

Consell Tributari

Expediente: 237/10

El Consell Tributari, reunido en sesión de 9 de noviembre de 2011, conociendo del recurso presentado por la Sra. A.M.M.B. ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1. En 25 de noviembre de 2009, la Sra. A.M.M.B. interpone recurso de alzada contra la provisión de apremio emitida, con núm. de recibo ET-....., por falta de pago del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana devengado por la transmisión, mediante compraventa operada el 19 de abril de 2007, de la mitad indivisa de la finca sita en la calle E..., núm. ... (cargo núm. PV-.....).

2. La interesada manifiesta que la finca de referencia nunca ha sido de su propiedad sino que, tal como se pone de manifiesto en la sentencia dictada, el 23 de junio de 2005, por el Juzgado de Primera Instancia núm. ... de Barcelona en los autos del juicio ordinario núm. ..., cuya copia aporta la interesada junto con su escrito de recurso, la adquisición de la referida finca lo fue únicamente en concepto de venta de carta de gracia o “empenyorament”, como garantía de un préstamo otorgado por ella, junto con su anterior marido, al Sr. J.M.B. En este sentido, la referida figura contractual comportó que, cuando el crédito inicial se devolvió, el transmitente inicial ejercitó su derecho de volver a adquirir el inmueble sin que esta nueva adquisición devengara el tributo reclamado. Esto es así dado que la referida finca nunca fue transmitida efectivamente a la recurrente sino que ésta únicamente ostentó su titularidad nominal mientras no se devolvió el préstamo concedido en su día.

3. Se han incorporado al expediente los antecedentes del tramitado en su día por la Inspecció d’Hisenda Municipal respecto de la transmisión de dicha finca. De los datos y documentos obrantes en este expediente se desprenden las siguientes actuaciones:

a) Mediante escritura pública otorgada, el 18 de noviembre de 1999, ante el Notario de Barcelona D. J.B.C. se elevó a público el contrato privado de compraventa celebrado, respecto de la finca de referencia, entre la recurrente y el Sr. JM.B.D., en su calidad de adquirentes, y los Sres. J.M.B i M.R.R., en calidad de transmitentes.

b) El Juzgado de Primera Instancia núm. ... de Barcelona, dictó, el 23 de junio de 2005, sentencia en virtud de la cual, conociendo de la demanda interpuesta por la anterior parte transmitente –mediante la que se interesaba la declaración de nulidad del contrato privado de compraventa elevado a público por la anterior escritura dado que la parte actora entendía que en éste se había producido una simulación relativa y, en consecuencia, se tenía que declarar la validez del contrato “disimulado”, de venta en carta de gracia o “empenyament”, al cumplir éste los requisitos que le eran propios y ser esta la voluntad de las partes a la hora de concertar el negocio jurídico celebrado- accedió a las pretensiones de la demandante y declaró “(...) la nulidad del contrato de compraventa elevado a público (...) por simulación relativa, declarando la consiguiente validez del contrato “disimulado” de venta a carta de gracia o “empenyament” por cumplir los requisitos que le son propios y ser esta la voluntad de las partes al concertar el negocio jurídico (...) concediendo el derecho a los actores a readquirir la vivienda sita en la C/ E..., nº ... .... de Barcelona, por el precio del préstamo (principal) más los intereses legales devengados desde la fecha del mismo más el coste del uso de la vivienda o alquiler (...)”

c) En ejecución de la anterior sentencia, la recurrente y el Sr. B.D. transmitieron la finca de referencia, a favor de los Sres. J.M.B. y M.R.R., mediante escritura pública de compraventa otorgada, el 19 de abril de 2007, ante el Notario de L’Hospitalet de Llobregat D. D.T.B., obrando al núm. .... de su protocolo de instrumentos corrientes.

d) Dado que la recurrente no ingresó la preceptiva autoliquidación, ni tampoco presentó la correspondiente declaración por la transmisión de la finca de referencia efectuada en ejecución de la anterior sentencia, la Inspecció d’Hisenda Municipal, además de incoar el correspondiente procedimiento sancionador, emitió, el 15 de junio de 2009, liquidación con núm. de recibo PV-....., girada a nombre de la recurrente por la transmisión de la mitad indivisa de la mencionada finca.

4. Según los datos obrantes en el sistema integrado de recaudación municipal, los cuales se han incorporado al expediente, el pago de la anterior liquidación girada por la referida transmisión todavía no se ha hecho efectivo.

5. El Departament de Recursos de l’Institut Municipal d’Hisenda propone estimar el recurso interpuesto, anular la liquidación impugnada y, en consecuencia, anular la sanción impuesta a la recurrente.



declaró la nulidad de la primitiva escritura de transmisión a favor de la recurrente y de su antiguo esposo, por simulación relativa. Vale decir que no declaró la nulidad total de la transmisión, sino la necesidad de reconocer el contrato subyacente, que era un contrato de garantía. Esta es la doctrina del art. 1276 del Código civil, según la cual “la expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita”.

