

Consell Tributari

Expediente: 293/00

El Consell Tributari, reunido en sesión de 7 de febrero de 2001, conociendo del recurso y las solicitudes presentadas por T.A.U., S.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- Doña I.V.C., obrando en nombre y representación de la compañía T.A.U., S.A., deduce recurso en 29 de febrero de 2000 contra las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles devengado en el año 2000 por razón de las plazas 1PP223 a 1PP265, 1PP281 a 1PP406, 1PP408 a 1PP441, 1PP447, 2PP1 a 2PP110 y 2PP112 a 2PP232 del aparcamiento de la calle ..., por una cuota líquida total de 2.580.464 ptas.

2.- La recurrente manifiesta ser titular de la concesión administrativa mixta para la construcción y posterior explotación y cesión de partes alícuotas de la concesión de unidades del aparcamiento público sito en la calle ..., junto al antiguo Mercat del Born, en virtud del contrato de concesión administrativa formalizado en escritura pública autorizada por el notario de Barcelona don B.M.R. en 28 de junio de 1991, con número 2.379 de Protocolo. Esta escritura no figura en el presente expediente, pero es conocida por el Consell Tributari por razón de anteriores reclamaciones.

3.- La recurrente argumenta estar exenta del impuesto sobre bienes inmuebles por ser concesionaria de terrenos de propiedad del Ayuntamiento dedicados al servicio público y, por tanto, no gravados. Alega en su favor diversas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo y por Tribunales Superiores de diferentes Comunidades Autónomas.

4.- Alega, asimismo, que 256 de las plazas de parking por las que se ha girado liquidación han sido transmitidas a terceros con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, en ejercicio de la facultad de cesión que corresponde a la concesionaria en virtud del citado contrato. Esto fue ya manifestado en los recursos de reposición interpuestos contra las liquidaciones del mismo tributo correspondientes a los

ejercicios de 1997 y 1999, e incluso la resolución de 8 de junio de 1998, dictada por razón del primero de los citados recursos, decreta la anulación de dichas liquidaciones. Acompaña listas de cesionarios. Sobre este extremo es preciso hacer constar que la División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda indica en su informe que la recurrente no ha acompañado en ningún momento los documentos de cesión, sino tan sólo una lista de cesionarios.

5.- En 27 de abril de 2000, la recurrente presenta dos nuevas instancias. En la primera expone que en 21 de marzo de 2000 el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Barcelona dictó sentencia por la cual declaró la exención del impuesto sobre bienes inmuebles referido al aparcamiento subterráneo sito en la calle ..., en relación con las liquidaciones CT97001900864677 a CT97001900864941. Agrega que dicha sentencia ha sido declarada firme. Pide que en virtud de lo dispuesto en el artículo 110 de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se extienda los efectos de dicha sentencia a las liquidaciones del año 1998 por el mismo impuesto, números de recibo CT99810000883913 a CT99810000884353, que habían sido recurridas en reposición el 26 de febrero de 1998.

6.- En el segundo escrito reitera lo fallado por tal sentencia en cuanto a las liquidaciones de 1997, y solicita con el mismo fundamento la extensión de los efectos de la misma a las liquidaciones del ejercicio 2000.

7.- En comunicaciones recibidas en 29 y 31 de diciembre de 2000, la División de Recursos da noticia de que por auto del Juzgado Contencioso-Administrativo número 1, de 2 de noviembre de 2000, se ha declarado la extensión de los efectos de la sentencia antes referida a las liquidaciones correspondientes a 1998, acompañando copia de dicho auto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- La determinación de la procedencia de la exención alegada exige el examen conjunto de los arts. 64.b), 61 y 65.d) de la Ley 39/1988, en cuanto determinan la sujeción al impuesto sobre bienes inmuebles y el régimen fiscal aplicable a los titulares de concesiones administrativas.

En este sentido hay que partir de una consideración inicial, a saber: que el art. 61 de la Ley reguladora de las haciendas locales ha ampliado el hecho imponible de

la contribución territorial urbana, a la que sustituye, al incluir dentro del mismo la titularidad de concesiones administrativas sobre bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que estén afectados los referidos inmuebles; entendiéndose por tales, a tenor de los arts. 62 y 63 del mismo texto legal, tanto el suelo como las construcciones de naturaleza rústica o urbana. No obstante, el art. 64.b) de esta Ley declara exentos los bienes "que sean propiedad de los municipios en que estén enclavados, afectos al uso o servicio público, así como los comerciales, propiedad de dichos municipios y los montes vecinales en mano común".

