

Consell Tributari  
Expediente: 94/2

El Consell Tributari, reunido en sesión de 18 de septiembre de 2002, conociendo de los recursos presentado por F.R., SA, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- En 3 de marzo de 2000, F.R., SA, interpone recurso contra liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles, ejercicios 1996 a 2000, por la finca sita en Mercabarna, c/ ..., nº ..., parcela ..., alegando error en la superficie del inmueble, puesto que sólo es titular de la construcción y no del solar, y disconformidad con los intereses de demora por ser la primera notificación que recibe por el mencionado concepto.

2.- En 16 de febrero de 2001, la misma entidad presenta escrito solicitando su exclusión del padrón del impuesto por la finca mencionada, alegando no producirse el hecho imponible y no ser sujeto pasivo del tributo, puesto que no ostenta ninguno del derecho real sobre el inmueble sino el que denomina un “derecho personal de autorización de uso” otorgado por Mercabarna. En apoyo de esta tesis cita varias sentencias del TEAC, de Tribunales Superiores de Justicia y del Tribunal Supremo. Finalmente, indica que pide la exclusión tanto al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria como el Ayuntamiento debido a las competencias delegadas en éste por el convenio de colaboración entre ambas entidades de 30 de abril de 1993.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- En el recurso interpuesto contra las liquidaciones del impuesto de 1996 a 2000 se plantean dos motivos de impugnación: la disconformidad con la superficie del inmueble y la improcedencia de los intereses de demora. Sobre la primera cuestión se debe tener en cuenta que el artículo 78.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, establece: “La elaboración de las Ponencias de valores, así como la fijación, revisión y modificación de los valores catastrales y la formación del Padrón

del impuesto, se llevará a cabo por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria ...El conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos aprobatorios de la delimitación del suelo, contra las Ponencias de valores y contra los valores catastrales con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71 de la presente Ley, corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado”. En consecuencia, el Ayuntamiento no puede conocer de las alegaciones planteadas relativas a la superficie del inmueble por no constituir materia de su competencia, sin perjuicio que en cumplimiento de la resolución que en su día se pueda dictar por el órgano competente, se proceda, si es el caso, a la regularización de cuotas y a la devolución de ingresos indebidos que corresponda.

Segundo.- Por otra parte, resulta del expediente que la valoración del inmueble objeto de las liquidaciones impugnadas, que es únicamente la construcción (referencia catastral ...), se realizó en base a la ponencia de valores de 1987 y con efectos catastrales de 1988, asignando un valor de 52.709.447 ptas. para 1999, según acuerdo de la Gerencia Territorial del Catastro relativo a la alteración catastral de la finca por nueva construcción no declarada. El cálculo sobre este valor de los incrementos anuales establecidos en las sucesivas Leyes de presupuestos generales del Estado, da el valor correspondiente al ejercicio de 1988 y los valores aplicados en las liquidaciones impugnadas.

Tercero.- Respecto a la impugnación de los intereses de demora en base a la falta de notificación anterior de las liquidaciones, cabe decir que el artículo 77.2 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, establece la obligación por parte del sujeto pasivo de presentar declaración de cualquier alteración que implique variación o modificación física, económica o jurídica de un inmueble, y que en este caso, al no haberse declarado la nueva construcción, actuó la Inspección de Tributos, según consta en el acuerdo de la Gerencia Territorial del Catastro antes mencionado, dando audiencia a la interesada, que formuló alegaciones, que no modificaron la propuesta de alteración catastral. En el acuerdo adoptado se expresava lo siguiente: “Del contenido de esta alteración se dará traslado al Ayuntamiento a los efectos de practicar las liquidaciones tributarias que procedan en el impuesto sobre bienes inmuebles”. La actuación liquidatoria seguida por el Ayuntamiento está amparada en la doctrina del Tribunal Supremo, sentencia de 16 de septiembre de 2000, relativa a los artículos 70.5 (ahora 70.4) y 77.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales, que determina: “En

consecuencia, en tales supuestos de incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de la obligación de declarar por parte del contribuyente, la notificación del valor catastral puede hacerse a partir del momento en que la Administración descubra la alteración (nueva construcción, cambio de titularidad ...) no declarada, siempre con carácter previo a la notificación de la liquidación y sobre la base de ponencias de valores aprobadas con anterioridad al ejercicio liquidado, durante todo el plazo de prescripción del derecho a liquidar, aunque tal notificación individualizada del valor catastral se produzca con posterioridad a alguno o algunos de los ejercicios respecto a los que ha de surtir efecto”.

