



Expediente: 299/16

El Consell Tributari, reunido en sesión de 15 de noviembre de 2017, conociendo de los recursos presentados por la Generalitat de Catalunya-Departament d'Interior, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En fechas 24 de abril de 2015 y 27 de abril de 2016 el Sr. JMM y el Sr. CPC, en representación del Departament d'Interior de la Generalitat de Catalunya interponen sendos recursos de alzada contra las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles, correspondientes a los ejercicios 2015 y 2016 respectivamente, del inmueble situado en.....

2.- En los dos recursos, la recurrente considera que el hecho imponible se encuentra exento de acuerdo con el artículo 62.1.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y por vía de otros sí alega que mientras la resolución de la segunda teniente de alcalde del Ayuntamiento de Barcelona de 12 de diciembre de 2012, impugnada mediante recurso contencioso administrativo núm. 165/2013, desestimatoria de la solicitud de exención no sea firme, procede suspender las liquidaciones impugnadas.

3.- De la documentación incorporada al expediente se desprende la siguiente relación de hechos:

- El 25 de febrero de 2010 la recurrente presenta instancia en virtud de la cual solicita la exención con carácter permanente del presente impuesto para una relación de inmuebles entre los cuales se incluye la finca objeto de este expediente.

- El 13 de octubre de 2011 se notifica a la recurrente la resolución del gerente de l'Institut Municipal d'Hisenda por la que se desestima su solicitud de exención.

- El 14 de noviembre de 2011 la recurrente impugna esta resolución.

- El 12 de diciembre de 2012 se desestima dicho recurso de alzada mediante resolución de la segunda teniente alcalde. Esta resolución se impugna ante el órgano jurisdiccional competente mediante recurso contencioso administrativo número 165/2013 que se resuelve por Sentencia de 15 de mayo de 2015 parcialmente estimatoria y que es objeto de recurso de apelación presentado el 8 de junio de 2015 y que se encuentra pendiente de resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- De acuerdo con los antecedentes de hechos descritos, se desprende que los recursos de alzada interpuestos por el interesado han sido presentados dentro del plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la fecha de la notificación, de acuerdo con el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la cual se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el artículo 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), en relación con el artículo 48.2 y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (LRJPAC).

En conformidad con el artículo 73 de la LRJPAC, se procede a la acumulación de los diferentes recursos presentados dado que guardan entre ellos una identidad sustancial o íntima conexión.

Segundo.- Solicita la interesada la nulidad de las liquidaciones impugnadas por considerar aplicable la exención que prevé el artículo 62.1 a) del TRLRHL, la denegación de la cual se encuentra pendiente de la resolución del TSJC, así como la suspensión de la ejecución de las mencionadas liquidaciones con base en el artículo 14 del OF General, teniendo en cuenta los graves perjuicios que supondría para la Generalitat de Cataluña la ejecución.

Tercero.- Dos son las cuestiones que plantean los recursos objeto de este expediente. La primera, relativa a la procedencia de la exención que prevé el artículo 62.1 a) del TRLHL, respecto de la cual ya se ha pronunciado este Consell Tributari en anteriores ocasiones; y la segunda, relativa a la suspensión de las liquidaciones impugnadas.

Pues bien, respecto de la primera de estas cuestiones, se tiene que decir que el artículo 61 del TRLRHL define el hecho imponible del presente impuesto diciendo que:

“constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de

características especiales: a) De un concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos. b) De un derecho real de superficie. c) De un derecho real de usufructo. d) Del derecho de propiedad”

Seguidamente, el párrafo 2 del mismo precepto prescribe que:

“la realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas (...)”

De la combinación de estas normas transcritas se desprende que el derecho constitutivo del hecho imponible en el supuesto que nos ocupa será el derecho real de superficie, con exclusión del derecho de propiedad. Con la consecuencia de que el sujeto pasivo del impuesto es el titular de este derecho de superficie, que es la entidad recurrente, y no el titular del derecho de propiedad, toda vez que, según quedó acreditado en los antecedentes de este expediente, es la titular del derecho de superficie, con independencia del propietario del inmueble sobre el que este derecho se constituye.

Una vez determinado este primer punto, hay que decir que no puede prosperar la pretensión de la recurrente de que se aplique la exención del art. 62.1.a) del TRLRHL, y art. 4.1.a) OF pues, la norma que contiene estos preceptos se integra por un elemento subjetivo y otro objetivo.

