

Consell Tributari

Expediente: 369/00

El Consell Tributari, reunido en sesión de 9 de enero de 2002, conociendo del recurso presentado por J.F.C., S.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- En fecha 31 de marzo de 2000, don A.H.R., en representación de la mercantil J.F.C., S.A., formula recurso de alzada contra liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles por los ejercicios 1996 a 2000, relativas a la finca sita en la calle ..., nº ..., Zona Franca, ... (Mercabarna), alegando no producirse el hecho imponible ni tener la condición de sujeto pasivo por cuanto no es titular de ninguno de los derechos previstos en el artículo 61 de la Ley 39/1988; ausencia de motivación de las bases imponibles; vulneración del principio de capacidad económica por no tener derecho alguno sobre el objeto tributario que denote tal capacidad; irretroactividad de los valores catastrales a ejercicios anteriores al alta en el padrón; e improcedencia de los intereses de demora por no existir deuda líquida ni haber estado de alta en el impuesto con anterioridad.

2.- La reclamante aporta en apoyo de su tesis dos resoluciones del TEAC de 8 de noviembre de 1994 y 26 de febrero de 1998, sentencias del TSJ de Galicia de 27 de marzo de 1996, de Cantabria de 30 de abril de 1997, de las Canarias de 13 de abril de 1998, de Murcia de 3 de junio de 1998 y de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2000.

3.- El objeto inmobiliario a que se refiere el recurso es la edificación construida sobre dicha parcela propiedad de Mercabarna, S.A. y que fue objeto de un contrato firmado el 20 de septiembre de 1987, que figura en el expediente. La inclusión en el padrón se ha hecho exclusivamente por razón de la edificación, pero no de la parcela.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- En cuanto a la alegación de falta de motivación de las liquidaciones respecto a las bases imponibles, cabe señalar que el valor catastral constitutivo de la base imponible del impuesto fue notificado por la Gerencia Territorial del Catastro, como la propia recurrente reconoce en su escrito de recurso, mediante notificación del acuerdo de alteración catastral de fecha 10 de diciembre de 1999, en el que consta claramente que el valor aprobado, luego aplicado en las liquidaciones, se refiere a la construcción y no al suelo. En cualquier caso, la posible disconformidad de la recurrente con el valor fijado en el acuerdo de alteración catastral debía plantearse mediante recurso de reposición ante la propia Gerencia Territorial del Catastro o reclamación económico-administrativa, no siendo procedente resolver sobre esta cuestión en el recurso interpuesto frente a las liquidaciones que se limitan a aplicar el citado valor catastral.

Segundo.- El Ayuntamiento sólo tenía competencias para liquidar el impuesto aplicando la valoración acordada por la Gerencia Territorial del Catastro en base a la alteración producida en la finca de referencia, teniendo como único límite para girar las liquidaciones el plazo prescriptivo de cuatro años que establece el art. 64 de la Ley general tributaria.

Respecto de la retroactividad del valor catastral, debe señalarse que el Tribunal Supremo, en vía de casación en interés de Ley, a través de su sentencia de 16 de septiembre de 2000, y en cuanto a la aplicación de lo establecido en los artículos 70.5 y 77.2, en relación con el art. 70.4 de la Ley reguladora de las haciendas locales, ha establecido la siguiente doctrina legal:

“Que la exigencia de notificación de valor catastral con anterioridad al inicio del ejercicio en que haya de surtir efecto, contenida en el artículo 70.5 (actualmente 70.4) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, no es aplicable en los supuestos en que no se haya cumplido dentro de plazo la obligación del contribuyente a declarar las alteraciones de orden físico, económico y jurídico, que impone el art. 77.2 de la misma Ley.

“Que, en consecuencia, 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”.

Tercero.- En este caso, no consta que se cumpliera la obligación de presentar la correspondiente declaración comunicando la variación física por la obra nueva realizada en la finca en 1987, obligación recogida en el artículo 271.4 del Real Decreto legislativo 78/1986, de 18 de abril, texto refundido de régimen local, y posteriormente en la redacción original del art. 77.2 de la Ley 39/88 de 28 de diciembre, desarrollado a su vez por el Real Decreto 1.448/1989, de 1 de diciembre, y en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, esta última, vigente a partir de 1995.

