

Consell Tributari
Expedient: 599/2

El Consell Tributari, reunit en sessió de 23 de febrer de 2004, i coneixent del recurs presentat per la senyora M.T.S.P., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- La senyora M.T.S.P. presenta recurs, en data 11 d'octubre de 2001, contra liquidació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys relativa a la transmissió del 90% del dret de propietat de la finca situada al c/ ..., ..., al·legant haver-se calculat l'impost com si es tractés d'una transmissió de domini quan en realitat es tracta de la cessió de 9/10 parts del dret de superfície, per la qual cosa s'ha d'atendre a la normativa de valoració del dret d'usdefruit temporal.

2.- La interessada formula, en dates 19 d'abril i 11 de novembre de 2002, sengles recursos contra notificacions de la providència de constrenyiment dictada per la falta de pagament de la liquidació recorreguda, en els que reproduïx els mateixos arguments exposats en el recurs anterior.

3.- Consta a l'expedient informe de la Divisió de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda que proposa desestimar els recursos donada la dubtosa validesa i eficàcia davant de tercers del dret de superfície, i la constitució de comunitat de béns efectuada, que suposa una transmissió del 90% de la propietat del terreny.

4.- De la documentació obrant a l'expedient resulta que la liquidació objecte del present procediment es troba recorreguda davant el Jutjat del Contenciós Administratiu número ... de Barcelona, sota el número d'actuacions

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Donada la relació existent entre els recursos relacionats en els antecedents procedeix la seva acumulació de conformitat amb l'article 73 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre.

Segon.- Segons resulta de l'expedient, en data 6 d'agost de 1999, el senyor A.G.F., actuant en nom propi i com a representant de la recurrent i de la companyia A., S.L., va atorgar davant el notari de l'Iltre. Col·legi de Notaris de Catalunya, senyor J.L.P.S., escriptura pública de constitució del dret de superfície i d'una comunitat de béns "ad edificandum" en relació a la finca situada al c/ ..., ..., propietat de la interessada. De l'estipulació segona de l'escriptura es desprèn que la senyora M.T.S.P. constitueix un dret de superfície sobre la finca de referència, al temps que A., S.L. es converteix en titular de 9/10 parts indivises del dret de superfície, i la restant desena part indivisa es manté en mans de la propietària de l'immoble. El dret de superfície confereix al superficiari el dret a construir edificis en el sòl de la finca i aixecar noves construccions sobre el vol o efectuar-les sota el sòl de la finca. El termini de durada del dret de superfície es fixa en tres anys a comptar des de la data d'atorgament de l'escriptura pública.

Les parts fixen la valoració de la participació d'A., S.L. en el dret de superfície en la suma de ... €i, a més, es pacta en contraprestació a la concessió de la participació en el dret de superfície, que A., S.L. satisfarà a la senyora M.T.S.P. un cànon de ... €coincidint amb el primer moment dels tres que es determinen i que són: a) Quan A., S.L. transmeti a tercers la primera de les unitats de propietat horitzontal de la seva titularitat en què es preveu dividir l'edificació projectada. b) Quan s'extingeixi el dret de superfície per un motiu diferent de la divisió de l'edificació projectada en règim de propietat horitzontal. c) Quan hagin transcorregut tres anys des de la data d'inici (entenen-se com a data d'inici la de l'atorgament de l'escriptura pública).

Certament, com assenyala la interessada en els seus recursos, a la vista de l'escriptura pública de què deriva la liquidació impugnada, així com de la resta de documentació obrant a l'expedient, no es pot concloure cap transmissió del dret de propietat, sinó la transmissió de 9/10 parts del dret de superfície constituït sobre l'immoble.

