

Consell Tributari

Expediente: 213/7

El Consell Tributari, reunido en sesión de 5 de noviembre 2008, y conociendo del recurso presentado por D^a. M.C.R.B., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En 20 de octubre de 2006, D^a. M.G.M., actuando en nombre de D^a. M. C.R.B., interpone recurso de alzada contra las liquidaciones con núms. de recibo PV-2006- ..., PV-2006- ... y PV-2006- ..., giradas por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana devengado por la transmisión “mortis causa” de las fincas sitas en la calle S., núm., PR... y P..., y en la T. de G., núm. ..., P..., realizada el 21 de septiembre de 2003.

2.- Alega que se ha producido una incorrecta calificación del hecho imponible, así como de los elementos determinantes de la deuda tributaria, dado que las dos fincas de la calle S. no se encontraban incluidas en los legados ordenados por el causante sino que fueron transmitidas por el heredero, en virtud de título jurídico distinto, para “completar” el pago de la legítima que le correspondía, por lo que al ser adquiridas las fincas por el heredero universal el 21 de septiembre de 2003 y transmitidas el 16 de marzo de 2004, no se ha producido incremento de valor al no haber transcurrido un año completo entre ambas fechas. Asimismo, se invoca la existencia de un error en el periodo por el que se liquidan los intereses de demora, dado que no se ha tenido en cuenta deducir el plazo de prórroga obtenido para la práctica de las autoliquidaciones. Por otra parte, considera acreditados los requisitos establecidos para la bonificación prevista en el art. 9.3 de la Ordenanza fiscal reguladora del tributo, al tratarse de tres inmuebles afectos a la actividad empresarial del causante, consistente en el alquiler de inmuebles. Y por último, en cuanto a la finca de T. de G., núm. ..., P..., alega disconformidad con la fecha de adquisición por el causante.

3.- Consta en el expediente que las tres liquidaciones recurridas han sido abonadas en periodo voluntario de pago.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La primera cuestión a considerar para resolver el presente recurso es la de la fecha de adquisición por la recurrente de las viviendas sitas en las plantas principal ... y segundo ... de la calle S., núm. ..., que según escritura otorgada el 16 de marzo de 2004, de núm. ..., le fueron entregadas por D. J.F.R.B. en concepto de pago de legítima por la herencia de su difunto padre D. J.M.R.P.L. Dicha fecha, según D^a. M.C.R.B. debería ser la del otorgamiento de dicha escritura, mientras que para el Ayuntamiento es la de 21 de septiembre de 2003 en que falleció el testador.

Segundo.- A tal efecto resulta ineludible exponer los hechos principales a tomar en consideración, para proceder, posteriormente, a la calificación jurídica de la operación u operaciones que de ellos se desprenden y extraer, seguidamente, las consecuencias pertinentes para resolver el problema planteado. Tales hechos, en síntesis, son los siguientes: 1) el Sr. R.P.L. otorgó su último y válido testamento el 7 de febrero de 2002, en cuyas disposiciones: a) instituye y nombra heredero universal de todos sus bienes, derechos y acciones, presentes y futuros, a su hijo D. J.F.R.B., al que prelega y en su caso lega la totalidad del inmueble sito en la calle S., núm. ..., con excepción de aquellas partes del mismo que fueran objeto de otro legado en el mismo testamento, entre las cuales no se contemplan las viviendas antes citadas de la finca de referencia, y b) lega a su hija, aquí recurrente, el piso entresuelo ... del edificio sito en la calle T. de G., núm. ...; 2) el causante falleció el 21 de septiembre de 2003; 3) el Sr. R.B. procedió, mediante escritura de 18 de febrero de 2004, a aceptar la herencia y efectuar la división horizontal del edificio sito en calle S., núm. ...; 4) en 16 de marzo de 2004 otorgó escritura de núm. ..., por la que subsanaba la que se acaba de citar, en el sentido de no incluir entre los bienes aceptados por el otorgante las susodichas viviendas de la calle S., núm. ..., las cuales, según escritura de la misma fecha, de la que enseguida se dirá, son objeto de entrega a D^a. M.C.R.B. en pago de legítima; y 5) en la misma fecha, el Sr. R.B. otorgó escritura, de núm. ..., de entrega de legado y complemento y carta de pago de legítima a la recurrente, en virtud de la cual hace entrega a ésta: a) de los bienes objeto de legado, entre los que figura la vivienda denominada entresuelo ... del edificio sito en calle T. de G., núm., y b) de las viviendas sitas en la calle S., núm. ..., principal y segundo ..., en concepto de pago de legítima.