De tales preceptos se desprende, en primer lugar, la general sujeción al impuesto de los titulares de concesiones administrativas, como reconoce el art. 65.d) de la Ley 39/1988, por los bienes inmuebles sobre los que recaiga dicha concesión o que estén afectados a los servicios públicos que hayan sido objeto de concesión administrativa. En segundo lugar, la exención de determinados bienes de propiedad municipal, en tanto en cuanto estén afectos al uso o servicio público, independientemente de que para la explotación de tales bienes medie o no una concesión administrativa, en cualquiera de sus dos modalidades, esto es, ya sea de servicio o de dominio público.

Por consiguiente, las dos únicas cuestiones a examinar en esta sede, y a las que se dedican los fundamentos siguientes, en tanto en cuanto constituyen el presupuesto de hecho de la exención alegada, son: la propiedad de los bienes gravados y la afectación de los mismos al uso o servicio público.

Situación que difiere notablemente de la que configuraba la hoy derogada contribución territorial urbana, en la que la titularidad de concesiones administrativas no integraba el hecho imponible de este impuesto, y donde la tendencia administrativa a asimilar concesiones a usufructos para así someter a aquéllas a gravamen, fue corregida por una abundante jurisprudencia, en la que destaca la sentencia de 20 de julio de 1983, en el sentido de limitar la citada asimilación a las concesiones de dominio público. Asimilación, no obstante, no exenta de críticas, habida cuenta de la prohibición de interpretación extensiva y aplicación analógica del hecho imponible del art. 24 de la Ley general tributaria.

Segundo.- Si bien no se ha aportado al expediente la escritura de concesión, ésta ya fue examinada por el Consell con ocasión del recurso contra las liquidaciones de 1998 (expediente CT 431/99). De la misma resulta que pertenecen al titular de la concesión las construcciones que constituyen el aparcamiento, las cuales revertirán al Ayuntamiento una vez extinguida la concesión, y que permanecen, por el contrario,

como de dominio municipal los terrenos cedidos por el Ayuntamiento en régimen de concesión para la construcción y explotación del citado aparcamiento.

Por consiguiente, dado que la propiedad de las construcciones, en tanto no se extinga la correspondiente concesión administrativa, corresponde al titular de la misma, resulta obvio que dichas construcciones quedan fuera del ámbito material de aplicación de la exención alegada, por lo que el examen de la concurrencia del segundo de los requisitos apuntados en el Fundamento 1º queda restringido al suelo, único bien inmueble cuya propiedad es municipal o, más exactamente, es propiedad del municipio en que está enclavado, tal y como exige el art. 64.b) de la Ley reguladora de las haciendas locales.

Tercero.- Los terrenos de propiedad municipal cedidos por el Ayuntamiento en régimen de concesión administrativa para la construcción y explotación de aparcamientos en los términos que se explicitan en la escritura otorgada al efecto, no están, evidentemente, afectos al uso público, habida cuenta de su afectación a la concesión de referencia. Pero ello no implica automáticamente su afectación a un servicio público. Dicha afectación se dará si la concesión de referencia lo es de servicio público, pero no existirá si se trata de una concesión administrativa de dominio público.

Por consiguiente, en el caso que nos ocupa, una vez examinada la propiedad de los bienes inmuebles, la cuestión principal es la de determinar el carácter de la concesión administrativa a la que dichos bienes están afectos, y concretamente, si se trata de una concesión administrativa de servicio o de dominio público.

Cuarto.- A este respecto, la cláusula 1ª del contrato de concesión adjunto a la escritura otorgada ante el notario de Barcelona, don B.M.R. el 28 de junio de 1991, se refiere a la concesión administrativa para la construcción y explotación posterior de un aparcamiento público subterráneo, sin aludir a la existencia de una concesión de servicio público.

