

Consell Tributari  
Expedient: 293/00

El Consell Tributari, reunit en sessió de 7 de febrer de 2001, coneixent el recurs i les sol·licituds presentades per T.A.U., S.A., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- La Sra. I.V.C., que obra en nom i representació de la companyia T.A.U., S.A., dedueix recurs a 29 de febrer de 2000 contra les liquidacions de l'impost sobre béns immobles reportat l'any 2000 per raó de les places 1PP223 a 1PP265, 1PP281 a 1PP406, 1PP408 a 1PP441, 1PP447, 2PP1 a 2PP110 i 2PP112 a 2PP232 de l'aparcament del carrer ..., per una quota líquida total de 2.580.464 pts.

2.- La recurrent manifesta ser titular de la concessió administrativa mixta per a la construcció i posterior explotació i cessió de parts alíquotes de la concessió d'unitats de l'aparcament públic situat al carrer ..., al costat de l'antic Mercat del Born, en virtut del contracte de concessió administrativa formalitzat en escriptura pública autoritzada pel notari de Barcelona el Sr. B.M.R. a 28 de juny de 1991, amb número 2.379 de Protocol. Aquesta escriptura no figura al present expedient, però és coneguda pel Consell Tributari per raó d'anteriors reclamacions.

3.- La recurrent argumenta estar exempta de l'impost sobre béns immobles perquè és concessionària de terrenys de propietat de l'Ajuntament dedicats al servei públic i, per tant, no gravats. Al·lega a favor seu diverses sentències dictades pel Tribunal Suprem i per Tribunals Superiors de diferents Comunitats Autònomes.

4.- Al·lega, així mateix, que 256 de les places de pàrquing per les quals s'ha girat liquidació han estat transmeses a tercers amb anterioritat a la data de l'import de l'impost, en exercici de la facultat de cessió que correspon a la concessionària en virtut del citat contracte. Això ja va ser manifestat als recursos de reposició interposats contra les liquidacions del mateix tribut corresponents als exercicis de 1997 i 1999, i fins i tot la resolució de 8 de juny de 1998, dictada per raó del primer dels citats recursos, decreta l'anul·lació d'aquestes liquidacions. Adjunta llistes de cessionaris. Sobre aquest extrem

cal fer constar que la Divisió de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda indica en el seu informe que la recurrent no ha adjuntat en cap moment els documents de cessió, sinó tan sols una llista de cessionaris.

5.- A 27 d'abril de 2000, la recurrent presenta dues noves instàncies. A la primera exposa que a 21 de març de 2000 el Jutjat del Contenciós Administratiu número 1 de Barcelona va dictar sentència per la qual va declarar l'exempció de l'impost sobre béns immobles referit a l'aparcament subterrani situat al carrer ..., en relació amb les liquidacions CT97001900864677 a CT97001900864941. Agrega que aquesta sentència ha estat declarada ferma. Demana que en virtut d'allò disposat a l'article 110 de la nova Llei de la Jurisdicció Contenciosa-Administrativa, s'estenguin els efectes d'aquesta sentència a les liquidacions de l'any 1998 pel mateix impost, números de rebut CT99810000883913 a CT99810000884353, que havien estat recorregudes en reposició el 26 de febrer de 1998.

6.- Al segon escrit reitera el que va fallar la sentència pel que fa a les liquidacions de 1997, i sol·licita amb el mateix fonament l'extensió dels efectes a les liquidacions de l'exercici 2000.

7.- En comunicacions rebudes a 29 i 31 de desembre de 2000, la Divisió de Recursos dóna notícia que per interlocutòria del Jutjat Contenciós-Administratiu número 1, de 2 de novembre de 2000, s'ha declarat l'extensió dels efectes de la sentència abans referida a les liquidacions corresponents a 1998, i adjunta còpia d'aquesta interlocutòria.