En el primer sentido, se requiere que el inmueble que disfrute de la exención sea *“propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales”*; lo cual equivale a sostener que el sujeto pasivo tendría que ser uno de estos entes públicos, y además, en concepto de propietario. Y, desde un punto de vista objetivo, exige una afectación directa del inmueble a la seguridad ciudadana o a los servicios educativos o penitenciarios, o si el titular es el Estado, además, a la defensa nacional.

En este caso, lo cierto es que el sujeto pasivo del impuesto es uno de estos entes públicos, la Generalitat de Catalunya, pero ostenta no un derecho de propiedad sino un derecho de superficie, hecho por el cual, de acuerdo con lo que se acaba de exponer, esta entidad se sitúa fuera del ámbito de aplicación de la exención solicitada. Pues, si bien es cierto que en el ámbito del derecho civil, cómo ha puesto de manifiesto en otra ocasión este Consell Tributari, del derecho de superficie deriva, a su vez, la propiedad de aquello construido de acuerdo con el artículo 564.1 del Código Civil de Cataluña (CT 202/8, FJ 4), también lo es:

en primer lugar, que el derecho de superficie limita, no suprime, el derecho de propiedad con referencia al cual se constituye y con el cual se relaciona estrechamente; y, en segundo lugar, que en el ámbito del impuesto sobre bienes inmuebles, la normativa reguladora de este impuesto no fracciona el hecho imponible ni permite la división del valor catastral del inmueble grabado cuando concurren con el derecho de propiedad los derechos reales de usufructo y superficie o la concesión administrativa.

En estos casos, el hecho imponible se atribuye en su totalidad, es decir, por el valor total del inmueble, que comprende en todo caso la suma del valor del suelo y del valor de las construcciones, a quién ostenta uno de los mencionados derechos, los contenidos de los cuales son evidentemente diferentes, en el orden de preclusión que la ley establece.

En consecuencia, todos los posibles sujetos pasivos contribuyentes del IBI tributan por igual, con independencia del ámbito mayor o menor de facultades que los otorgue su concreto título jurídico sobre el bien inmueble grabado por este impuesto y definido por la ley como un todo inseparable. Razón por la cual, la manifestación de capacidad económica grabada por este impuesto queda así delimitada como un tipo de mínimo común denominador a todos estos derechos que es objeto de valoración única y unitaria.

La división entre la propiedad del suelo y la de la construcción a efectos tributarios, como la distinción entre usufructuario y propietario, o entre concesionario y superficiario, a los efectos de determinar una diferente cuota tributaria, o, lo que es el mismo, a los efectos de introducir una graduación en definitiva en la realización del hecho imponible, no sólo no está permitida por la ley, sino que no es coherente con la capacidad económica grabada y con la arquitectura del impuesto. De acuerdo con el art. 62.2 TRLRHL, el objeto del impuesto es un único derecho, con independencia de que concurren o no otros derechos sobre el mismo bien inmueble. Así mismo, según el art. 61.3 TRLRHL y el art. 6 de la Ley del Catastro Inmobiliario, Texto Refundido aprobado por RD Leg. 1/2004, de 5 de marzo, el bien inmueble grabado sobre el que recaen estos derechos es siempre el mismo, la finca catastral, la cual tiene siempre el mismo valor catastral sea cual sea el título jurídico que tiene en cada caso el titular catastral y sujeto realizador del hecho imponible del impuesto.

La división del valor catastral entre valor del suelo y valor de la construcción, como es sabido, constituye una simple técnica de valoración de los inmuebles objeto de gravamen la normativización de la cual no autoriza de ninguna forma a modificar la configuración del hecho imponible del impuesto. Así se desprende de los artículos 65 del TRLHL y de los artículos 22 y siguientes de la Ley del Catastro Inmobiliario.

La normativa tributaria, por lo tanto, lejos de desconocer las normas civiles, regula el impuesto utilizando las categorías del derecho civil y, al superponerse a estas, delimita el hecho imponible y atribuye el gravamen en cada caso al titular del derecho que expresamente señala. Técnica que también se utiliza en la configuración de las exenciones y de los supuestos de no sujeción.