Debe admitirse que la Administración confirió a la adjudicataria, a través de una concesión administrativa, la facultad y el compromiso de efectuar sobre un bien de dominio público una obra concreta y previamente determinada, la construcción y posterior explotación de un aparcamiento subterráneo, otorgándole en contraprestación, para resarcirle de los gastos y proporcionarle un beneficio, el derecho a la explotación durante un cierto tiempo del servicio correspondiente. Todo ello configura este negocio jurídico, a nuestro entender, como un contrato mixto de adjudicación de obras y concesión de dominio público para la prestación de un determinado servicio o

explotación económica que la Administración entiende conveniente y beneficiosa para el Municipio, pero que en modo alguno constituye un servicio público. Y ello, no sólo porque el aparcamiento no se encuentra entre la enumeración de servicios públicos del art. 25 de la Ley 7/85 de Régimen Local, sino también por el hecho de que en ningún momento ha existido acuerdo municipal alguno declarando de servicio público la citada actividad, y finalmente porque el citado servicio no reúne las características propias de un servicio público. De ahí que la escritura de referencia sólo mencione "el servicio" de aparcamiento, y no utilice jamás la expresión "servicio público"; aunque las condiciones de explotación que se establecen sean análogas a las usuales en la concesión de servicios públicos. Ni existe el citado acuerdo municipal, ni hay monopolio público de dicha actividad, ni declaración de interés general, ni constitución, en definitiva, de servicio público alguno al que puedan estar afectos los bienes inmuebles a que se refiere este contrato.

Cuando la recurrente pretende que su actividad de explotación de un aparcamiento público sea un servicio público, está confundiendo sin lugar a dudas la noción de servicio público con la de actividad privada de interés público. La recurrente parte en su escrito de la calificación de su actividad como de servicio público sin argumentar ni justificar de ningún modo dicha calificación, pues, si bien es cierto que cita varias sentencias del Tribunal Supremo, éstas deben ser situadas en su contexto, que no es otro que el de la hoy derogada contribución territorial urbana, y por consiguiente, más preocupadas de establecer si la relación existente entre el titular de una concesión y los bienes inmuebles afectados por la misma era asimilable a la del usufructuario, a los efectos de su inclusión o exclusión del hecho imponible de la contribución territorial urbana, que de calificar la concesión como de dominio o de servicio público. En ese momento histórico los Tribunales atendieron a las facultades del concesionario en relación con los bienes gravados que derivaban de los concretos contratos, pues ésta era la cuestión fundamental, y no a la calificación en sentido propio, técnico-jurídico, de la concesión que incorporaban. Situación completamente diferente a la actual, donde dicha relación forma parte siempre y en todo caso del hecho imponible del impuesto sobre bienes inmuebles. Y ya hemos dicho que en los citados contratos las condiciones de explotación que se estipulan son análogas a las usuales en la concesión de un servicio público. Pero ello no implica la calificación como de servicio público de dicha actividad. De ahí que tampoco las citadas sentencias razonen ni argumenten la existencia de un servicio público en estos casos ni la calificación como concesión de servicio público del contrato que origina la actividad. Por lo que, a los efectos que hoy nos interesan, hemos de considerar irrelevantes dichas calificaciones, desprovistas de

argumentación jurídica y realizadas con otra finalidad.

Quinto.- Desde otro punto de vista, debe observarse que en el listado de materias que el artículo 25.2 de la Ley de bases de régimen local, de 2 de abril de 1985, relaciona como de competencia municipal, en ningún caso figura el aparcamiento subterráneo de vehículos. Tampoco figura entre los de prestación obligatoria previstos en el artículo 26 de la misma Ley, por lo que no le es de aplicación la calificación como servicio público que efectúa el artículo 85 del repetido cuerpo legal (igual puede decirse en relación con los artículos 63 y 64 de la Llei municipal i de règim local de Catalunya).

Tampoco la legislación sectorial atribuye dicho carácter de servicio público a los aparcamientos subterráneos, pues la que en este caso es aplicable, el texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial de 2 de marzo de 1990, en ningún lugar de su articulado atribuye a tales aparcamientos el carácter de servicio municipal.

No existiendo, pues, atribución del servicio por mandato legal, es evidente que su asunción por parte del Ayuntamiento, dentro del amplio espectro de servicios que éste puede prestar, como servicio público, requerirá el pronunciamiento expreso del consistorio, lo que se argumenta en el fundamento siguiente.