Por lo tanto, al no haberse ingresado el impuesto en los ejercicios de referencia, en los que no se pudo practicar liquidación como consecuencia de no haberse declarado la nueva construcción efectuada al inmueble, procede el pago de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago del tributo en los mencionados ejercicios y la fecha de las liquidaciones impugnadas, según resulta de los artículos 61.2 de la Ley general tributaria y 69.1 del Reglamento general de inspección de los tributos.

Cuarto.- Sobre el segundo escrito de la recurrente, solicitando la exclusión del padrón, el primero que hace falta determinar, dada la situación de competencias compartidas en relación a este impuesto entre el Centro de Gestión Catastral y el Ayuntamiento, es la competencia de este último por entender de la cuestión planteada. En este sentido, cabe partir de la base que nos encontramos ante un escrito en lo referente a la inclusión de la recurrente en el padrón del impuesto sobre bienes inmuebles, presentado dentro del plazo establecido al edicto de exposición al público del padrón de contribuyentes del impuesto para el ejercicio 2001, efectuada en cumplimiento del acuerdo de la Alcaldía de 12 de diciembre de 2000 que aprobó el padrón, edicto que fue publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de 13 de enero de 2001, y en el que se indica que en caso de reclamación se podrá interponer recurso de reposición previo al contencioso-administrativo. También cabe mencionar que la interesada plantea su exclusión del padrón sin impugnar expresamente la liquidación del impuesto de 2001.

Quinto.- Sobre la cuestión planteada, cabe recordar que el artículo 78.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, atribuye al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria la competencia para la formación del padrón del impuesto, y el artículo 77.1 de la propia Ley establece que una vez formado el padrón

estará a disposición del público en los respectivos Ayuntamientos. La competencia de la Administración del Estado en la formación del padrón está reflejada también en el artículo 6 del Real Decreto 1.448/1989, de 1 de diciembre, cuando dispone que el padrón anual del impuesto se formalizará por los Servicios Periféricos del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, y será aprobado por el gerente territorial y enviado a los Ayuntamientos interesados para su pública exposición. Claro está, pues, que en este aspecto la función del Ayuntamiento queda limitada a la publicación del padrón formado y aprobado por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria.

Sexto.- Por otra parte, el artículo 78.2 de la Ley de haciendas locales atribuye a los Ayuntamientos la competencia para la liquidación y recaudación del impuesto, que comprende también las funciones de concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, y la resolución de los recursos que se interpongan contra estos actos. Es al ejercer estas competencias propias que el Ayuntamiento practica las liquidaciones del impuesto y aplica los beneficios fiscales que corresponden.

Séptimo.- En consecuencia, el edicto de exposición al público del padrón comporta una duplicidad de efectos. Por una parte, constituye la publicación del padrón del impuesto aprobado por el gerente territorial del Catastro, y por la otra, en el mismo edicto, y constituyendo un solo documento, se publica el padrón de contribuyentes aprobado por la Alcaldía que contiene las liquidaciones con las bonificaciones y exenciones concedidas, actos que son de competencia municipal, de forma que la publicación de este padrón constituye la notificación colectiva de las liquidaciones prevista en los artículos 124.3 de la Ley general tributaria y 75 y siguientes de la Ordenanza fiscal general. Por lo tanto, los datos contenidos en el padrón con respecto a los actos de competencia municipal son recurribles en reposición ante el Ayuntamiento, tal y como indica el artículo 77 de la Ordenanza fiscal general, que en su apartado 2 establece que la exposición al público produce los efectos de notificación de las liquidaciones, abriendo en consecuencia el plazo para su impugnación.

