

Consell Tributari

Expedient: 213/7

El Consell Tributari, reunit en sessió de 5 de novembre de 2008, i coneixent del recurs presentat per la senyora M.C.R.B., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En 20 d'octubre de 2006, la senyora M.G.M., actuant en nom i representació de la senyora M.C.R.B., interposa recurs d'alçada contra les liquidacions amb núms. de rebut PV-2006- ..., PV-2006- ... i PV-2006- ..., girades per l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana acreditat per la transmissió "mortis causa" de les finques situades al carrer S., núm. ..., PR... i P..., i en la T. de G., núm. ..., P..., realitzada el 21 de setembre de 2003.

2.- Al·lega que s'ha produït una incorrecta qualificació del fet imposable, així com dels elements determinants del deute tributari, atès que les dues finques del carrer S. no es trobaven incloses en els llegats ordenats pel causant sinó que van ser transmeses per l'hereu, en virtut de títol jurídic diferent, per "completar" el pagament de la legítima que li corresponia, per la qual cosa al ser adquirides les finques per l'hereu universal el 21 de setembre de 2003 i transmeses el 16 de març de 2004, no s'ha produït increment de valor al no haver transcorregut un any complet entre ambdues dades. Així mateix, invoca l'existència d'un error de fet en el període pel qual es liquiden els interessos de demora, atès que no s'ha tingut en compte deduir el termini de pròrroga obtingut per a la pràctica de les autoliquidacions. D'altra banda, considera acreditats els requisits establerts per a la bonificació prevista a l'art. 9.3 de l'Ordenança fiscal reguladora del tribut, al tractar-se de tres immobles afectes a l'activitat empresarial del causant, consistent en el lloguer d'immobles. I per últim, respecte a la finca de T. de G., núm. ..., P..., al·lega disconformitat amb la data d'adquisició pel causant.

3.- Consta a l'expedient que les tres liquidacions recorregudes han estat abonades en període voluntari de pagament.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La primera qüestió a considerar per resoldre el present recurs és la de la data d'adquisició per la recurrent de les vivendes situades en les plantes principal ... i segon ... del carrer S., núm. ..., que segons escriptura atorgada el 16 de març de 2004, de núm. ..., li van ser lliurades pel senyor J.F.R.B. en concepte de pagament de legítima per l'herència del seu difunt pare senyor J.M.R.P.L. L'esmentada data, segons la senyora M.C.R.B., hauria de ser la de l'atorgament de dita escriptura, mentre que per a l'Ajuntament és la de 21 de setembre de 2003 en què va morir el testador.

Segon.- A tal efecte resulta ineludible exposar els fets principals a prendre en consideració, per procedir, posteriorment, a la qualificació jurídica de l'operació u operacions que d'ells es desprenen i treure, seguidament, les conseqüències pertinents per resoldre el problema plantejat. Tals fets, en síntesi, són els següents: 1) el Sr. R.P.L. va atorgar el seu últim i vàlid testament el 7 de febrer de 2002, en les disposicions del qual: a) institueix i nombra hereu universal de tots els seus béns, drets i accions, presents i futurs, al seu fill, senyor J.F.R.B., al qual prellega i en el seu cas llega la totalitat de l'immoble situat al carrer S., núm., amb excepció d'aquelles parts de l'immoble que van ser objecte d'una altre llegat en el mateix testament, entre les quals no es contemplen les vivendes abans esmentades de la finca de referència, i b) llega a la seva filla, aquí recurrent, el pis entresol ... de l'edifici situat al carrer T. de G., núm. ...; 2) el causant va morir el 21 de setembre de 2003; 3) el Sr. R.B. va procedir, mitjançant escriptura de 18 de febrer de 2004, a acceptar l'herència i efectuar la divisió horitzontal de l'edifici situat al carrer S., núm. ...; 4) en 16 de març de 2004 va atorgar escriptura amb núm. ..., per la qual esmenava la que s'acaba d'esmentar, en el sentit de no incloure entre els béns acceptats per l'atorgant les susdites vivendes del carrer S., núm. ..., les quals, segons escriptura de la mateixa data, que es menciona a continuació, són objecte de lliurament a la senyora M.C.R.B. en pagament de legítima; 5) en la mateixa data, el Sr. R.B. va atorgar escriptura amb núm. ..., de lliurament de llegat i complement i carta de pagament de legítima a la recurrent, en virtut de la qual es fa lliurament a aquesta: a) dels béns objecte de llegat, entre els quals figura la vivenda denominada entresol ... de l'edifici situat al carrer T. de G., núm. ..., i b) de les vivendes situades al carrer S., núm., principal ... i segon ..., en concepte de pagament de legítima.

Tercer.- L'examen dels fets relacionats posa al descobert la concurrència de dos fenòmens diferents, que no poden ser objecte del mateix tractament jurídic: pel que fa al pis entresol ... de l'edifici situat al carrer T. de G., núm., ens trobem davant d'un llegat disposat en concepte de legítima, encara que no es digui expressament, segon allò previst a l'art. 358 de la Llei 40/1991, de 30 de desembre, que va modificar la Compilació de Dret Civil de Catalunya en matèria de successions per causa de mort. En canvi, les vivendes situades en els pisos principal ... i segon ... del carrer S., núm. ..., es lliuren a la recurrent en concepte de complement de legítima, tenint en compte que, conforme a l'art. 361 de la mateixa Llei, el llegat no priva als afavorits de la seva qualitat de legitimaris.