En consecuencia, cualquier atribución del gravamen o de la exención al titular de un derecho diferente a aquel expresamente señalado por la ley tributaria constituiría una aplicación analógica de la norma, prohibida por el artículo 14 de la LGT, según el cual:

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”

Es por eso que no es posible aplicar en este caso la exención solicitada. La exención solicitada exige que el ente público sea titular de la propiedad sobre el inmueble respecto del cual se quiere disfrutar de esta exención, y en este caso, como ya se ha dicho, la Generalitat no lo es. La Generalitat es, ciertamente, sujeto pasivo del impuesto, pero no a título de propietario sino en su calidad de titular de un derecho real de superficie, por lo cual no cumple el requisito subjetivo que pide la aplicación de la citada exención.

Cuarto.- En este mismo sentido, nos remitimos al dictamen del Consell Tributari de Barcelona 202/8, antes citado, así como al dictamen 19/14, en el que, en un caso análogo a este que nos ocupa, se incide en el necesario cumplimiento de los dos aspectos del requisito subjetivo que la ley establece para el goce de la exención prevista en el artículo 62.1 a) del TRLRHL, es decir, la condición pública del sujeto pasivo realizador del hecho imponible y la titularidad por parte de este ente de un derecho de propiedad sobre el bien inmueble objeto de gravamen.

En este sentido, el Consell Tributari señala: *“Como dispone el artículo 564 del Libro V del Código Civil de Cataluña, “La superficie es el derecho real limitado sobre una finca ajena que atribuye temporalmente la propiedad separada de las construcciones o de las plantaciones que estén incluidas en la misma. En virtud del derecho de superficie, se mantiene una separación entre la propiedad de lo que se construye o se planta y el terreno o suelo en que se hace.”. (...)”* Ahora bien, no puede derivarse de la interpretación literal de la definición, que el derecho de superficie se divida en dos compartimentos estanco sin relación entre ellos, de forma que el propietario del terreno conserva su propiedad,

mientras que la edificación pertenece al superficiario. Esto no es así, porque si el superficiario tiene derecho a construir es porque el derecho de superficie rompe dos de los dogmas del derecho de dominio: la de que se extiende usque ad caelum et ad inferos y la de que atribuye al propietario la titularidad de cuanto se construya sobre el terreno. Por el contrario el derecho de superficie tiene como contenido previo una limitación amplísima del derecho del propietario del terreno, superior incluso a la que sufriría por un gravamen de usufructo.”. Y añade: “Esta posición limitadísima del propietario, reducida a la potestad de reclamar el cumplimiento del contrato de constitución de la superficie, tiene también su reflejo en el derecho tributario, en donde el derecho de superficie hace desaparecer como hecho imponible el derecho de propiedad del terreno.”

Una desaparición del titular del derecho de propiedad en el ámbito de este impuesto que es temporal no entra en contradicción con las normas del derecho civil; y es coherente con la manifestación de capacidad económica que graba el impuesto y con la posición que ostentan los otros titulares de derechos sobre bienes inmuebles que la ley considera titulares catastrales y que pueden llegar a ser sujetos pasivos contribuyentes o realizadores del hecho imponible.

Así, continúa el Consell en el mismo dictamen, *“respecto de los titulares catastrales se pronuncia el artículo 9.1 del Texto Refundido del Catastro Inmobiliario. Por tanto, la consideración como hecho imponible del derecho real de superficie desplaza la consideración como tal del derecho de propiedad y en consecuencia, no se puede dividir a efectos tributarios el derecho de propiedad sobre el terreno y el derecho de propiedad sobre el edificio. Hay un objeto tributario único, que es el derecho de superficie (...). (FJ 3 del 19/14).”*

En definitiva, tal y como se argumenta en el FJ anterior, tanto la unidad del objeto tributario como la unidad de la finca catastral y la identidad cuantitativa de la prestación tributaria que corresponde a este impuesto vienen expresamente determinados por la ley y son coherentes con la manifestación de riqueza grabada sobre la cual se articula el hecho imponible y se cuantifica la obligación tributaria. Razón por la cual, desde cualquier punto de vista, no es posible ningún fraccionamiento del hecho imponible del IBI entre los diversos titulares de derechos sobre el inmueble grabado ni, en consecuencia, el fraccionamiento de la cuota tributaría entre los diversos titulares catastrales.

