza o si, por el contrario, la aplicación de la Ley catalana 6/1990, que alega el recurrente y a la que se remite la Ordenanza fiscal, permite variar dicha calificación.

Pues bien, de la documentación aportada al expediente no se deduce que la redención de los censos de que se trata, por la que se pagó una cantidad a tanto alzado muy superior a su valor de capitalización, según consta en la escritura de redención, se haya producido con arreglo a lo dispuesto en la citada Ley 6/1990 para los censos procedentes de la desamortización, la cual establece que en la redención de este tipo de censos “el censalista deberá percibir únicamente la suma” consistente en “la cantidad que resulte de capitalizar (la pensión) al tipo estipulado o, en su defecto, al tres por ciento”. Asimismo, tampoco resulta acreditada la procedencia de los censos, no obstante el requerimiento formulado por la Administración al respecto. Por tanto, no es posible contemplar la aplicación de las normas alegadas y examinar su trascendencia a efectos de la liquidación del tributo.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso interpuesto.