### **FONAMENTS DE DRET**

Primer.- La determinació de la procedència de l'exempció al·legada exigeix l'examen conjunt dels arts. 64.b), 61 i 65.d) de la Llei 39/1988, quan determinen la subjecció a l'impost sobre béns immobles i el règim fiscal aplicable als titulars de concessions administratives.

En aquest sentit s'ha de partir d'una consideració inicial, a saber: que l'art. 61 de la Llei reguladora de les hisendes locals ha ampliat el fet imposable de la contribució territorial urbana, a la qual substitueix, en incloure-hi dintre la titularitat de concessions administratives sobre béns immobles o sobre els serveis públics als quals

estiguin afectats els referits immobles; entenent per tals, considerant els arts. 62 i 63 del mateix text legal, tant el sòl com les construccions de naturalesa rústica o urbana. No obstant, l'art. 64.b) d'aquesta Llei declara exempts els béns "que siguin propietat dels municipis en els quals estiguin enclavats, afectes a l'ús o servei públic, així com els comercials, propietat d'aquests municipis i els forests veïnals de mancomú".

D'aquests preceptes es desprèn, en primer lloc, la subjecció general a l'impost dels titulars de concessions administratives, com reconeix l'art. 65. d) de la Llei 39/1988, pels béns immobles sobre els que recaigui aquesta concessió o que estiguin afectats als serveis públics que hagin estat objecte de concessió administrativa. En segon lloc, l'exempció de determinats béns de propietat municipal, mentre estiguin afectes a l'ús o servei públic, independentment que per a l'explotació d'aquests béns hi hagi o no una concessió administrativa, en qualsevol de les seves dues modalitats, és a dir, ja sigui de servei o de domini públic.

Per consegüent, les dues úniques qüestions a examinar en aquesta seu, i a les quals es dediquen els fonaments següents, mentre constitueixen el pressupòsit de fet de l'exempció al·legada, són: la propietat dels béns gravats i l'afectació a l'ús o servei públic.

Situació que difereix notablement de la que configurava l'avui derogada contribució territorial urbana, en la qual la titularitat de concessions administratives no integrava el fet imposable d'aquest impost, i en la qual la tendència administrativa a assimilar concessions a usdefruits per a així sotmetre-les a gravamen, va ser corregida per una abundant jurisprudència, en la qual destaca la sentència de 20 de juliol de 1983, en el sentit de limitar la citada assimilació a les concessions de domini públic. Assimilació, no obstant, no exempta de crítiques, tenint en compte que la prohibició d'interpretació extensiva i aplicació analògica del fet imposable de l'art. 24 de la Llei general tributària.

Segon.- Si bé no s'ha aportat a l'expedient l'escriptura de concessió, ja va ser examinada pel Consell en ocasió del recurs contra les liquidacions de 1998 (expedient CT 431/99). En resulta que pertanyen al titular de la concessió les construccions que constitueixen l'aparcament, les quals revertiran a l'Ajuntament un cop extingida la concessió, i que resten, pel contrari, com a domini municipal els terrenys cedits per l'Ajuntament en règim de concessió per a la construcció i explotació del citat aparcament.

Per tant, atès que la propietat de les construccions, mentre no s'extingeixi la corresponent concessió administrativa, correspon al titular de la mateixa, resulta obvi que aquestes construccions queden fora de l'àmbit material d'aplicació de l'exempció al·legada, pel que l'examen de la concurrència del segon dels requisits apuntats al Fonament 1r queda restringit al sòl, únic bé immoble la propietat del qual és municipal o, més exactament, és propietat del municipi en el qual està enclavat, tal com exigeix l'art. 64.b) de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Tercer.- Els terrenys de propietat municipal cedits per l'Ajuntament en règim de concessió administrativa per a la construcció i explotació d'aparcaments en els termes que s'expliciten a l'escriptura atorgada a aquest efecte, no estan, evidentment, afectes a l'ús públic, tenint en compte l'afectació a la concessió de referència. Però això no implica automàticament l'afectació a un servei públic. Aquesta afectació tindrà lloc si la concessió de referència és de servei públic, però no existirà si es tracta d'una concessió administrativa de domini públic.