En base a lo expuesto, se procedió a dictar el acuerdo de alteración catastral citado anteriormente, y a girar a la interesada las liquidaciones impugnadas, que abarcan los ejercicios de 1996 a 2000, siendo éstas correctas al haberse practicado dentro del plazo establecido en el artículo 64 de la Ley general tributaria, y con los requisitos previstos en el artículo 124.1 de la misma Ley, sin que pueda invocarse la ausencia de elementos esenciales, ya que dichas liquidaciones derivan de la regularización llevada a cabo por la Gerencia Territorial del Catastro, de cuyas actuaciones la recurrente ha tenido conocimiento y posibilidad de efectuar alegaciones y recursos, y habida cuenta que en las liquidaciones impugnadas, notificadas en fecha 7 de marzo de 2000 según consta en el expediente (folios 83 y ss.), figuran los elementos básicos del impuesto, lo que permite comprobar la corrección de las mismas. Por otra parte, deben estimarse procedentes los intereses de demora aplicados en las liquidaciones de 1996 a 1999, en virtud de lo previsto en los artículos 58.2.c) y 61.2 de la Ley general tributaria, toda vez que al no declararse la nueva construcción efectuada en la finca, se dejó de abonar el tributo dentro de los plazos de pago voluntario establecidos en los respectivos ejercicios.

Cuarto.- Alega también la recurrente que no es sujeto pasivo del impuesto, ya que su contrato es de autorización de uso, pero si bien es cierto que el pacto 1.1 dice que Mercabarna "formaliza a favor de J.F.C., S.A. la autorización del derecho a utilizar la superficie ...", la interpretación del contrato 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 debe determinarse la causa y el contenido del contrato.

Quinto.- Debe decirse, 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 tanto, su causa van mucho más allá de una pura autorización de uso. El contrato prevé el pago de un canon, lo que significa que nos hallamos ante un contrato de cesión de uso a cambio de un precio, es decir, de un contrato sinalagmático. Lo ratifica el que la falta de pago da lugar a la resolución del contrato. Se establece, por otro lado, la obligación de la adjudicataria de construir a su cargo unas instalaciones. Este compromiso y obligación se reitera en los pactos II, V.1, V.3, XI.4 y XII.5. Tiene tanta importancia este compromiso que su incumplimiento, según los dos pactos últimamente mencionados, da lugar a la resolución anticipada del contrato. Por tanto, la obligación de construir forma parte de la causa del contrato, porque las partes así lo han decidido como elemento esencial del mismo.

Sexto.- Estos elementos llevan a la conclusión de que no estamos ante una vaga y poco definida autorización de uso, sino ante 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 esta clase de arrendamiento, que ya fue tratado por los autores romanos. Tradicionalmente, el derecho a construir, lo que ahora llamaríamos derecho de superficie, estaba ligado al arrendamiento o a la enfiteusis. Debe tenerse 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 XI.10 establecen unos derechos de traspaso que como no se basan en la Ley de arrendamientos urbanos, inaplicable a este caso, se han de basar en un cierto derecho enfitéutico de Marcabarna.

Séptimo.- Por otro lado, no es del todo correcto decir que Mercabarna adquiere inmediatamente la propiedad de la edificación por accesión, porque la técnica de la accesión está estructurada con la finalidad 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 de 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 la edificación, sin derecho a reclamar nada al arrendador propietario del suelo por posibles reparaciones, ni tan solo las de carácter necesario.

Octavo.- 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".

Noveno.- Por tanto, hay un fecho 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. Habida cuenta que el contrato examinado obliga a la recurrente a construir a su cargo 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 de que hasta ese momento no podrá tomar decisiones frente a 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 adecua con lo que dispone el artículo 62.b) de la Ley reguladora de las haciendas locales.

Décimo.- El criterio de que el artículo 61 de la Ley 39/1988 no agota todos los casos posibles lo recoge también la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2001, que dice: "Calificamos, prejudicialmente 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".

Undécimo.- 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 cual 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 de Canarias tiene por objeto una finca expropiada y ocupada por el Ayuntamiento.

Duodécimo.- Respecto a la alegación relativa a la falta de capacidad económica de la recurrente, no es admisible porque precisamente es la entidad recurrente quien ha construido la edificación, la sigue poseyendo, y tiene sobre ella, como ya se ha argumentado, facultades de naturaleza distinta a una pura autorización de uso de la superficie del suelo, y que son de contenido similar al de la propiedad de la construcción.

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

**SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso interpuesto, y CONFIRMAR las liquidaciones impugnadas.