Quinto.- Este mismo criterio es el defendido en el informe consulta IE0762-11 de la Subdirección General de Tributos Locales de 26/12/2011, que cita el IMH, sobre la

procedencia del cambio de sujeto pasivo en el caso de concurrencia de diferentes derechos sobre un mismo inmueble a efectos del IBI, según el cual:

“En relación con el asunto mencionado, esta Subdirección General de Tributos Locales, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se encuentra regulado en los artículo 60 a 77 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.(...)

La enumeración de derechos que establece el artículo 61.1 del TRLRHL es cerrada, o numerus clausus, por lo que no se produce el hecho imponible cuando no recaee sobre el bien inmueble uno de las cuatro situaciones jurídicas previstas en dicho artículo. No cabe extender por analogía el hecho imponible a figuras similares (artículo 14 de la Ley General Tributaria), sean otro tipo de derechos de carácter real, sean otras cesiones de bienes inmuebles, que no revistan estrictamente el carácter de los derechos previstos en este precepto legal.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 61, el TRLRHL no contempla la posibilidad de que dos derechos diferentes recaigan sobre un mismo bien inmueble. Sólo en el caso de bienes inmuebles de características especiales, es compatible el derecho de concesión administrativa con el derecho de propiedad, cuando el primero de ellos no agote toda la extensión superficial del bien.

En caso de concurrencia de los derechos enumerados en el artículo 61.1, el hecho imponible se delimita sólo con uno de ellos, excluyendo la sujeción de la titularidad de los demás derechos y por el orden de enumeración de los mismos. Así, en caso de coexistir, el hecho imponible estaría constituido, en primer lugar, por el derecho de una concesión administrativa, en segundo lugar, por el derecho real de superficie, en tercer lugar, por el derecho real de usufructo, y por último por el derecho de propiedad.

El orden excluyente no sólo se aplica en los supuestos en que también hay una prioridad temporal entre ellos, sino, asimismo cuando el titular de un derecho se encuentra, una vez constituido el derecho, con un posterior titular de otro derecho mencionado en una letra anterior.

El derecho de propiedad señalado en la letra d) del artículo 61.1 es el derecho de pleno dominio que confiere a su titular todas las facultades de uso y disposición sobre el bien inmueble. Se configura como el supuesto residual, dado que, de coexistir con alguno de los otros derechos constitutivos del hecho imponible, no quedará sujeto al impuesto.(...)

Efecto de esta norma es que no estarán sujetos al impuesto los titulares del derecho de propiedad, cuando exista un derecho de usufructo, aunque recaiga sólo sobre parte del inmueble objeto de gravamen y el propietario disponga de todos los derechos de dominio sobre la parte restante del bien inmueble. Ello se deriva de la combinación del concepto de bien inmueble establecida en el apartado 1 del artículo 6 del Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario (TRCLI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que configura el bien inmueble como un todo indivisible, y de la imposibilidad de coexistencia de varios derechos sobre un bien inmueble como constitutivo del hecho imponible, establecida en el apartado 2 del artículo 61 del TRLRHL.

Como consecuencia de la prelación de derechos establecida en el artículo 61.2 del TRLRHL, la existencia de uno de ellos excluye como sujetos pasivos a los titulares de los derechos enumerados posteriormente, de modo que sólo puede ser sujeto pasivo el titular de uno de esos derechos: en primer lugar, el concesionario, en su defecto, el superficiario, en su defecto, el usufructuario, y en ausencia de los anteriores, el propietario, pero nunca concurrentemente, salvo la excepción prevista para los bienes inmuebles de características especiales.

Sin embargo, a efectos catastrales, todos los titulares de alguno de esos derechos son simultáneamente titulares catastrales y pueden ser inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario (artículo 9 del TRLCI) (...).

Sexto.- En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, relativa a la suspensión de las liquidaciones impugnadas hasta que no haya ganado firmeza la denegación de la exención solicitada y que se encuentre pendiente de apelación, se tiene que decir, en conformidad con el IMH, que el artículo 224.1 de la Ley General Tributaria prevé que, a todos los efectos, la suspensión automática de la ejecutividad de los actos administrativos está condicionada a la formalización de la preceptiva garantía, circunstancia que no se ha producido en el presente caso.

