

Consell Tributari

Expediente: 599/2

El Consell Tributari, reunido en sesión de 23 de febrero de 2004, y conociendo de los recursos presentados por D^a. M.T.S.P., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- D^a. M.T.S.P. presenta recurso, en fecha 11 de octubre de 2001, contra liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos relativa a la transmisión del 90% del derecho de propiedad de la finca sita en c/ ..., ..., alegando haberse calculado el impuesto como si se tratase de una transmisión de dominio cuando en realidad se trata de la cesión de 9/10 partes del derecho de superficie, por lo que debe atenderse a la normativa de valoración del derecho de usufructo temporal.

2.- La interesada formula, en fechas 19 de abril y 11 de noviembre de 2002, sendos recursos contra notificaciones de la providencia de apremio por el impago de la liquidación impugnada, en los que reproduce los mismos argumentos expuestos en el recurso anterior.

3.- Consta en el expediente informe de la División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda que propone desestimar los recursos habida cuenta la dudosa validez y eficacia frente a terceros del derecho de superficie, y la constitución de comunidad de bienes efectuada, que supone una transmisión del 90% de la propiedad del terreno.

4.- De la documentación obrante en el expediente resulta que la liquidación objeto del presente procedimiento se halla recurrida ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número ... de Barcelona, bajo número de autos

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Dada la relación existente entre los recursos relacionados en los antecedentes procede su acumulación de conformidad con el artículo 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Segundo.- Según resulta del expediente, en fecha 6 de agosto de 1999, D. A. G.F., actuando en nombre propio y como representante de la recurrente y de la compañía A., S.L., otorgó ante el notario del Iltre. Colegio de Notarios de Cataluña, D. J.L.P.S., escritura pública de constitución del derecho de superficie y de una comunidad de bienes "ad edificandum" en relación a la finca sita en c/ ..., ..., propiedad de la interesada. De la estipulación segunda de la escritura se desprende que D^a. M.T.S.P. constituye un derecho de superficie sobre la finca de referencia, al tiempo que A., S.L. se convierte en titular de 9/10 partes indivisas del derecho de superficie, y la restante décima parte indivisa queda en manos de la propietaria del inmueble. El derecho de superficie confiere al superficiario el derecho a construir edificios en el suelo de la finca y el de levantar nuevas construcciones sobre el vuelo o efectuarlas bajo el suelo de la finca. El plazo de duración del derecho de superficie se fija en tres años a contar desde la fecha de otorgamiento de la escritura pública.

Las partes fijan la valoración de la participación de A., S.L. en el derecho de superficie en la suma de ... €y, además, se pacta en contraprestación a la concesión de la participación en el derecho de superficie, que A., S.L. satisfará a D^a. M.T.S.P. un canon de ... €coincidiendo con el primer momento de los tres que se determinan y que son: a) Cuando A., S.L. transmita a terceros la primera de las unidades de propiedad horizontal de su titularidad en que se prevé dividir la edificación proyectada. b) Cuando se extinga el derecho de superficie por un motivo distinto del de la división de la edificación proyectada en régimen de propiedad horizontal. c) Cuando hayan transcurrido tres años desde la fecha de inicio (entendiéndose como fecha de inicio la del otorgamiento de la escritura pública).

Ciertamente, como señala la interesada en sus recursos, a la vista de la escritura pública de la que deriva la liquidación que se impugna, así como del resto de documentación obrante en el expediente, no cabe concluir transmisión alguna del derecho de propiedad, sino la transmisión de 9/10 partes del derecho de superficie constituido sobre el inmueble.

Tercero.- Así pues, debe hacerse referencia al artículo 105.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, según el cual el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los

referidos terrenos. Por lo que, en tanto que la cesión de 9/10 partes indivisas del derecho de superficie constituye transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, cabe concluir que tal transmisión constituye el hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Por otro lado, el apartado 4 del artículo 108 del texto legal citado dispone que en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, el cuadro de porcentajes anuales contenido en el apartado 2 de este artículo se aplicará sobre la parte del valor definido en el apartado anterior que represente, respecto del mismo, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Sentado lo anterior, este Consell Tributari no puede mostrar su conformidad con la alegación vertida por la interesada en relación a la aplicabilidad al presente caso de las normas contenidas en el artículo 41 del Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para el cálculo del derecho de usufructo temporal por analogía, ya que el apartado 2.d) del artículo 10 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en relación a la base imponible del bien transmitido o derecho que se constituya o ceda, establece que “los derechos reales no incluidos en apartados anteriores, como sucede en este caso, se imputarán por el capital precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.”

Por tal motivo, procede anular la liquidación impugnada, y girar una nueva liquidación por la transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, cuya base imponible debe ser calculada atendiendo a los preceptos antes transcritos, y ello sin perjuicio del derecho de la Administración a efectuar las actuaciones de comprobación e investigación que considere pertinentes en relación a los valores declarados por el contribuyente, con los únicos límites de la prescripción y de la prohibición de "reformatio in peius" a través de la resolución del recurso.

Cuarto.- Pese a lo expuesto, este Consell Tributari entiende que de la lectura de la estipulación segunda de la escritura pública de referencia se desprende que existe otro hecho imponible que se verificará cuando se produzca alguna de las circunstancias

que en ella se contemplan. Concretamente, el apartado 2.1.4.3. de la estipulación citada dice así: “No obstante lo anterior, los cotitulares del derecho de superficie y el dueño del suelo podrán poner fin a la vigencia del derecho de superficie, de mutuo acuerdo, con ocasión de la división de la edificación proyectada en régimen de propiedad horizontal”.

Además, el apartado 2.1.9.1. de la misma estipulación establece: “Cuando el segundo contratante transmita a terceros la primera de las unidades de propiedad horizontal de su titularidad en que se prevé dividir la edificación proyectada”. Y por último, en el apartado 2.2 de la repetida estipulación las partes convienen una serie de pactos en cuanto a la accesión y división de la cosa común.

Por todo ello, este Consell Tributari, aunque no puede compartir el criterio contenido en el informe de la División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda, sí observa que dadas las características de la operación jurídica que nos ocupa y con independencia de los términos utilizados para tipificarla, como es obligado según el artículo 38.2 de la Ley General Tributaria, o bien estamos ante una transmisión "encubierta" del derecho de propiedad sobre el 90% de la finca, en línea con la argumentación contenida en dicho informe, o bien nos hallamos ante un segundo hecho imponible que nacerá cuando concorra alguna de las circunstancias antes relacionadas, opción ésta que parece la más acertada para encuadrar la naturaleza jurídica de la compleja operación de que se trata desde la perspectiva en que ahora es contemplada.

En tal sentido, debe recordarse al sujeto pasivo su obligación de presentar autoliquidación al Ayuntamiento en el plazo de treinta días desde que se verifique la circunstancia prevista en la escritura pública de 6 de agosto de 1999, dada su sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR en parte los recursos interpuestos; ANULAR la liquidación y providencia de apremio impugnadas; GIRAR nueva liquidación por la transmisión de 9/10 partes del derecho de superficie constituido sobre la finca de referencia, atendiendo a lo previsto en el apartado 2.d) del artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y DESESTIMAR el resto de las pretensiones formuladas.