

Consell Tributari

Expedient: 369/00

El Consell Tributari, reunit en sessió de 9 de gener de 2002, coneixent del recurs presentat per J.F.C., SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En data 31 de març de 2000, el Sr. A.H.R., en representació de la mercantil J.F.C., SA, formula recurs d'alçada contra les liquidacions de l'impost sobre béns immobles pels exercicis 1996 a 2000, relatives a la finca situada en el carrer ..., núm. ..., Zona Franca, ... (Mercabarna), on al-lega que no es produeix el fet imposable ni té la condició de subjecte passiu pel fet que no és titular de cap dels drets previstos en l'article 61 de la Llei 39/1988; absència de motivació de les bases imposables; vulneració del principi de capacitat econòmica per no tenir cap dret sobre l'objecte tributari que denoti tal capacitat; irretroactivitat dels valors cadastrals a exercicis anteriors a l'alta en el padró; i improcedència dels interessos de demora per no existir el deute líquid ni haver estat d'alta en l'impost amb anterioritat.

2.- La reclamant aporta per donar suport a la seva tesi dues resolucions del TEAC de 8 de novembre de 1994 i 26 de febrer de 1998, sentències del TSJ de Galícia de 27 de març de 1996, de Cantàbria de 30 d'abril de 1997, de les Canàries de 13 d'abril de 1998, de Múrcia de 3 de juny de 1998 i de la Sala Tercera del Tribunal Suprem de 25 de setembre de 2000.

3.- L'objecte immobiliari a què es refereix el recurs és l'edificació construïda sobre la dita parcel·la propietat de Mercabarna, SA i que fou objecte d'un contracte firmat el 20 de setembre de 1987, que figura en l'expedient. La inclusió en el padró s'ha fet exclusivament per raó de l'edificació, però no de la parcel·la.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Pel que fa l'al·legació de falta de motivació de les liquidacions respecte a les bases imposables, cal assenyalar que el valor cadastral constitutiu de la base

imposable de l'impost fou notificat per la Gerència Territorial del Cadastre, tal com la mateixa recurrent reconeix en l'escrit de recurs, mitjançant notificació de l'acord d'alteració cadastral de data 10 de desembre de 1999, en el que consta clarament que el valor aprovat, que després s'ha aplicat en les liquidacions, es refereix a la construcció i no al sòl. En qualsevol cas, la possible disconformitat de la recurrent amb el valor fixat en l'acord d'alteració cadastral s'havia de plantejar mitjançant recurs de reposició davant la mateixa Gerència Territorial del Cadastre o reclamació economicoadministrativa, no essent procedent resoldre sobre aquesta qüestió en el recurs interposat contra les liquidacions que es limiten a aplicar el citat valor cadastral.

Segon.- L'Ajuntament només tenia competències per a liquidar l'impost aplicant la valoració acordada per la Gerència Territorial del Cadastre a partir de l'alteració produïda en la finca de referència, i té com a límit únic per a girar les liquidacions el termini prescriptiu de quatre anys que estableix l'art. 64 de la Llei general tributària.

Respecte de la retroactivitat del valor cadastral, cal assenyalar que el Tribunal Suprem, en via de cassació en interès de la Llei, a través de la seva sentència de 16 de setembre de 2000, i quant a l'aplicació del que estableixen els articles 70.5 i 77.2, en relació amb l'art. 70.4 de la Llei reguladora de les hisendes locals, ha establert la següent doctrina legal:

“Que l'exigència de notificació de valor cadastral amb anterioritat a l'inici de l'exercici en què hagi de tenir efecte, continguda en l'article 70.5 (actualment 70.4) de la Llei reguladora de les hisendes locals, no és aplicable en els supòsits en què no s'hagi complert dins de termini l'obligació del contribuent de declarar les alteracions d'ordre físic, econòmic i jurídic, que imposa l'art. 77.2 de la mateixa llei.

“Que, en conseqüència, tals supòsits d'incompliment o compliment extemporani de l'obligació de declarar per part del contribuent, la notificació del valor cadastral es pot fer a partir del moment en què l'Administració descobreixi l'alteració (nova construcció, canvi de titularitat...) no declarada, sempre amb caràcter previ a la notificació de la liquidació i sobre la base de ponències de valors aprovades amb anterioritat a l'exercici liquidat, durant tot el termini de prescripció del dret a liquidar, encara que tal notificació individualitzada del valor cadastral es produeixi amb posterioritat a algun o alguns dels exercicis respecte als que ha de tenir efecte”.

Tercer.- En aquest cas, no consta que es complís l'obligació de presentar la corresponent declaració que comunica la variació física per l'obra nova realitzada en la finca el 1987, obligació recollida en l'article 271.4 del Reial decret legislatiu 78/1986, de

18 d'abril, text refós de règim local, i posteriorment en la redacció original de l'art. 77.2 de la Llei 39/88 de 28 de desembre, desenvolupat també pel Reial decreto 1.448/1989, d'1 de desembre, i en la Llei 42/1994, de 30 de desembre, aquesta última, vigent a partir de 1995.

