

Consell Tributari

Expedient: 237/10

El Consell Tributari, reunit en sessió de 9 de novembre de 2011, coneixent del recurs presentat per la Sra. AMMB, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En 25 de novembre de 2009, la Sra. AMMB interposa recurs d'alçada contra la provisió de constrenyiment emesa, amb núm. de rebut ET-..., per la manca de pagament de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana acreditat per la transmissió, mitjançant compravenda operada el 19 d'abril de 2007, de la meitat indivisa de la finca sita al carrer ... (càrrec núm. PV-...).

2.- Manifesta la interessada que la finca de referència no ha estat mai de la seva propietat sinó que, tal i com es posa de manifest a la sentència dictada, el 23 de juny de 2005, pel Jutjat de Primera Instància núm. 57 dels de Barcelona en els autes del judici ordinari núm. ..., còpia de la qual aporta la interessada juntament amb el seu escrit de recurs, l'adquisició de la referida finca ho va ser únicament en concepte de venda a carta de gràcia o "empenyorament", com a garantia d'un préstec atorgat per ella, juntament amb el seu anterior espòs, al Sr. JMB. En aquest sentit, la referida figura contractual comportà que, quan el crèdit inicial es va retornar, el transmissor inicial va exercitar el seu dret de tornar a adquirir l'immoble sense que aquesta nova adquisició merités el tribut reclamat. Això es així atès que la referida finca mai va ser transmesa efectivament a la recurrent sinó que aquesta únicament ostentà la seva titularitat nominal en tant no es va retornar el préstec concedit en el seu dia.

3.- S'han incorporat a l'expedient els antecedents del tramitat en el seu dia per la Inspecció d'Hisenda Municipal respecte de la transmissió de l'esmentada finca. De les dades i dels documents obrants en aquest expedient es desprenen les següents actuacions:

a) Mitjançant escriptura pública atorgada, el 18 de novembre de 1999, davant el Notari de Barcelona D. JBC, es va elevar a públic el contracte privat de

compravenda celebrat, respecte de la finca de referència, entre la recurrent i el Sr. JMBD, en la seva qualitat d'adquirents, i els Srs. JMB i MRR, en qualitat de transmitents.

b) El Jutjat de Primera Instància núm. 57 dels de Barcelona va dictar, el 23 de juny de 2005, sentència en virtut de la qual, coneixent de la demanda interposada per l'anterior part transmissent -mitjançant la que s'interessava la declaració de nul·litat del contracte privat de compravenda elevat a públic per l'anterior escriptura atès que la part actora entenia que al mateix s'havia produït una simulació relativa i, en conseqüència, s'havia de declarar la validesa del contracte "dissimulat", de venda a carta de gràcia o "empenyorament", en complir aquest els requisits que li eren propis i ser aquesta la voluntat de les parts a l'hora de concertar el negoci jurídic celebrat-, va accedir a les pretensions de la demandant i va declarar "(...) 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/ ... 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 execució de l'anterior sentència, la recurrent i el Sr. BD van transmetre la finca de referència, a favor dels Srs. JMB i MRR, mitjançant escriptura pública de compravenda atorgada, el 19 de abril de 2007, davant el Notari de l'Hospitalet de Llobregat D. DTB, obrant al núm. ... del seu protocol d'instruments corrents.

d) Atès que la recurrent no va ingressar la preceptiva autoliquidació, ni tampoc va presentar la corresponent declaració per la transmissió de la finca de referència efectuada en execució de l'anterior sentència, la Inspecció d'Hisenda Municipal, a mes d'incoar el corresponent procediment sancionador, va emetre, el 15 de juny de 2009, la liquidació amb núm. de rebut PV-..., girada a nom de la recurrent per la transmissió de la meitat indivisa de l'esmentada finca.

4.- Segons les dades obrants al sistema integrat de recaptació municipal, les quals ha estat incorporades a l'expedient, el pagament de l'anterior liquidació girada per la transmissió de referència encara no s'ha fet efectiu.

5.- El Departament de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda proposa estimar el recurs interposat, anul·lar la liquidació impugnada i, en conseqüència, anul·lar la sanció imposada a la recurrent.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El recurs s'adreça contra la provisió de constrenyiment acordada per al cobrament de la liquidació PV-.... Com es recull en els antecedents hi ha una altra liquidació pel mateix import, practicada en 15 de juny de 2009 (PV-...); en aquesta mateixa data es va acordar la iniciació de procediment sancionador, però no consta que cap de aquests actes administratius hagi estat notificats a la recurrent, ni que hagin sigut objecte de recurs. En tot cas, aquest informe es referirà a tots aquests temes, en aplicació de l'apartat 4 de l'article 223 de la Llei General Tributària, que atribueix a l'òrgan de resolució totes les qüestions de fet o de dret que ofereixi l'expedient.

Segon.- Atès que el recurs s'adreça contra la provisió de constrenyiment de la liquidació esmentada, cal determinar si aquesta reclamació és admissible, ja que l'apartat 2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, en limita els motius d'oposició. Un d'ells és la manca de notificació de la liquidació. En l'expedient examinat no consta que la liquidació que va donar lloc a la provisió de constrenyiment hagués estat notificada a la recurrent i això permet declarar la nul·litat d'aquesta provisió.

Tercer.- Per raons d'economia procedimental, entenem que no procedeix declarar només la nul·litat de la provisió, la qual cosa comportaria la declaració de que caldria practicar una nova notificació de la liquidació PV-... i esperar un eventual nou recurs de la interessada. Ja que el recurs es fonamenta en temes de caràcter substantiu sobre l'abast de la Sentència dictada i sobre la naturalesa dels negocis jurídics determinants de la meritació de l'Impost, és oportú d'examinar els arguments de la recurrent contra la provisió de constrenyiment que, en realitat, s'adrecen contra la liquidació.

