

Consell Tributari

Expedient: 94/2

El Consell Tributari, reunit en sessió de 18 de setembre de 2002, coneixent dels recursos presentats per F.R., SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En 3 de març de 2000, F.R., SA interposa recurs contra liquidacions de l'impost sobre béns immobles, exercicis 1996 a 2000, per la finca situada a Mercabarna, c/ ..., núm. ..., parcel·la ..., al·legant error en la superfície de l'immoble, ja que tant sols és titular de la construcció i no del solar, i disconformitat amb els interessos de demora per ser la primera notificació que rep per l'esmentat concepte.

2.- En 16 de febrer de 2001, la mateixa entitat presenta escrit sol·licitant la seva exclusió del padró de l'impost per la finca esmentada, al·legant no produir-se el fet imposable i no ser subjecte passiu del tribut, ja que no ostenta cap del dret real sobre l'immoble sinó el que denomina un "dret personal d'autorització d'ús" atorgat per Mercabarna. En recolzament d'aquesta tesi cita diverses sentències del TEAC, de Tribunals Superiors de Justícia i del Tribunal Suprem. Finalment, indica que demana l'exclusió tant al Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributària com a l'Ajuntament a causa de les competències delegades en aquest pel conveni de col·laboració entre ambdues entitats de 30 d'abril de 1993.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- En el recurs interposat contra les liquidacions de l'impost de 1996 a 2000 es plantegen dos motius d'impugnació: la disconformitat amb la superfície de l'immoble i la improcedència dels interessos de demora. Sobre la primera qüestió s'ha de tenir en compte que l'article 78.1 de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, estableix: "La elaboración de las Ponencias de valores, así como la fijación, revisión y modificación de los valores catastrales y la formación del Padrón del impuesto, se llevará a cabo por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria ...El

conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos aprobatorios de la delimitación del suelo, contra las Ponencias de valores y contra los valores catastrales con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71 de la presente Ley, corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado”. En conseqüència, l'Ajuntament no pot conèixer de les al·legacions plantejades relatives a la superfície de l'immoble per no constituir matèria de la seva competència, sense perjudici que en compliment de la resolució que en el seu moment es pugui dictar per l'òrgan competent, es procedeixi, si és el cas, a la regularització de quotes i a la devolució d'ingressos indeguts que correspongui.

Segon.- Per altra banda, resulta de l'expedient que la valoració de l'immoble objecte de les liquidacions impugnades, que és únicament la construcció (referència cadastral ...), es realitzà en base a la ponència de valors de 1987 i amb efectes cadastrals de 1988, assignant un valor de 52.709.447 ptes. per a 1999, segons acord de la Gerència Territorial del Cadastre relatiu a l'alteració cadastral de la finca per nova construcció no declarada. El càlcul sobre aquest valor dels increments anuals establerts en les successives Lleis de pressupostos generals de l'Estat, dóna el valor corresponent a l'exercici de 1988 i els valors aplicats en les liquidacions impugnades.

Tercer.- Respecte la impugnació dels interessos de demora en base a la falta de notificació anterior de les liquidacions, s'ha de dir que l'article 77.2 de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, estableix l'obligació per part del subjecte passiu de presentar declaració de qualsevol alteració que impliqui variació o modificació física, econòmica o jurídica d'un immoble, i que en aquest cas, al no haver-se declarat la nova construcció, actuà la Inspecció de Tributs, segons consta a l'acord de la Gerència Territorial del Cadastre abans esmentat, donant audiència a la interessada, que formulà al·legacions, les quals no varen modificar la proposta d'alteració cadastral. En l'acord adoptat s'expressava el següent: ”Del contenido de esta alteración se dará traslado al Ayuntamiento a los efectos de practicar las liquidaciones tributarias que procedan en el impuesto sobre bienes inmuebles”. L'actuació liquidatòria seguida per l'Ajuntament està emparada en la doctrina del Tribunal Suprem, sentència de 16 de setembre de 2000, relativa als articles 70.5 (ara 70.4) i 77.2 de la Llei reguladora de les hisendes locals, que determina: “En consecuencia, en 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”.

Per tant, al no haver-se ingressat l'impost en els exercicis de referència, en els quals no es va poder practicar liquidació com a conseqüència de no haver-se declarat la nova construcció efectuada a l'immoble, procedeix el pagament d'interessos de demora pel temps transcorregut entre la finalització del termini voluntari de pagament del tribut en els esmentats exercicis i la data de les liquidacions impugnades, segons resulta dels articles 61.2 de la Llei general tributària i 69.1 del Reglament general d'inspecció dels tributs.