Sexto.- Tal como entiende acertadamente la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección Tercera) de 11 de febrero de 1997, "según la actora la concesión es de un "servicio público", carácter que niega, acertadamente, el Ayuntamiento demandado, en base a que la actividad de aparcamiento no ha sido objeto de "publicatio" o asunción de la actividad de aparcamiento por el Ayuntamiento demandado, como actividad propia". Ello no solo por lo dispuesto en el artículo 95 del texto refundido de régimen local, Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, que de cualquier manera no incide directamente en el requisito de la asunción expresa del servicio por el Ayuntamiento, sino muy especialmente por lo dispuesto en el artículo 231 de la Llei 8/1987, de 15 de abril, municipal i de règim local de Catalunya, que establece: "Els ens locals han d'acordar de manera expressa la creació del servei públic local i procedir, si s'escau, a regular-lo per reglament abans de començar a prestar-lo"; ambas leyes en vigor cuando fue aprobada la Ley reguladora de las haciendas locales. Y en el mismo sentido, ya el Reglamento de servicios de las corporaciones locales de 1955, vigente cuando se otorgó la concesión en 1991, exigía la asunción expresa de una actividad para que esta pudiera calificarse como de servicio público, requisito que no se cumplió en aquel momento. Igualmente, y en desarrollo de tal precepto, los artículos

158 a 160 del Reglament d'obres, activitats i serveis dels ens locals (Decreto 179/1995, de 13 de junio), regulan minuciosamente el procedimiento a seguir por los entes locales para la creación o asunción de un servicio público.

Séptimo.- Por último, la recurrente alega que 256 plazas de parking por las que ha satisfecho el impuesto fueron transmitidas a terceros con anterioridad al devengo del impuesto. Sobre esta cuestión ya se informó en anteriores intervenciones del Consell Tributari en relación con escritos de la misma recurrente para proponer que fueran anuladas las liquidaciones correspondientes a las plazas de aparcamiento que hubieran sido objeto de cesión, si bien, por lo que se desprende del informe de la División de Recursos, es responsabilidad de la propia recurrente que no se haya podido proceder a la puesta en práctica de esta propuesta, dado que no ha aportado los documentos de cesión, sino tan sólo una lista de cesionarios carente de base documental probatoria.

Octavo.- En los reseñados escritos de 27 de abril de 2000, la interesada pretende la aplicación de lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley Jurisdiccional a las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 1998 y 2000, en función de la sentencia estimatoria dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Barcelona de 21 de marzo de 2000, dictada por razón de las liquidaciones correspondientes a los mismos bienes por el ejercicio 1997, la cual ha resultado firme.

Noveno.- El artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, prevé un singular sistema de ejecución de sentencias, que permite extender los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada en materia tributaria o de personal en favor de una o varias personas, a otras que no fueron parte en el proceso, cuando concurren las circunstancias de que los interesados se hallen en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo, que el Juez o Tribunal sentenciador fuera también competente, y que se solicite en el plazo de un año desde la última notificación a quienes fueron parte en el proceso.

Décimo.- La División de Recursos se opone a esta pretensión por entender que no es posible extender los efectos de la Sentencia a ejercicios distintos, ni tampoco puede aplicarse a la misma persona, puesto que el artículo 110 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa se refiere a la extensión de los efectos de una



sentencia firme a personas que no hubieran sido parte en el procedimiento, pero que se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.

Undécimo.- La novedad que introduce en nuestro ordenamiento procesal el artículo 110 de la Ley 29/1998 exige situarla de manera adecuada en el contexto normativo en que aparece. En primer lugar, ha de señalarse que el artículo 110 se inserta en el capítulo IV del título IV de la Ley, que se titula: "Ejecución de sentencias". Y si bien es cierto que lo que se pretende con tal disposición es evitar nuevos procesos declarativos sobre determinadas cuestiones ya resueltas por sentencia firme, ello no significa que toda cuestión ya resuelta por un tribunal competente sea aplicable a todos los procesos que se sigan ante otros tribunales. No debe confundirse la regla del artículo 110 con una especie de doctrina legal o de precedente judicial que hubiera de aplicarse necesariamente a todos los procesos en los que se debatieran temas iguales o similares. Ello iría en contra de los principios de nuestro sistema judicial. La regla del artículo 110 se refiere exclusivamente a la extensión de los efectos de una sentencia en el ámbito de un procedimiento de ejecución a casos que se encuentren en idéntica situación jurídica, lo cual da a entender que el supuesto de hecho previsto por la Ley ha de tener relación con numerosos reclamantes potenciales que en su momento no plantearon recurso contencioso-administrativo. Esta finalidad la explicita la exposición de motivos de la Ley cuando se refiere a ella diciendo que "aun regulada con la necesaria cautela, la apertura puede ahorrar la reiteración de múltiples procesos innecesarios contra los llamados actos en masa". Por decirlo de otra forma, el artículo 110 es aplicable a aquellos casos en los cuales la relación jurídica es idéntica y sólo se diferencian por su elemento subjetivo. Otra cosa supondría convertir el procedimiento, que, como ya se ha indicado, es de ejecución de sentencia, en un procedimiento declarativo abreviado para supuestos similares basado en el precedente judicial, cosa que, por el momento, nuestro sistema no tiene admitido.