En consonancia, el artículo 190 de la Ordenanza fiscal general vigente para el año en curso, dispone que la mera interposición de recurso de alzada no suspende la ejecución del acto impugnado. No obstante, a solicitud del interesado, procede la suspensión cuando se aporte garantía suficiente que cubra el importe de la obligación a que se refiere el acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que puedan ser procedentes en el momento de la solicitud de suspensión. Añadiendo el apartado b) que, procederá la suspensión sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictar el acto impugnado, se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

La doctrina del Tribunal Supremo en relación a la suspensión de los actos impugnados, que se ha mantenido invariable y se ha puesto de manifiesto en numerosas resoluciones, es que la suspensión de la ejecución de los actos administrativos constituye en nuestro derecho una medida de excepción al principio general de autotutela de la Administración, que únicamente ha de otorgarse a instancia del actor cuando la ejecución tenga que producir daños o perjuicios de reparación imposible o difícil.

Además, en los actos tributarios concurre la peculiaridad reconocida por el ordenamiento administrativo de la prestación de garantía habilita para obtener la suspensión. En este sentido, y entre otros, la Sentencia del TS de 1 de junio de 2000, dispone:

“En los actos tributarios concurre además la peculiaridad, reconocida por el ordenamiento administrativo, de que la prestación de caución habilita para obtener la suspensión. En efecto, el ordenamiento fiscal hace tiempo, según es de sobra conocido, que objetivó la producción de tales perjuicios, procediendo a conceder la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios siempre que en el momento de presentar la reclamación se garantice el pago de la deuda tributaria, según puede observarse en la normativa existente desde el artículo 22.1 del Texto Articulado de la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio , aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, artículos 81 y concordantes del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, de 20 de agosto de 1981, 75.1 y concordantes del Reglamento vigente 391/1996, de 1 de marzo, siendo especialmente significativo el artículo 30 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuando dispone: «1º El contribuyente tiene derecho con ocasión de la interposición del correspondiente recurso o reclamación administrativa, a que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria, siempre que aporte las garantías exigidas por la normativa vigente, a menos que, de acuerdo con la misma, proceda la suspensión sin garantía. 2º.

Cuando el contribuyente interponga recurso Contencioso-Administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión»

La jurisprudencia de esta Sala, a que antes nos referimos, encontró en estas disposiciones el reconocimiento implícito por la Administración de que la ejecutividad de tales actos produce perjuicios a los interesados y, abundando en este sentido, la sentencia del Pleno de la misma de 6 de octubre de 1998 (RJ 1998, 8807), en su Fundamento Tercero, manifestó que:

“el propio comportamiento que se ha impuesto a sí mismo la Administración Tributaria y que ha sido sancionado por normas de rango legal, obliga a interpretar el viejo art. 122.2 en el sentido de que el pago de las cuotas controvertidas puede acarrear daños de reparación difícil para el contribuyente, en tanto que no se produce aquél para la Hacienda Pública cuando el importe de la deuda tributaria quede suficientemente garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza”

En definitiva, la conclusión a la que se llega es que la formalización de garantía es requisito indispensable para conceder la suspensión del acto, salvo casos muy excepcionales, y relevar a la recurrente de su deber de prestar garantía constituiría una dispensa no permitida por las leyes. Por lo tanto, para atender la solicitud de suspensión del acto impugnado, se hace necesario que la entidad recurrente aporte garantía por el importe del acto que impugna, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que se puedan producir, en conformidad con aquello que dispone el artículo 224.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

A la misma conclusión se llega si partimos de la extensión a los procedimientos administrativos, del artículo 12 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre del Régimen de Asistencia jurídica al Estado e Instituciones Públicas, aplicable a las Comunidades Autónomas (Disp. Ad. 4ª), que establece la exención de depósitos y cauciones de los entes públicos. Esta extensión, aceptada por la jurisprudencia de ninguna forma tiene carácter automático sino que requiere la acreditación del daño de difícil o imposible reparación, tal como establecen, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso Administrativo Sección 7ª), de 11 de noviembre de 2013 (EDJ 2013/214887) y la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Andalucía (Málaga) en Sentencia de 15 de diciembre de 2016 (EDJ 2016/295147), que hace un recorrido histórico por la regulación de esta cuestión en nuestro ordenamiento jurídico.



**Ajuntament
de Barcelona**

Consell Tributari

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

SE PROPONE

DESESTIMAR los recursos interpuestos y confirmar las liquidaciones impugnadas.