Tercero.- El examen de los hechos relacionados pone al descubierto la concurrencia de dos fenómenos distintos, que no pueden ser objeto del mismo tratamiento jurídico: en lo que se refiere al piso entresuelo ... del edificio sito en la calle T. de G., núm. ..., nos hallamos ante un legado dispuesto en concepto de legítima, aunque no se diga expresamente, según lo previsto en el art. 358 de la Ley 40/1.991, de 30 de diciembre, que modificó la Compilación de Derecho Civil de Cataluña en materia de sucesiones por causa de muerte. En cambio, en lo que concierne a las viviendas sitas en los pisos principal ... y segundo ... de la calle S., núm. ..., se entregan a la recurrente en concepto de complemento de legítima, habida cuenta de que, conforme al art. 361 de la misma Ley, el legado no priva a los favorecidos de su cualidad de legitimarios.

Cuarto.- Esta diversidad de operaciones jurídicas comporta el sometimiento de cada una de ellas a una distinta normativa, según resaltó este Consell en informe de 29 de marzo de 2000, recaído en el expediente 601/99, pues mientras que en caso de legado, para la determinación de su valor a todos los efectos y en particular para la determinación de la base del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana habrá que estar al valor de los bienes de la herencia al tiempo de la muerte del causante (art. 355.1ª, Ley cit.) y el legitimario hace suyos los frutos o las rentas de la cosa legada a partir de aquella fecha (art. 365, Ley cit.), no ocurre así en el supuesto del pago de complemento de legítima. Dicho pago, en efecto, puede efectuarse a elección del heredero o de las personas facultadas para efectuar la partición, para distribuir la herencia o para señalar y pagar las legítimas en dinero, aunque no halle en la herencia, o en bienes de ésta (art. 362, Ley cit.). Y los bienes de la herencia que sirvan como pago de la legítima se estiman por su valor al tiempo de efectuarse fehacientemente la designación o adjudicación (art. 364, Ley cit.).

Quinto.- De aquí dos consecuencias: en primer lugar, entre la fecha de fallecimiento del causante y la fecha de adjudicación el incremento o decremento del valor beneficia o perjudica al heredero, sin que la legítima reporte al legitimario nada más que el interés legal del dinero entre los dos momentos indicados, aunque el pago se efectúe en bienes hereditarios (art. 365, Ley cit.). Y en segundo lugar, el legitimario no puede oponerse a la adjudicación de bienes en pago de legítima, salvo que los considere insuficientes (art. 362, Ley cit.). En síntesis, pues, como tuvimos ocasión de manifestar en el informe antes citado, "queda muy claro que al legado simple de legítima, aunque se pague en bienes hereditarios, la Ley le niega todo efecto retroactivo, puesto que no tiene en cuenta el valor

antiguo de los bienes sino el nuevo, y porque no da al legitimario el derecho a los frutos de la cosa desde el fallecimiento del causante, sino sólo el interés legal del dinero. Todo ello configura el derecho del legitimario como un derecho de crédito y a la obligación del heredero como una obligación alternativa que puede pagar en bienes de la herencia o de otra forma. Es, pues, el acto de pago y no la fecha de fallecimiento del causante el que determina la transmisión del dominio".