Per tant, en el cas que tenim en compte, un cop examinada la propietat dels béns immobles, la qüestió principal és la de determinar el caràcter de la concessió administrativa a la qual aquests béns estan afectes, i concretament, si es tracta d'una concessió administrativa de servei o de domini públic.

Quart.- A aquest respecte, la clàusula 1a del contracte de concessió adjunt a l'escriptura atorgada davant del notari de Barcelona, el Sr. B.M.R. el 28 de juny de 1991, es refereix a la concessió administrativa per a la construcció i explotació posterior d'un aparcament públic subterrani, sense al·ludir a l'existència d'una concessió de servei públic.

És necessari admetre que l'Administració va conferir a l'adjudicatària, a través d'una concessió administrativa, la facultat i el compromís d'efectuar sobre un bé de domini públic una obra concreta i prèviament determinada, la construcció i posterior explotació d'un aparcament subterrani, atorgant-li en contraprestació, per a rescabalar-lo de les despeses i proporcionar-li un benefici, el dret a l'explotació durant un cert temps del servei corresponent. Tot això configura aquest negoci jurídic, al nostre entendre, com un contracte mixt d'adjudicació d'obres i concessió de domini públic per a la prestació d'un determinat servei o explotació econòmica que l'Administració entén convenient i beneficiosa per al Municipi, però que d'alguna manera constitueix un servei públic. I això, no només perquè l'aparcament no es troba entre l'enumeració de

serveis públics de l'art. 25 de la Llei 7/85 de Règim Local, sinó també pel fet que en cap moment ha existit cap acord municipal que declari com a servei públic l'activitat esmentada, i finalment perquè el servei esmentat no reuneix les característiques pròpies d'un servei públic. Per aquesta raó, l'escriptura de referència només esmenta "el servei" d'aparcament, i no utilitza mai l'expressió "servei públic"; encara que les condicions d'explotació que s'hi estableixen siguin anàlogues a les usuals en la concessió de serveis públics. Ni existeix l'acord municipal esmentat, ni hi ha monopoli públic de l'activitat, ni declaració d'interès general, ni constitució, en definitiva, de cap servei públic al qual puguin estar afectes els béns immobles als quals es refereix aquest contracte.

Quan la recurrent pretén que l'activitat d'explotació d'un aparcament públic sigui un servei públic, està confonent sens dubte la noció de servei públic amb la d'activitat privada d'interès públic. La recurrent comença en el seu escrit en la qualificació de la seva activitat com de servei públic sense argumentar ni justificar de cap manera aquesta qualificació, ja que, si bé és cert que cita diverses sentències del Tribunal Suprem, cal situar-les en el context, que no és cap altre que el de l'avui derogada contribució territorial urbana, i per tant, establir si la relació existent entre el titular d'una concessió i els béns immobles afectats era assimilable a la de l'usufructuari, a l'efecte de la seva inclusió o exclusió del fet imposable de la contribució territorial urbana, que de qualificar la concessió com de domini o de servei públic. En aquest moment històric els Tribunals van atendre a les facultats del concessionari en relació amb els béns gravats que derivaven dels contractes concrets, atès que aquesta era la qüestió fonamental, i no a la qualificació en sentit propi, tècnico-jurídic, de la concessió que incorporaven. Situació completament diferent a l'actual, en la qual aquesta relació forma part sempre i en tot cas del fet imposable de l'impost sobre béns immobles. I ja hem dit que als citats contractes les condicions d'explotació que s'estipulen són anàlogues a les usuals en la concessió d'un servei públic. Per això no implica la qualificació com de servei públic d'aquesta activitat. Per aquesta raó les sentències esmentades tampoc raonen ni argumenten sobre l'existència d'un servei públic en aquests casos ni la qualificació com a concessió de servei públic del contracte que origina l'activitat. Per la qual cosa, als efectes que avui ens interessin, hem de considerar irrelevants aquestes qualificacions, desproveïdes d'argumentació jurídica i realitzades amb una altra finalitat.