Quart.- Sobre el segon escrit de la recurrent, sol·licitant l'exclusió del padró, el primer que cal determinar, atesa la situació de competències compartides en relació a aquest impost entre el Centre de Gestió Cadastral i l'Ajuntament, és la competència d'aquest últim per entendre de la qüestió plantejada. En aquest sentit, cal partir de la base que ens trobem davant d'un escrit referent a la inclusió de la recurrent en el padró de l'impost sobre béns immobles, presentat dins del termini establert a l'edecte d'exposició al públic del padró de contribuents de l'impost per a l'exercici 2001, efectuada en compliment de l'acord de l'Alcaldia de 12 de desembre de 2000 que aprovà el padró, edicte que fou publicat en el Butlletí Oficial de la Província de 13 de gener de 2001, i en el que s'indica que en cas de reclamació es podrà interposar recurs de reposició previ al contenciós-administratiu. També cal esmentar que la interessada planteja la seva exclusió del padró sense impugnar expressament la liquidació de l'impost de 2001.

Cinquè.- Sobre la qüestió plantejada, cal recordar que l'article 78.1 de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, atribueix al Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributaria la competència per a la formació del padró de l'impost, i l'article 77.1 de la pròpia Llei estableix que un cop format el padró estarà a disposició del públic en els respectius Ajuntaments. La competència de l'Administració de l'Estat en la formació del padró està reflectida també a l'article 6 del Reial Decret 1.448/1989, d'1 de desembre, quan disposa que el padró anyal de l'impost es formalitzarà pels Serveis

Perifèrics del Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributària, i serà aprovat pel gerent territorial i tramès als Ajuntaments interessats per a la seva pública exposició. És clar, doncs, que en aquest aspecte la funció de l'Ajuntament queda limitada a la publicació del padró format i aprovat pel Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributària.

Sisè.- Per altra banda, l'article 78.2 de la Llei d'hisendes locals atribueix als Ajuntaments la competència per a la liquidació i recaptació de l'impost, que comprèn també les funcions de concessió i denegació d'exempcions i bonificacions, i la resolució dels recursos que s'interposin contra aquests actes. És en l'exercici d'aquestes competències pròpies que l'Ajuntament practica les liquidacions de l'impost i aplica els beneficis fiscals que corresponen.

Setè.- En conseqüència, l'edecte d'exposició al públic del padró comporta una duplicitat d'efectes. Per una banda, constitueix la publicació del padró de l'impost aprovat pel gerent territorial del Cadastre, i per l'altra, en el mateix edecte, i constituint un sol document, es publica el padró de contribuents aprovat per l'Alcaldia que conté les liquidacions amb les bonificacions i exempcions concedides, actes que són de competència municipal, de manera que la publicació d'aquest padró constitueix la notificació col·lectiva de les liquidacions prevista als articles 124.3 de la Llei general tributària i 75 i següents de l'Ordenança fiscal general. Per tant, les dades contingudes en el padró pel que fa als actes de competència municipal són recurribles en reposició davant l' Ajuntament, tal com indica l'article 77 de l'Ordenança fiscal general, el qual en el seu apartat 2 estableix que l'exposició al públic produeix els efectes de notificació de les liquidacions, obrint en conseqüència el termini per a la seva impugnació.

Vuitè.- Així doncs, seguint aquesta lògica competencial s'ha d'entendre que l'escrit presentat per la interessada, malgrat que es limita a demanar l'exclusió del padró, pel fet de presentar-se davant l'Ajuntament només es pot referir als actes de competència municipal, és a dir, a la inclusió en el padró de l'impost de la liquidació notificada per edecte i als seus elements, ja que és el moment processal oportú per impugnar-la. Els arguments que exposa la recurrent fan referència a aspectes com la realització del fet imposable i la condició de subjecte passiu, que constitueixen elements fonamentals de la liquidació, per la qual cosa cal entendre que al demanar-se l'exclusió del padró, el que realment s'està fent és impugnar la liquidació practicada per

l'Ajuntament sobre un fet imposable que la interessada considera inexistent i sobre un tribut del qual no es considera subjecte passiu. Aquest raonament condueix a admetre que l'Ajuntament té competència per resoldre el que s'ha d'entendre com a recurs interposat contra l'acte liquidatori.