Duodécimo.- El artículo 110 de la Ley Jurisdiccional limita, por otra parte, su ámbito de aplicación a aquellos casos en los cuales la sentencia reconozca una situación jurídica individualizada. La anulación de un acto administrativo, como es el caso a que se refiere el recurso, no coincide con el de reconocimiento de una situación jurídica individualizada. La distinción, que procede del artículo 84 de la antigua Ley Jurisdiccional, se reitera en el artículo 71 de la Ley vigente, cuando establece en su apartado 1: "Cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo: a) Declarará no ser conforme a derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la



disposició o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada. b) Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma". La anulación de un acto administrativo, cuando sea por sí sola suficiente para satisfacer el derecho del administrado, no comporta el reconocimiento de una situación jurídica individualizada, pues ésta implica una actividad adicional en orden a la declaración de un derecho que exige no sólo la anulación de un acto sino una actividad positiva de la Administración, que ha de adoptar otras medidas adicionales para el restablecimiento del derecho ignorado por la resolución administrativa. No es el caso de la sentencia aducida por la recurrente, pues ésta se limitó a solicitar la nulidad de las liquidaciones y la sentencia se atuvo a esta pretensión, declaró la nulidad de las liquidaciones y, aunque declaró en el fallo la exención del impuesto sobre bienes inmuebles, lo hizo como fundamento de la anulación, sin que de sus términos se desprendiera que estaba declarando una situación jurídica individualizada que hubiera de ser objeto de especial restablecimiento por la Administración recurrida.

Decimotercero.- Además de lo argumentado, y como acertadamente indica la División de Recursos, no es posible extender los efectos de la sentencia sobre un ejercicio del impuesto sobre bienes inmuebles a ejercicios distintos. Ello es así por la peculiar estructura del impuesto. Sus devengos son anuales y, por tanto, cada cuota es susceptible de reclamación independiente por los mismos o diferentes motivos que las de otros ejercicios. Por tanto, falta aquí un requisito que a nuestro juicio, como ya se ha dicho, es esencial para la aplicación del artículo 110 de la Ley Jurisdiccional, que consiste en la identidad de la relación jurídica, circunstancia necesaria para evitar que, en contra de todo el sistema jurídico procesal, una sentencia produzca efectos de cosa juzgada material sobre relaciones jurídicas diferentes. La obligación tributaria viene definida en la Ley, y en el caso de las liquidaciones por impuesto sobre bienes inmuebles es preciso tener en cuenta lo que dispone el artículo 77.1 de la Ley de haciendas locales, según el cual "el impuesto sobre bienes inmuebles se gestiona a partir del padrón del mismo que se formará anualmente...". Ello justifica que cada liquidación anual tenga su propia autonomía e identidad, y también que cada liquidación sea notificada separadamente de la del año anterior, aunque se haga en forma colectiva, pudiendo incluso ser distinta de la del ejercicio precedente, aunque sólo sea por las leves diferencias porcentuales que las leyes presupuestarias introducen cada año

tradicionalmente en los valores catastrales y por su repercusión en las cuotas del impuesto.

Decimocuarto.- Todo ello justifica que el Ayuntamiento haya de rechazar la pretensión de que por el procedimiento previsto en el artículo 110 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa se extiendan a nuevos ejercicios las resoluciones que en su momento adquirieron firmeza respecto de un determinado ejercicio.

Decimoquinto.- Por lo que atañe a las liquidaciones de 1998, que según comunica la División de Recursos ya han sido objeto de auto judicial de extensión de efectos de la sentencia dictada en relación con las cuotas de 1997, la cual no fue recurrida y adquirió firmeza, el tema escapa ya a la competencia de este Consell Tributari, al que sólo le cabe recordar que tal decisión judicial es susceptible de apelación, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 80 de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe de la División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda,

**SE PROPONE**

ESTIMAR parcialmente el recurso; ANULAR las liquidaciones que correspondan a las plazas que la recurrente alega haber transmitido a terceros, una vez se justifiquen documentalmente tales cesiones; CONFIRMAR las liquidaciones recurridas en todo lo demás, y DESESTIMAR las solicitudes de aplicación del artículo 110 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa a las liquidaciones correspondientes a los ejercicios de 1998 y 2000.