Cinquè.- Des d'un altre punt de vista, cal observar que al llistat de matèries que l'article 25.2 de la Llei de bases de règim local, de 2 d'abril de 1985, relaciona com

de competència municipal, en cap cas figura l'aparcament subterrani de vehicles. Tampoc figura entre els de prestació obligatòria previst a l'article 26 de la mateixa Llei, per la qual cosa no li és d'aplicació la qualificació com a servei públic que efectua l'article 85 del repetit cos legal (es pot dir el mateix en relació amb els articles 63 i 64 de la Llei municipal i de règim local de Catalunya).

La legislació sectorial tampoc atribueix el caràcter de servei públic als aparcaments subterranis, atès que la que és aplicable en aquest cas, el text articulat de la Llei sobre trànsit, circulació de vehicles a motor i seguretat vial de 2 de març de 1990, en cap lloc de l'articulat atribueix a aquests aparcaments el caràcter de servei municipal.

Si no hi ha, doncs, atribució del servei per mandat legal, és evident que l'assumpció per part de l'Ajuntament, dintre de l'ampli espectre de serveis que pot prestar, com a servei públic, requerirà el pronunciament exprés del consistori, cosa que s'argumenta en el fonament següent.

Sisè.- Tal com entén encertadament la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya (Secció Tercera) d'11 de febrer de 1997, "segons l'actora la concessió és d'un "servei públic", caràcter que nega, encertadament, l'Ajuntament demandat, sobre la base que l'activitat d'aparcament no ha estat objecte de "publicatio" o assumpció de l'activitat d'aparcament per l'Ajuntament demandat, com a activitat pròpia". Això no només per allò disposat a l'article 95 del text refós de règim local, Reial Decret legislatiu 781/1986, de 18 d'abril, que de qualsevol manera no incideix directament en el requisit de l'assumpció expressa del servei per l'Ajuntament, sinó molt especialment per allò disposat a l'article 231 de la Llei 8/1987, de 15 d'abril, municipal i de règim local de Catalunya, que estableix: "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"; ambdues lleis en vigor quan va ser aprovada la Llei reguladora de les hisendes locals. I en el mateix sentit, ja el Reglament de serveis de les corporacions locals de 1955, vigent quan es va atorgar la concessió a 1991, exigia l'assumpció expressa d'una activitat per a què pogués qualificar-se com a servei públic, requisit que no es va complir en aquell moment. Igualment, i en desenvolupament de tal precepte, els articles 158 a 160 del Reglament d'obres, activitats i serveis dels ens locals (Decret 179/1995, de 13 de juny), regulen minuciosament el procediment a seguir pels ens locals per a la creació o assumpció d'un servei públic.

Setè.- Per últim, la recurrent al·lega que 256 places de pàrquing per les quals ha satisfet l'impost van ser transmeses a tercers amb anterioritat a l'import de l'impost. Sobre aquesta qüestió ja es va informar en anteriors intervencions del Consell Tributari en relació amb escrits de la mateixa recurrent per a proposar que fossin anul·lades les liquidacions corresponents a les places d'aparcament que haguessin estat objecte de cessió, si bé, pel que es desprèn de l'informe de la Divisió de Recursos, és responsabilitat de la mateixa recurrent que no s'hagi pogut procedir a la posada en pràctica d'aquesta proposta, atès que no ha aportat els documents de cessió, sinó tan sols una llista de cessionaris freturosa de base documental probatòria.

Vuitè.- Als escrits ressenyats de 27 d'abril de 2000, la interessada pretén l'aplicació d'allò disposat a l'article 110 de la Llei Jurisdiccional a les liquidacions corresponents als exercicis 1998 i 2000, en funció de la sentència estimatòria dictada pel Jutjat del Contenciós-Administratiu número 1 de Barcelona de 21 de març de 2000, dictada per raó de les liquidacions corresponents als mateixos béns per l'exercici 1997, la qual ha resultat ferma.