Quart.- Argumenta la recurrent que l'immoble en qüestió no va ser mai de la seva propietat, ja que s'ha establert judicialment que l'adquisició del pis per ella i pel seu antic espòs es va fer en concepte de carta de gràcia i que, en tractar-se de la garantia

d'un préstec no ha passat a mans dels recurrents, sinó que s'ha conservat a nom del prestatari mentre no s'ha retornat el préstec.

Cinquè.- La molt ben fonamentada Sentència civil, dictada en el plet que va enfrontar els primitius adquirents de la finca amb els transmissors, va declarar que el negoci real no era el de compravenda, sinó el de venda a carta de gràcia. La Sentència declarà la nul·litat de la primitiva escriptura de transmissió a favor de la recurrent i del seu antic espòs, per simulació relativa. Val a dir que no declarà la nul·litat total de la transmissió, sinó la necessitat de reconèixer el contracte subjacent, que era un contracte de garantia. Aquesta és la doctrina de l'article 1276 del Codi civil, segons el qual "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".

Sisè.- La venda a carta de gràcia produeix efectes de transmissió del domini que semblen els propis d'una venda ordinària, però es diferencia d'aquesta en el fet de que el venedor té un dret de recuperar la cosa venuda. Com diu l'article 326 de la Compilació de Dret civil de Catalunya, modificat per Llei 29/1991, de 13 de desembre, en la venda a carta de gràcia el venedor es reserva el dret de redimir o recuperar la cosa venuda, per preu determinat, durant un termini màxim de trenta anys si és immoble. La Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 29 de maig de 1991, que és recollida en la posterior Sentència de 13 de maig de 2010, destaca la finalitat de garantia que persegueix aquesta figura. En examinar les seves característiques assenyala que al servei d'aquesta finalitat els mitjans que ofereix el dret comú i el dret català són diferents. Argumenta: "Estos fines (els de garantia) 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 Sentència rebutja també l'assimilació del contracte a la "fiducia cum creditore", la qual en la configuració atribuïda en dret comú no produiria efectes reals entre deutor fiduciant y creditor fiduciari. La Sentència considera que en el cas de la carta de gràcia que examina hi ha veritable transmissió de domini erga omnes i inter partes (f.j.4). Fonamenta la seva resolució 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) .

Setè.- Per tant, per la naturalesa del contracte, no són admissibles les al·legacions de la recurrent de que el pis no havia passat a les seves mans, perquè amb independència de que no hagués inscrit l'escriptura en el Registre de la Propietat i de que el prestatari hagués continuat en l'ocupació del pis, el contracte s'havia concertat en escriptura pública, amb efectes de transmissió del domini, d'acord amb l'article 1462 del Codi civil.

Vuitè.- L'efecte transmissor del domini del contracte obliga en principi a aplicar les normes de liquidació pròpies de la transmissió del domini, tant en la transmissió de prestatari a creditor com en la recuperació pel primer del domini tramès. Sembla no obstant injust liquidar sobre la base del valor cadastral, perquè el que es transmet –i en el seu cas es redimeix – no es un domini ple, sinó un domini dividit, de contingut resoluble. En defecte d'altres valoracions específiques del domini gravat, l'article 323 de la Compilació de Dret civil de Catalunya (relatiu a la rescissió per lesió “ultra dimidium”) atribueix al domini gravat un valor equivalent a les dues tercers parts del valor de la propietat lliure de gravamen.

Novè.- El supòsit no està contemplat en la Llei ni en l'Ordenança fiscal, però cal plantejar si la Llei fiscal impedeix aplicar una regla que fixi el valor del domini resoluble en una part inferior del valor de l'immoble. Per fonamentar aquesta possibilitat, cal partir de la constatació de que a l'article 107 del TRLHL, el valor cadastral no és sempre la base imposable, sinó un element de referència per a la determinació de la base imposable. Ambdós conceptes coincidiran en cas de transmissió d'un domini ple sobre l'immoble, però en altres casos en els quals la constitució o transmissió té per objecte un domini limitat o un dret real de gaudi limitatiu del domini, com són el dret de vol, el dret de superfície o l'usdefruit, el precepte legal conté regles que adapten el valor de referència a la naturalesa i contingut dels drets gravats.

Desè.- Si en els casos esmentats la Llei contempla com a elements de la liquidació tant el valor cadastral com la naturalesa i contingut dels drets objecte de constitució o transmissió, entenem que aquesta regla es pot aplicar per analogia a tots aquells supòsits en els quals les lleis civils atribueixen expressament al dret un valor

específic en relació amb el ple domini. Aquesta opinió no vulnera allò que disposa l'article 14 de la Llei General Tributària, segons el qual “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 modulació de la base imposable d'acord amb criteris derivats de la naturalesa civil de les institucions no afecta el fet imposable, les exempcions o els beneficis fiscals. Per tant, entenem que es legítim que es resolgui el recurs en el sentit de que la redempció del dret de domini resoluble sigui valorada en les dues terceres parts del valor cadastral de l'immoble, tal com supletòriament estableix l'article 323 de la Compilació de Dret Civil de Catalunya per a la valoració del dret a efectes civils.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR PARCIALMENT el recurs, ANUL·LAR la liquidació recorreguda, la provisió de constrenyiment i el procediment sancionador, SUBSTITUIR la liquidació recorreguda per una altra en la qual es prengui com a base imposable les dues terceres parts del valor cadastral, i INICIAR el procediment sancionador partint de la nova quota resultant.