Quart.- Aquesta diversitat d'operacions jurídiques comporta la submissió de cadascuna a diferent normativa, segons va assenyalar aquest Consell en l'informe de 29 de març de 2000, recaigut a l'expedient 601/99, ja que mentre en el llegat, per a la determinació del seu valor a tots els efectes i en particular per a la determinació de la base de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, caldrà estar al valor del béns de l'herència en el moment de la mort del causant (art. 355.1, Llei cit.) i el legitimari fa seus els fruits o les rendes de la cosa llegada a partir d'aquella data (art. 365. Llei cit.), no succeeix el mateix en el supòsit de pagament del complement de legítima. Aquest pagament, en efecte, pot realitzar-se, a elecció de l'hereu o de les persones facultades per efectuar la partició, distribuir l'herència o assenyalar i pagar les legítimes, en diners encara que no en trobi a l'herència, o en béns d'aquesta (art. 362, Llei cit.). I els béns de l'herència que serveixen com a pagament de la legítima s'estimen pel seu valor al moment d'efectuar-se fefaentment la designació o adjudicació (art. 364, Llei cit.).

Cinquè.- D'això se'n deriven dues conseqüències: en primer lloc, entre la data de la mort del causant i la data d'adjudicació l'increment o decrement del valor beneficia o perjudica a l'hereu, sense que la legítima reporti al legitimari res més que l'interès legal dels diners entre els dos moments indicats, encara que el pagament s'efectuï en béns hereditaris (art. 365, Llei cit.). I en segon lloc, el legitimari no pot oposar-se a l'adjudicació de béns en pagament de legítima, llevat que els consideri insuficients (art. 362, Llei cit.). En síntesi, doncs, com ja vam tenir ocasió de manifestar a l'informe abans esmentat, "queda molt clar que al llegat simple de legítima, encara que es pagui en béns hereditaris, la Llei li nega tot efecte retroactiu, ja que no té en compta el valor antic dels béns sinó el nou, i perquè no dóna al legitimari el dret als fruits de la cosa des de la mort del causant, sinó tant sols l'interès legal del diner. Tot això configura el dret del legitimari com un dret

de crèdit i a la obligació de l'hereu com una obligació alternativa que pot pagar en béns de l'herència o d'altra forma. És, doncs, l'acte de pagament i no la data de la mort del causant el que determina la transmissió del domini”.

Sisè.- De tot això se'n desprèn una nova i fonamental conseqüència: si l'acte de pagament es va produir, pel que fa a les esmentades vivendes del carrer S., núm. ..., el 16 de març de 2004, aquesta serà la data per determinar la base imposable de l'impost per la transmissió de tals vivendes. Per la qual cosa, com sigui que la mort del causant es va produir el 21 de setembre de 2003, al no haver transcorregut un any complet des d'aquesta data, en aplicació de la regla quarta de l'art. 108.2 de la Llei reguladora de les hisendes locals s'haurà d'entendre que els béns de què es tracta no havien experimentat un increment del seu valor en el moment a què hauria de referir-se la realització del fet imposable. Procedeix, per tant, estimar el recurs quant a les liquidacions relatives a les vivendes del carrer S., núm. ..., esmentades.

Setè.- Diferent és la nostra opinió sobre la pretensió que a les liquidacions corresponents a les tres finques lliurades a la recurrent s'apliqui la bonificació que contempla l'art. 9.3 de l'Ordenança fiscal núm. 1.3, pretensió que ara es contrauria, exclusivament, a la transmissió de la planta entresol porta ... de l'edifici situat al carrer T. de G., núm. Doncs consta en l'escriptura de lliurament de legítima i de llegat atorgat pel senyora J.M.R.B. a favor de la senyora M.C.R.B., representada pel senyor S.C.R., que l'esmentada finca “està ocupada per la pròpia legatària”, mentre que la norma de referència exigeix per a l'atorgament de la bonificació que es tracti de “transmissions mortis causa de locals afectes a activitats empresarials o professionals”.

Vuitè.- Tampoc no pot prosperar la pretensió que el interessos per demora en el pagament de la liquidació corresponent a la finca situada a T. de G., ..., es computin a partir del 22 de setembre de 2004, en què vencia la pròrroga concedida per al pagament de l'autoliquidació, i no a partir del 22 de març del mateix any, en què va vèncer el termini de sis mesos establert legalment per practicar-la. Doncs clarament prescriu l'art. 61.2 de la Llei 230/1963, de 28 de desembre, aplicable al present cas, que “s'exigirà l'interès de demora en els supòsits de suspensió de l'execució de l'acte i en els ajornaments, fraccionaments o pròrroques de qualsevol mena”. A tal respecte no és ocios recordar que la jurisprudència del Tribunal Suprem, com assenyala la sentència de 8 de novembre de 2006 (Ar. 8.225), ha declarat 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”, i “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”.

Novè.- Per últim, la pretensió que la data d'inici del període d'imposició respecte a la finca de T. de G., núm. ..., P..., ha de ser el 3 de juny de 1998 tampoc pot acceptar-se, atès que la total casa va ser adquirida pel causant i el seu germà per herència del seu pare, senyor A.R.P., mort el 21 d'abril de 1974, i l'adjudicació al segon de la planta entresòl ... per dissolució de l'indivís, realitzada en escriptura d'obra nova, divisió horitzontal i adjudicacions atorgada el 3 de juny de 1998, no constitueix títol translatiu sinó especificatiu del domini, per la qual cosa no es va produir l'acreditament de l'impost segons l'art. 105.1 de la Llei reguladora de les hisendes locals. Resulta, per tant, correcta la data de 21 d'abril de 1974 que consta en la liquidació recorreguda com a inici del període per calcular l'increment de valor.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR en part el recurs; ANUL·LAR les liquidacions relatives a la transmissió de les finques situades al carrer S., núm. ..., PR... i P...; RETORNAR les quantitats ingressades per les esmentades liquidacions, incrementades amb els interessos legals que procedeixin; i CONFIRMAR la liquidació relativa a la transmissió de la finca de T. de G., núm. ..., P...