Novè.- L'article 110 de la Llei 29/1998, de 13 de juliol, reguladora de la jurisdicció contenciosa-administrativa, preveu un singular sistema d'execució de sentències, que permet estendre els efectes d'una sentència ferma que hagués reconegut una situació jurídica individualitzada en matèria tributària o de personal en favor d'una o diverses persones, a unes altres que no van prendre part en el procés, quan concorrin les circumstàncies que els interessats es trobin en idèntica situació jurídica que els afavorits per la fallada, que el Jutge o Tribunal sentenciador fora també competent, i que se sol·liciti en el termini d'un any des de l'última notificació als que van formar part en el procés.

Desè.- La Divisió de Recursos s'oposa a aquesta pretensió per entendre que no és possible estendre els efectes de la Sentència a exercicis distints, ni tampoc pot aplicar-se a la mateixa persona, ja que l'article 110 de la Llei de la jurisdicció contenciosa-administrativa es refereix a l'extensió dels efectes d'una sentència ferma a persones que no haguessin pres part en el procediment, però que es trobin en idèntica situació jurídica que els afavorits per la fallada.

Onzè.- La novetat que introdueix al nostre ordenament processal l'article 110 de la Llei 29/1998 exigeix situar-la de manera adequada al context normatiu en què apareix. En primer lloc, cal assenyalar que l'article 110 s'insereix en el capítol IV del títol IV de la Llei, que es titula: "Execució de sentències". I si bé és cert que el que es pretén amb aquesta disposició és evitar nous processos declaratius sobre determinades qüestions ja resoltes per sentència ferma, això no significa que tota qüestió ja resolta per un tribunal competent sigui aplicable a tots els processos que se segueixin davant d'altres tribunals. No ha de confondre's la regla de l'article 110 amb una espècie de doctrina legal o de precedent judicial que hagués d'aplicar-se necessàriament a tots els processos en els quals es debatessin els mateixos temes o similars. Això aniria en contra dels principis del nostre sistema judicial. La regla de l'article 110 es refereix exclusivament a l'extensió dels efectes d'una sentència en l'àmbit d'un procediment d'execució a casos que es trobin en idèntica situació jurídica, la qual cosa dóna a entendre que el supòsit de fet previst per la Llei ha de tenir relació amb nombrosos reclamants potencials que en el seu moment no van plantejar recurs contenciós-administratiu. Aquesta finalitat l'explicita l'exposició de motius de la Llei quan s'hi refereix dient que "àdhuc regulada amb la prudència necessària, l'obertura pot estalviar la reiteració de múltiples processos innecessaris contra els anomenats actes en massa". Per dir-ho d'una altra manera, l'article 110 és aplicable als casos en els quals la relació jurídica és idèntica i només es diferencien pel seu element subjectiu. Una altra cosa suposaria convertir el procediment, que, com ja s'ha indicat, és d'execució de sentència, en un procediment declaratiu abreujat per a supòsits similars basat en el precedent judicial, cosa que, de moment, el nostre sistema no té admès.

Dotzè.- L'article 110 de la Llei Jurisdiccional limita, per altra banda, el seu àmbit d'aplicació a aquells casos en els quals la sentència reconegui una situació jurídica individualitzada. L'anul·lació d'un acte administratiu, com és el cas al qual es refereix el recurs, no coincideix amb el de reconeixement d'una situació jurídica individualitzada. La distinció, que prové de l'article 84 de l'antiga Llei Jurisdiccional, es reitera a l'article 71 de la Llei vigent, quan estableix en el seu apartat 1: "Quan la sentència estimi el recurs contenciós-administratiu: a) Ha de declarar no ser conforme a dret i, si escau, ha d'anul·lar totalment o parcial la disposició o acte recorregut o ha de disposar que cessi o es modifiqui l'actuació impugnada. b) Si s'hagués pretès el reconeixement i restabliment d'una situació jurídica individualitzada, ha de reconèixer la situació jurídica i ha d'adoptar les mesures que siguin necessàries per al ple