Sexto.- De todo ello se desprende una nueva y fundamental consecuencia: si el acto de pago se produjo, en cuanto a las citadas viviendas de la calle S., núm. ..., el 16 de marzo de 2004, habrá que estar a esta fecha para determinar la base imponible correspondiente al impuesto por la transmisión de tales viviendas. Por lo que, como quiera que el fallecimiento del causante se produjo el 21 de septiembre de 2003, al no haber transcurrido un año completo desde esta fecha, en aplicación de la regla cuarta del art. 108.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales deberá entenderse que los bienes de que se trata no habían experimentado un incremento de su valor en el momento al que habría de referirse la realización del hecho imponible. Procede, por tanto, estimar el recurso en cuanto a las liquidaciones relativas a las viviendas de la calle S., núm. ..., tantas veces citadas.

Séptimo.- Distinto es nuestro parecer acerca de la pretensión de que a las liquidaciones correspondientes a las tres fincas entregadas a la recurrente se aplique la bonificación que contempla el art. 9.3 de la Ordenanza fiscal nº 1.3, pretensión que ahora se contraería, exclusivamente, a la transmisión de la planta entresuelo puerta ... del edificio sito en la calle T. de G., núm. Pues consta en la escritura de entrega de legitima y de legado otorgada por D. J.M.R.B. a favor de D^a. M.C.R.B., representada por D. S.C.R., que dicha finca "se halla ocupada por la propia legataria", mientras que la norma de referencia exige para que se otorgue la bonificación que se trate de "transmisiones mortis causa de locales afectos a actividades empresariales o profesionales"

Octavo.- Tampoco puede prosperar la pretensión de que los intereses por demora en el pago de la liquidación correspondiente a la finca sita en T. de G., ..., se computen a partir del 22 de septiembre de 2004, en que vencía la prórroga concedida para el pago de la autoliquidación y no a partir del 22 de marzo del mismo año, en que venció el plazo de seis meses establecido legalmente para practicarla. Pues claramente prescribe el art. 61.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, aplicable al presente caso, que "se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos,

fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo". A este respecto no es ocioso recordar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como señala la sentencia de 8 de noviembre de 2006 (Ar. 8225) ha señalado que "el interés de demora en su concepto de componente de la deuda tributaria, tiene un fundamento indemnizatorio por el retraso o mora en que los contribuyentes incurren en el pago de su obligación tributaria principal que es la cuota", y "la propia STC 76/1990, de 26 de abril, consagra la naturaleza compensatoria e indemnizatoria de los intereses de demora regulados en el art. 58.2, b) de la LGT: los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria ... son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. Dicho carácter indemnizatorio o resarcitorio de los intereses de demora justifica su devengo en todos los supuestos de retraso en el ingreso de la prestación o pago en el plazo en que debería haberse efectuado; así como en los de suspensión, aplazamiento y fraccionamiento de dicho pago".

Noveno.- Por último, la pretensión de que la fecha de inicio del período de imposición respecto a la finca de T. de G., núm. ..., P..., debe ser el 3 de junio de 1998 tampoco puede aceptarse, dado que la total casa fue adquirida por el causante y su hermano por herencia de su padre, D.A.R.P., fallecido el 21 de abril de 1974, y la adjudicación a éste último de la planta entresuelo ... por disolución en el indiviso, realizada en escritura de obra nueva, división horizontal y adjudicaciones otorgada el 3 de junio de 1998, no constituye título traslativo del dominio sino especificativo del mismo, por lo que no produjo el devengo del impuesto, según el art. 105.1 de la Ley reguladora de las haciendas locales. Resulta, por tanto, correcta la fecha de 21 de abril de 1974 tomada en la liquidación recurrida como inicio del período para calcular el incremento de valor.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR en parte el recurso; ANULAR las liquidaciones relativas a la transmisión de las fincas sitas en la calle S., núm. ..., PR... y P...; DEVOLVER las cantidades ingresadas por dichas liquidaciones, incrementadas con los intereses legales que

procedan; y CONFIRMAR la liquidación relativa a la transmisión de la finca de T. de G.,
núm. ..., P....