A partir del que s'ha exposat, es procedí a dictar l'acord d'alteració cadastral citat anteriorment, i a girar a la interessada les liquidacions impugnades, que comprenen els exercicis de 1996 a 2000, i que són correctes perquè s'han practicat dins del termini establert en l'article 64 de la Llei general tributària, i amb els requisits previstos en l'article 124.1 de la mateixa llei, sense que es pugui invocar l'absència d'elements essencials, ja que les dites liquidacions deriven de la regularització duta a terme per la Gerència Territorial del Cadastre, de les actuacions de la qual la recurrent ha tingut coneixement i possibilitat d'efectuar al·legacions i recursos, i atès que en les liquidacions impugnades, notificades en data 7 de març de 2000 segons consta en l'expedient (folis 83 i seg.), figuren els elements bàsics de l'impost, cosa que permet comprovar la seva correcció. D'altra banda, s'han d'estimar procedents els interessos de demora aplicats en les liquidacions de 1996 a 1999, en virtut del que es preveu en els articles 58.2.c) i 61.2 de la Llei general tributària, tenint en compte que en no declarar la nova construcció efectuada en la finca, es deixà d'abonar el tribut dins dels terminis de pagament voluntari establerts en els respectius exercicis.

Quart.- La recurrent també al·lega que no és subjecte passiu de l'impost, ja que els seu contracte és d'autorització d'ús, però si bé és cert que el pacte 1.1 diu que Mercabarna formalitza a favor de J.F.C., SA l'autorització del dret a utilitzar la superfície ..., la interpretació del contracte no es pot limitar a recollir el nom formalment aplicat, sobretot, com succeeix en aquest cas, quan el nom del contracte és atípic i no respon a cap categoria coneguda. Per sobre del *nomen iuris* sempre s'ha entès que s'ha de determinar la causa i el contingut del contracte.

Cinquè.- S'ha de dir, en primer lloc, que el contracte és un contracte privat perquè es firma entre dues societats mercantils. La lectura del contracte posa de manifest que el seu contingut i, per tant, la seva causa van més enllà d'una pura autorització d'ús. El contracte preveu el pagament d'un cànon, cosa que significa que ens trobem davant d'un contracte de cessió d'ús a canvi d'un preu, és a dir, d'un contracte sinal·lagmàtic. Ho ratifica el fet que la falta de pagament dóna lloc a la resolució del contracte. S'estableix, d'altra banda, l'obligació de l'adjudicatària de construir a càrrec seu unes instal·lacions. Aquest compromís i obligació es reitera en els pactes II, V.1, V.3, XI.4 i XII.5. Aquest compromís té tanta importància que el seu incompliment, segons els dos darrers pactes

esmentats, dóna lloc a la resolució anticipada del contracte. Per tant, l'obligació de construir forma part de la causa del contracte, perquè les parts així ho han decidit com element essencial d'aquest.

Sisè.- Aquest elements porten a la conclusió que no estem davant d'una vaga i poc definida autorització d'ús, sinó davant d'una figura que s'emmarca en la categoria dels arrendaments complexos i en especial de l'arrendament *ad aedificandum*, també qualificat per alguns autors com arrendament *ad meliorandum*, si bé té algunes característiques que no s'ajusten estrictament al plantejament clàssic d'aquesta classe d'arrendament, que ja fou tractat pels autors romans. Tradicionalment, el dret a construir, els que ara anomenaríem dret de superfície, estava lligat a l'arrendament o a l'emfiteusi. S'ha de tenir en compte que per a la doctrina tradicional, l'arrendament a llarg termini tenia caràcter real, concepció que es manifestava també en l'anterior redacció de la Llei hipotecària quan permetia la inscripció en el Registre de la Propietat, en determinades condicions, dels arrendaments de duració superior a sis anys. Actualment, el número 5è de l'article 2 de la Llei hipotecària permet inscriure els contractes d'arrendament de béns immobles i els seus sotsarrendaments, cessions i subrogacions. Això significa que s'estan atribuint efectes reals al contracte d'arrendament. D'altra banda, en el contracte els pactes VI.1 i XI.10 estableixen uns drets de traspàs que com que no es basen en la Llei d'arrendaments urbans, inaplicable en aquest cas, s'ha de basar en un cert dret emfitèutic de Mercabarna.

Setè.- Per altra banda, no és del tot correcte dir que Mercabarna adquireix immediatament la propietat de l'edificació per accessió, perquè la tècnica de l'accessió està estructurada amb la finalitat de resoldre situacions de fet no regulades per pacte, i en aquest cas hi ha pacte. A més, com es pot observar, el contracte no prohibeix que amb posterioritat a la construcció l'adjudicatària realitzi obres de modificació dins dels paràmetres establerts per a la primera construcció; pensar que en cas d'obres Mercabarna cedeix propietat que ja havia adquirit per accessió i adquireix nova propietat cada vegada que l'arrendatari superficiari fa una modificació, no sembla una forma adequada de descriure les relacions entre les parts. El contracte també es diferencia d'un arrendament ordinari en el fet que l'arrendador no assumeix cap obligació en relació amb les reparacions de l'edifici. En altres paraules, durant la vigència del contracte l'arrendatari actua com un autèntic propietari de l'edificació, sense dret a reclamar res a l'arrendador propietari del sòl per possibles reparacions, ni tan sols les de caràcter necessari.