restabliment”. L’anul·lació d’un acte administratiu, quan sigui suficient per a satisfer el dret de l’administrat, no comporta el reconeixement d’una situació jurídica individualitzada, atès que implica una activitat addicional amb vista a la declaració d’un dret que exigeix no només que s’anul·li un acte sinó una activitat positiva de l’Administració, que ha d’adoptar altres mesures addicionals per al restabliment del dret ignorat per a la resolució administrativa. No és el cas de la sentència adduïda per la recurrent, ja que es va limitar a sol·licitar la nul·litat de les liquidacions i la sentència es va atènyer a aquesta pretensió, va declarar la nul·litat de les liquidacions i, encara que va declarar en la fallada l’exempció de l’impost sobre béns immobles, ho va fer com a fonament de l’anul·lació, sense que dels seus termes es desprengués que estava declarant una situació jurídica individualitzada que hagués de ser objecte d’especial restabliment per l’Administració recorreguda.

Tretzè.- A part del que s’ha argumentat, i com encertadament indica la Divisió de Recursos, no és possible estendre els efectes de la sentència sobre un exercici de l’impost sobre béns immobles a exercicis diferents. Això és així per la peculiar estructura de l’impost. Els imports són anuals i, per tant, cada quota és susceptible de reclamació independent o diferents motius que les d’altres exercicis. Per tant, aquí falta un requisit que al nostre judici, com ja s’ha dit, és essencial per a aplicar l’article 110 de la Llei Jurisdiccional, que consisteix en l’identitat de la relació jurídica, circumstància necessària per a evitar que, en contra de tot el sistema jurídicoprocedimental, una sentència produeixi efectes de cosa jutjada material sobre relacions jurídiques diferents. L’obligació tributària està definida a la Llei, i en el cas de les liquidacions per impost sobre béns immobles cal tenir en compte el que disposa l’article 77.1 de la Llei d’hisendes locals, segons el qual “l’impost sobre béns immobles es gestiona a partir del padró que es formarà anualment...”. Això justifica que cada liquidació anual tingui la seva pròpia autonomia i identitat, i també que cada liquidació sigui notificada separatament de la de l’any anterior, encara que es faci de manera col·lectiva, podent fins i tot ésser diferent de la de l’exercici precedent, encara que només sigui per les lleus diferències percentuals que les lleis pressupostàries introdueixen cada any tradicionalment als valors cadastrals i per la repercussió en les quotes de l’impost.

Catorzè.- Tot això justifica que l’Ajuntament hagi de rebutjar la pretensió que pel procediment previst a l’article 110 de la Llei de la jurisdicció contenciosa-

administrativa s'estenguin a nous exercicis les resolucions que en el seu moment van adquirir fermesa respecte d'un determinat exercici.

Quinzè.- Pel que respecta a les liquidacions de 1998, que segons comunica la Divisió de Recursos ja han estat objecte d'interlocutòria judicial d'extensió d'efectes de la sentència dictada en relació amb les quotes de 1997, la qual no va ser recorreguda i va adquirir fermesa, el tema s'escapa ja de la competència d'aquest Consell Tributari, al qual només li cal recordar que aquesta decisió judicial és susceptible d'apel·lació, de conformitat amb allò disposat a l'apartat 2 de l'article 80 de la nova Llei Jurisdiccional 29/1998.

Per la qual cosa, i coincidint amb l'informe de la Divisió de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda,

### **ES PROPOSA**

ESTIMAR parcialment el recurs; ANUL·LAR les liquidacions que corresponguin a les places que la recurrent al·lega haver transmès a tercers, un cop es justifiquin documentalment aquestes cessions; CONFIRMAR les liquidacions recorregudes a tota la resta, i DESESTIMAR les sol·licituds d'aplicació de l'article 110 de la Llei de la jurisdicció contenciosa-administrativa a les liquidacions corresponents als exercicis de 1998 i 2000.