Tercer.- Així doncs, s'ha de fer referència a l'article 105.1 de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, segons la qual l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana és un tribut directe que grava l'increment de valor que experimenten els esmentats terrenys i es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la seva propietat per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini, sobre els esmentats terrenys. Per la

qual cosa, en tant que la cessió de 9/10 parts indivises del dret de superfície constitueix la transmissió d'un dret real de gaudi limitatiu del domini, es pot concloure que dita transmissió constitueix el fet imposable de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

D'altra banda, l'apartat 4 de l'article 108 del text legal esmentat disposa que en la constitució i transmissió de drets reals de gaudi limitatius del domini, el quadre de percentatges anuals continguts a l'apartat 2 d'aquest article s'aplicarà sobre la part del valor definit a l'apartat anterior que representi, respecte d'aquest, el valor dels referits drets calculats mitjançant l'aplicació de les normes fixades a efectes de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

Això establert, aquest Consell Tributari no pot mostrar la seva conformitat amb l'al·legació de la interessada en relació a l'aplicabilitat al present cas de les normes contingudes a l'article 41 del Reglament de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats per al càlcul del dret d'usdefruit temporal per analogia, ja que l'apartat 2.d) de l'article 10 del Reial Decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, en relació a la base imposable del bé transmès o dret que es constitueixi o cedeixi, estableix que els drets reals no inclosos en els apartats anteriors, com succeeix en aquest cas, s'imputaran pel capital, preu o valor que les parts haguessin pactat al constituir-los, si fos igual o major que el que resulti de la capitalització a l'interès bàsic del Banc d'Espanya de la renda o pensió anual, o aquest si aquell fos menor.

Per tal motiu, procedeix anul·lar la liquidació impugnada i girar una nova liquidació per la transmissió d'un dret real de gaudi limitatiu del domini, la base imposable de la qual ha de ser calculada atenent als preceptes abans transcrits, i això sense perjudici del dret de l'Administració a efectuar les actuacions de comprovació i investigació que consideri pertinents en relació als valors declarats pel contribuent, amb els únics límits de la prescripció i de la prohibició de "reformatiu in peius" a través de la resolució del recurs.

Quart.- Malgrat l'exposat, aquest Consell Tributari entén que de la lectura de l'estipulació segona de l'escriptura pública de referència es desprèn que existeix un altre fet imposable que es verificarà quan es produeixi alguna de les circumstàncies que s'hi contemplan. Concretament, l'apartat 2.1.4.3 de l'estipulació esmentada diu: "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”.

A més a més, l'apartat 2.1.9.1. de la mateixa estipulació estableix: “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”. I per últim, a l'apartat 2.2. de la repetida estipulació les parts convenen una sèrie de pactes pel que fa a l'accessió i divisió de la cosa comuna.

Per tot això, aquest Consell Tributari, encara que no pot compartir el criteri contingut a l'informe de la Divisió de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda, sí observa que donades les característiques de l'operació jurídica que ens ocupa i amb independència dels termes utilitzats per tipificar-la, com és obligat segons l'article 38.2 de la Llei General Tributària, o bé estem davant d'una transmissió “encoberta” del dret de propietat sobre el 90% de la finca, en línia amb l'argumentació continguda en dit informe, o bé ens trobem davant d'un segon fet imposable que naixerà quan succeeixi alguna de les circumstàncies abans relacionades, opció aquesta que sembla la més encertada per enquadrar la naturalesa jurídica de la complexa operació de que es tracta des de la perspectiva en què ara es contempla.

En aquest sentit, cal recordar al subjecte passiu la seva obligació de presentar autoliquidació a l'Ajuntament en el termini de trenta dies des que es verifiqui la circumstància prevista a l'escriptura pública de 6 d'agost de 1999, donada la seva subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR en part els recursos interposats; ANUL·LAR la liquidació i providència de constrenyiment impugnades; GIRAR nova liquidació per la transmissió de 9/10 parts del dret de superfície constituït sobre la finca de referència, atenent a allò que disposa l'apartat 2.d) de l'article 10 del Reial Decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, i DESESTIMAR la resta de pretensions formulades.