Octavo.- Así, siguiendo esta lógica competencial se tiene que entender que el escrito presentado por la interesada, pese a que se limita a pedir la exclusión del padrón, por el hecho de presentarse ante el Ayuntamiento sólo se puede referir a los actos de competencia municipal, es decir, a la inclusión en el padrón del impuesto de la

liquidación notificada por edicto y a sus elementos, puesto que es el momento procesal oportuno para impugnarla. Los argumentos que expone la recurrente hacen referencia a aspectos como la realización del hecho imponible y la condición de sujeto pasivo, que constituyen elementos fundamentales de la liquidación, por lo cual hace falta entender que al pedirse la exclusión del padrón, lo que realmente se está haciendo es impugnar la liquidación practicada por el Ayuntamiento sobre un hecho imponible que la interesada considera inexistente y sobre un tributo del cual no se considera sujeto pasivo. Este razonamiento conduce a admitir que el Ayuntamiento tiene competencia para resolver lo que se tiene que entender como recurso interpuesto contra el acto liquidatorio.

Noveno.- Entrando, pues, en las alegaciones formuladas, entiende la recurrente que es únicamente titular de un derecho personal de autorización de uso y que no se produce el hecho imponible, y sobre esto se debe decir primero, que si bien es cierto que en el pacto 1.1. del contrato aportado se dice que Mercabarna “formaliza a favor de F.R., SA la autorización del derecho a utilizar la superficie...”, la interpretación de tal contrato, pero, no se puede limitar a recoger el nombre formalmente aplicado, sobre todo, como sucede en este caso, cuando el nombre del contrato es atípico y no responde a ninguna categoría conocida. Por encima del “nomen iuris” siempre se ha entendido que cabe determinar la causa y el contenido del contrato.

Décimo.- Cabe decir, en primer lugar, que el contrato es un contrato privado porque se firma entre dos sociedades mercantiles. La lectura del contrato pone, además, de manifiesto que su contenido y, por lo tanto, su causa van mucho más allá de una pura autorización de uso. El contrato prevé el pago de un canon, lo cual significa que nos encontramos ante un contrato de cesión de uso a cambio de un precio, es decir, de un contrato sinalagmático. Lo ratifica que la carencia de pago da lugar a la resolución del contrato. Se establece, por otro lado, la obligación de la adjudicataria de construir a sus gastos unas instalaciones. Este compromiso y obligación se reitera en los pactos V.1, V.3, X.4 y XI.6. Tiene tanta importancia tal compromiso que su incumplimiento, según el pacto últimamente mencionado, da lugar a la resolución anticipada del contrato. Por lo tanto, la obligación de construir forma parte de la causa del contrato, porque las partes así lo han decidido como elemento esencial del contrato.

Decimoprimer.- Estos elementos llevan a la conclusión que no nos encontramos delante de una vagarosa y poco definida autorización de uso, sino con una

figura que se enmarca en la categoría de los arrendamientos complejos y en especial del arrendamiento “ad aedificandum”, también calificado por algunos autores como arrendamiento “ad meliorandum”, si bien tiene algunas características que no se ajustan estrictamente al planteamiento clásico de este tipo de arrendamiento, que ya fue tratado por los autores romanos. Tradicionalmente el derecho a construir, el que ahora llamaríamos derecho de superficie, estaba atado al arrendamiento o a la enfiteusis. Se debe tener en cuenta que para la doctrina tradicional, el arrendamiento a largo plazo tenía carácter real, concepción que se manifestaba también en la anterior redacción de la Ley hipotecaria cuando permitía la inscripción en el Registro de la Propiedad, en determinadas condiciones, de los arrendamientos de duración superior a seis años. En la actualidad, el número 5º del artículo 2 de la Ley hipotecaria permite “inscribir los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles y los subarrendos, cesiones y subrogaciones de los mismos”. Esto significa que se están atribuyendo efectos reales al contrato de arrendamiento. Por otro lado, en el contrato los pactos VI.1 y X.11 establecen unos derechos de traspaso que, como no se basan en la Ley de arrendamientos urbanos, inaplicable en el caso, se deben basar en un cierto derecho enfitéutico de Mercabarna.

Decimosegundo.- Por otro lado, no sería del todo correcto decir que Mercabarna adquiere inmediatamente la propiedad de la edificación por accesión, porque la técnica de la accesión está estructurada con el fin de resolver situaciones de hecho no reguladas por pacto y en este caso hay pacto. Además, como se puede observar, el contrato no prohíbe que con posterioridad a la construcción el adjudicatario realice obras de modificación dentro de los parámetros establecidos para la primera construcción; pensar que en caso de obras Mercabarna cede propiedad que ya había adquirido por accesión y adquiere nueva propiedad cada vez que el arrendatario superficiario hace una modificación, no parece una forma adecuada de describir las relaciones entre las partes. También se diferencia el contrato de un arrendamiento ordinario en el hecho que el arrendador no asume ninguna obligación en relación con las reparaciones del edificio. En otras palabras, durante la vigencia del contrato, el arrendatario actúa como un auténtico propietario de su edificación, sin derecho a reclamar nada al arrendador propietario del suelo por razón de reparaciones, ni siquiera las de carácter necesario. Confirma esta apreciación el hecho que en el pacto XII se establece que en caso de resolución anticipada del contrato el adjudicatario deberá dejar