Novè.- Entrant, doncs, en les al·legacions formulades, entén la recurrent que és únicament titular d'un dret personal d'autorització d'ús i que no es produeix el fet imposable, i sobre això s'ha de dir d'antuvi, que si bé és cert que en el pacte 1.1. del contracte aportat es diu que Mercabarna "formalitza a favor de F.R., SA l'autorització del dret a utilitzar la superfície...", la interpretació de tal contracte, però, no es pot limitar a recollir el nom formalment aplicat, sobre tot, 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 cal determinar la causa i el contingut del contracte.

Desè.- Cal dir, en primer lloc, que el contracte és un contracte privat perquè es signa entre dues societats mercantils. La lectura del contracte posa, a més, de manifest que el seu contingut i, per tant, la seva causa van molt més enllà d'una pura autorització d'ús. El contracte preveu el pagament d'un cànon, la qual cosa significa que ens trobem davant d'un contracte de cessió d'ús a canvi d'un preu, és a dir, d'un contracte sinalagmàtic. Ho ratifica que la manca de pagament dóna lloc a la resolució del contracte. S'estableix, d'altra banda, l'obligació de l'adjudicatària de construir a les seves despeses unes instal·lacions. Aquest compromís i obligació es reitera en els pactes V.1, V.3, X.4 i XI.6. Té tanta importància tal compromís que el seu incompliment, segons el pacte darrerament esmentat, 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 a element essencial del contracte.

Onzè.- Aquests elements porten a la conclusió que no ens trobem davant d'una vagarosa i poc definida autorització d'ús, sinó amb 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'aquest tipus d'arrendament, que ja va ser tractat pels autors romans. Tradicionalment el dret a construir, el que ara diríem 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 durada superior a sis anys. En l'actualitat, el número 5è de l'article 2 de la Llei hipotecària permet inscriure "los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles y los subarrendos, cesiones y subrogaciones de los mismos". Això significa que s'estan atribuint efectes reals al contracte d'arrendament. D'altra banda, en el contracte els pactes VI.1 i X.11 estableixen uns drets de traspàs que, com que no es basen en la Llei d'arrendaments urbans, inaplicable al cas, s'han de basar en un cert dret emfitèutic de Mercabarna.

Dotzè.- D'altra banda, no seria 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'adjudicatari realitzi obres de modificació dintre 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. També es diferencia el contracte d'un arrendament ordinari en el fet que l'arrendador no assumeix cap obligació en relació amb les reparacions de l'edifici. En d'altres paraules, durant la vigència del contracte, l'arrendatari actua com un autèntic propietari de la seva edificació, sense dret a reclamar res a l'arrendador propietari del sòl per raó de reparacions, ni tan sols les de caràcter necessari. Confirma aquesta apreciació el fet que en el pacte XII s'estableix que en cas de resolució anticipada del contracte l'adjudicatari haurà de deixar la parcel·la lliure, vàcua i expedita, i en cas contrari, tot bé moble o immoble que es trobi sobre la mateixa passarà a ser propietat de Mercabarna.

Tretzè.- 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, "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 sitios 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 obstant, l'article 62 desenvolupa i amplia la definició del fet imposable quan preveu: "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".

Catorzè.- Per tant, hi ha un fet imposable complementari que consisteix en que 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 precisament obliga la recurrent a construir a les seves despeses i li dóna total llibertat sobre l'edificació mentre duri el contracte, i que no serà fins al final del contracte que l'edifici passarà a la propietat de l'arrendadora, en el sentit que fins aquest moment no podrà prendre decisions en front l'arrendatària basades en el dret de propietat de la construcció, ni tampoc no assumirà responsabilitats sobre l'edificació, entenem que la situació jurídica de la recurrent, com a subjecte passiu de l'impost, s'adiu amb allò que disposa l'article 62.b) de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Quinzè.- El criteri que l'article 61 de la Llei no esgota tots els casos possibles el recull també la sentència del Tribunal Suprem de 23 de juny de 2001, la qual expressa: "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", i afegeix: "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".

Setzè.- 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 una d'elles 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 cosa 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 Canàries té per objecte una finca expropiada i ocupada per l'Ajuntament.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR els recursos interposats, i CONFIRMAR les liquidacions impugnades.