Vuitè.- La recurrent es refereix com a fet imposable de l'impost sobre béns immobles al que es conté en l'article 61 de la Llei reguladora de les hisendes locals, segons el qual l'impost sobre béns immobles és un tribut directe de caràcter real, el fet imposable del qual està constituït per la propietat dels béns immobles de naturalesa rústica i urbana situats en el respectiu terme municipal, o per la titularitat d'un dret real d'usdefruit o de superfície, o de la d'una concessió administrativa sobre els dits béns o sobre els serveis públics o els que estiguin afectats, i grava el valor dels referits immobles. No obstant això, l'article 62 desenvolupa i amplia la definició del fet imposable quan preveu: A efectes d'aquest impost han de tenir la consideració de béns immobles de naturalesa urbana: "... b) Les construccions de naturalesa urbana, entenent per tals: Els edificis siguin quins siguin els element de què estiguin construïts, els llocs en què es trobin situats, la classe de sòl en què hagin esta aixecats i l'ús a què es destinin, encara que per la manera de la seva construcció siguin perfectament transportables, i encara que el terreny sobre el qual es trobin situats no pertanyi a l'amo de la construcció, i les instal·lacions comercials i industrials assimilables a aquests, tals com dics, tancs i llindes.

Novè.- Per tant, hi ha un fet imposable complementari que consisteix en què, per causes diferents dels contractes típics enumerats en l'article 61, hi hagi altres títols jurídics que autoritzin a edificar sobre terrenys que no pertanyin al propietari de la construcció. Atès que el contracte examinat obliga a la recurrent a construir a càrrec seu i li dóna total llibertat sobre l'edificació mentre duri el contracte, i que no ha de ser fins el final del contracte que l'edifici ha de passar a la propietat de l'arrendadora en el sentit que fins aquest moment no ha de poder prendre decisions contra l'arrendatària basades en el dret de propietat de la construcció, ni tampoc ha d'assumir responsabilitats sobre l'edificació, entenem que la situació jurídica de la recurrent, com a subjecte passiu de l'impost, s'adequa amb el que disposa l'article 62.b) de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Desè.- El criteri que l'article 61 de la Llei 39/1988 no esgota tots els casos possibles ho recull també la sentència del Tribunal Suprem de 23 de juny de 2001, que diu: "Qualifiquem, prejudicialment parlant i a efectes tributaris exclusius, la relació de ... amb els edificis i instal·lacions en què desenvolupa els processos fabrils i mercantils com de propietat, sense que el fet que el sòl sigui aliè desvirtui tal relació jurídica, ja que troba el seu fonament en la llibertat de pacte de les parts –art. 1.255 del Codi civil, reflectida en els contractes concertats, i afegeix: L'article 62.b) LHL abona aquest criteri quan disposa que han de tenir la consideració de béns immobles de naturalesa urbana, entre altres, als efectes

d'aquest impost, els edificis en general encara que el terreny sobre el qual es trobin situats no pertanyi a l'amo de la construcció.

Onzè.- Les resolucions del TEAC i les sentències que la recurrent esmenta en el seu escrit tenen per objecte situacions jurídiques que no són equiparables a l'examinada en aquest cas. Les resolucions del TEAC es refereixen a una d'aquestes a l'adscripció a una entitat pública d'un bé de domini públic i l'altra a una subconcessió; es tracta, doncs, de figures de dret públic. La sentència del TSJ de Galícia es refereix també a l'adscripció d'un bé de la Tresoreria de la Seguretat Social. La sentència del TSJ de Múrcia i la del Tribunal Suprem de 25 de setembre de 2000 es refereixen a supòsits de subconcessions administratives. La sentència del TSJ de Cantàbria fa referència a una autorització administrativa, amb la qual la recurrent intenta introduir confusió en relació amb la que denomina autorització d'ús, que en realitat és una cessió d'ús de naturalesa privada. La sentència del TSJ de Canàries té per objecte una finca expropiada i ocupada per l'Ajuntament.

Dotzè.- Respecte a l'al·legació relativa a la falta de capacitat econòmica de la recurrent, no és admissible perquè precisament és l'entitat recurrent la que ha construït l'edificació, la segueix posseint, i té sobre aquesta, com ja s'ha argumentat, facultats de naturalesa diferent a una pura autorització d'ús de la superfície del sòl, i que són de contingut similar al de la propietat de la construcció.

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

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat, i CONFIRMAR les liquidacions impugnades.