la parcela libre, vacua y expedita, y de lo contrario, todo bien mueble o inmueble que se encuentre sobre la misma pasará a ser propiedad de Mercabarna.

Decimotercero.- La recurrente se refiere como hecho imponible del impuesto sobre bienes inmuebles al que se contiene en el artículo 61 de la Ley reguladora de las haciendas locales, según el cual, “el impuesto sobre bienes inmuebles es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles”. No obstante, el artículo 62 desarrolla y amplía la definición del hecho imponible cuando prevé: “A efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles de naturaleza urbana: ... b) Las construcciones de naturaleza urbana, entendiéndose por tales: los edificios sean cualesquiera los elementos de que estén contruidos, los lugares en que se hallen emplazados, la clase de suelo en que hayan sido levantados y el uso a que se destinen, aun cuando por la forma de su construcción sean perfectamente transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situados no pertenezca al dueño de la construcción, y las instalaciones comerciales e industriales asimilables a los mismos, tales como diques, tanques y cargaderos”.

Decimocuarto.- Por lo tanto, hay un hecho imponible complementario que consiste en que por causas diferentes de los contratos típicos enumerados en el artículo 61, haya otros títulos jurídicos que autoricen a edificar sobre terrenos que no pertenezcan al propietario de la construcción. Dado que el contrato examinado precisamente obliga la recurrente a construir a sus gastos y le da total libertad sobre la edificación mientras dure el contrato, y que no será hasta el final del contrato que el edificio pasará a la propiedad de la arrendadora, en el sentido que hasta este momento no podrá tomar decisiones en frente la arrendataria basadas en el derecho de propiedad de la construcción, ni tampoco asumirá responsabilidades sobre la edificación, entendemos que la situación jurídica de la recurrente, como sujeto pasivo del impuesto, se armoniza con lo que dispone el artículo 62.b) de la Ley reguladora de las haciendas locales.

Decimoquinto.- El criterio que el artículo 61 de la Ley no agota todos los casos posibles lo recoge también la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2001, que expresa: “Calificamos, perjudicialmente hablando y a efectos tributarios exclusivos, la relación de ... con los edificios e instalaciones en que desenvuelve sus procesos fabriles y mercantiles como de propiedad, sin que el hecho de que el suelo sea ajeno desvirtúe tal relación jurídica, pues encuentra su fundamento en la libertad de pacto de las partes –art. 1.255 del Código Civil, reflejada en los contratos concertados”, y añade: “El artículo 62.b) LHL abona este criterio cuando dispone que tendrán la consideración de bienes inmuebles de naturaleza urbana, entre otros, a los efectos de este impuesto, los edificios en general aun cuando el terreno sobre el que se hallen situados no pertenezca al dueño de la construcción”.

Decimosexto.- Las resoluciones del TEAC y las sentencias que la recurrente menciona en su escrito tienen por objeto situaciones jurídicas que no son equiparables a la examinada en este caso. Las resoluciones del TEAC se refieren una de ellas a la adscripción a una entidad pública de un bien de dominio público y la otra a una subconcesión; se trata, pues, de figuras de derecho público. La sentencia del TSJ de Galicia se refiere también a la adscripción de un bien de la Tesorería de la Seguridad Social. La sentencia del TSJ de Murcia y la del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2000 se refieren a supuestos de subconcesiones administrativas. La sentencia del TSJ de Cantabria hace referencia a una autorización administrativa, con lo que la recurrente intenta introducir confusión en relación con la que denomina autorización de uso, que en realidad es una cesión de uso de naturaleza privada. La sentencia del TSJ Canarias tiene por objeto una finca expropiada y ocupada por el Ayuntamiento.

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

**SE PROPONE**

DESESTIMAR los recursos interpuestos, y CONFIRMAR las liquidaciones impugnadas.