Sexto.- La venta a carta de gracia produce efectos de transmisión del dominio que parecen los propios de una venta ordinaria, pero se diferencia de ésta en el hecho de que el vendedor tiene un derecho de recuperar la cosa vendida. Como dice el art. 326 de la Compilación de Derecho Civil de Catalunya, modificado por la Ley 29/1991, de 13 de diciembre, en la venta a carta de gracia el vendedor se reserva el derecho de redimir o recuperar la cosa vendida, por precio determinado, durante un plazo máximo de treinta años si es inmueble. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya de 29 de mayo de 1991, recogida en la posterior Sentencia de 13 de mayo de 2010, destaca la finalidad de garantía que persigue esta figura. Al examinar sus características señala que al servicio de esta finalidad los medios que ofrece el derecho común y el derecho catalán son diferentes. Argumenta: “Estos fines (los de garantía) se consiguen en la legislación común mediante la estipulación en la compraventa de un retracto convencional; en el contrato de “empenyament”, que tiene su propia identidad, mediante el desdoblamiento que produce del dominio en dos derechos reales específicos: el dominio resoluble del comprador y el derecho a redimir del vendedor (f.j.2). La sentencia rechaza también la asimilación del contrato a la “fiducia cum reditore”, la cual en la configuración atribuida en derecho común no produciría efectos reales entre deudor fiduciante y acreedor fiduciario. La Sentencia considera que en el caso de la carta de gracia que examina hay una verdadera transmisión de dominio “erga omnes i inter partes” (f.j. 4). Fundamenta su resolución en que: “La doctrina más reciente y autorizada estima que la compraventa a carta de gracia o empenyament es un contrato de enajenación porque mediante la traditio transmite el dominio si bien resoluble en virtud del derecho que se reserva el vendedor de recuperar el bien, ya que su intención no fue desprenderse definitivamente de él, sino que sirviese de garantía” (f.j. 3).

Séptimo.- Por tanto, por la naturaleza del contrato, no son admisibles las alegaciones de la recurrente de que el piso no había pasado a sus manos, porque con independencia de que no hubiera inscrito la escritura en el Registro de la Propiedad y de

que el prestatario hubiera continuado en la ocupación del piso, el contrato se había concertado en escritura pública, con efectos de transmisión del dominio, de acuerdo con el art. 1462 del Código civil.

Octavo.- El efecto transmisor del dominio del contrato obliga en principio a aplicar las normas de liquidación propias de la transmisión del dominio, tanto en la transmisión de prestatario a acreedor como en la recuperación por el primero del dominio transmitido. No obstante parece injusto liquidar sobre la base del valor catastral, porque lo que se transmite -y en su caso se redime- no es un pleno dominio, sino un dominio dividido, de contenido resoluble. En defecto de otras valoraciones específicas del dominio gravado, el art. 323 de la Compilació de Dret civil de Catalunya (relativo a la rescisión por lesión “ultra dimidium”) atribuye al dominio gravado un valor equivalente a las dos terceras partes del valor de la propiedad libre de gravamen.

Noveno.- El supuesto no está contemplado en la Ley ni en la Ordenanza fiscal, pero hay que plantearse si la Ley fiscal impide aplicar una regla que fije el valor del dominio resoluble en una parte inferior del valor del inmueble. Para fundamentar esta posibilidad, hay que partir de la constatación de que en el art. 107 del TRLHL, el valor catastral no es siempre la base imponible, sino un elemento de referencia para la determinación de la base imponible. Ambos conceptos coincidirán en el caso de transmisión del pleno dominio sobre el inmueble, pero en otros casos en los que la constitución o transmisión tiene por objeto un dominio limitado o un derecho real de goce limitativo del dominio, como son el derecho de vuelo, el derecho de superficie o el usufructo, el precepto legal contiene reglas que adaptan el valor de referencia a la naturaleza y contenido de los derechos gravados.

Décimo.- Si en los mencionados casos la Ley contempla como elementos de la liquidación tanto el valor catastral como la naturaleza y contenido de los derechos objeto de constitución o transmisión, entendemos que esta regla se puede aplicar por analogía a todos aquellos supuestos en los que las leyes civiles atribuyan expresamente al derecho un valor específico en relación con el pleno dominio. Esta opinión no vulnera lo que dispone el art. 14 de la Ley General Tributaria, según la cual “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. La modulación de la base imponible de acuerdo con criterios derivados de la naturaleza civil de las instituciones no afecta el

hecho imponible, las exenciones o los beneficios fiscales. Por tanto, entendemos que es legítimo que se resuelva el recurso en el sentido de que la redención del derecho de dominio resoluble sea valorada en las dos terceras partes del valor catastral del inmueble, tal como supletoriamente establece el art. 323 de la Compilació de Dret Civil de Catalunya para la valoración del derecho a efectos civiles.

Por lo cual,

**SE PROPONE**

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso, ANULAR la liquidación recurrida, la providencia de apremio y el procedimiento sancionador, SUSTITUIR la liquidación recurrida por otra en la que se tome como base imponible las dos terceras partes del valor catastral, e iniciar el procedimiento sancionador partiendo de la nueva cuota resultante.