



Expedient: 299/16

El Consell Tributari, reunit en sessió de 15 de novembre de 2017, coneixent dels recursos presentats per la Generalitat de Catalunya-Departament d'Interior, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En dates 24 d'abril de 2015 i 27 d'abril de 2016 el Sr. JMM i el Sr. CPC, en representació del Departament d'Interior de la Generalitat de Catalunya interposen sengles recursos d'alçada contra les liquidacions de l'impost sobre béns immobles, corresponents als exercicis 2015 i 2016 respectivament, de l'immoble situat a

2.- En tots dos recursos, la recurrent considera que el fet imposable es troba exempt d'acord amb l'article 62.1.a) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, per la qual s'aprova el Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals, i per via d'altres sí al·lega que mentre la resolució de la segona tinent d'alcalde de l'Ajuntament de Barcelona de 12 de desembre de 2012, impugnada mitjançant recurs contenciós administratiu núm. 165/2013, desestimària de la sol·licitud d'exempció no sigui ferma, procedeix suspendre les liquidacions impugnades.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient es desprèn la següent relació de fets:

- El 25 de febrer de 2010 la recurrent presenta instància en virtut de la qual sol·licita l'exempció amb caràcter permanent del present impost per a una relació d'immobles entre els quals s'inclou la finca objecte d'aquest expedient.

- El 13 d'octubre de 2011 es notifica a la recurrent la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda per la qual es desestima la seva sol·licitud d'exempció.

- El 14 de novembre de 2011 la recurrent impugna aquesta resolució.

- El 12 de desembre de 2012 es desestima el dit recurs d'alçada mitjançant resolució de la segona tinent d'alcalde. Aquesta resolució s'impugna davant l'òrgan jurisdiccional competent mitjançant recurs contenciós-administratiu número 165/2013 que es resol per

Sentència de 15 de maig de 2015 parcialment estimatòria i que és objecte de recurs d'apel·lació presentat el 8 de juny de 2015 i que es troba pendent de resolució.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- D'acord amb els antecedents de fets descrits, es desprèn que els recursos d'alçada interposats per l'interessat han estat presentats dins del termini d'un mes comptat a partir del dia següent al de la data de la notificació, d'acord amb l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, i l'article 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL), en relació amb l'article 48.2 i 3 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú (LRJPAC).

De conformitat amb l'article 73 de la LRJPAC, es procedeix a l'acumulació dels diferents recursos presentats atès que guarden entre ells una identitat substancial o íntima connexió.

Segon.- Sol·licita la interessada la nul·litat de les liquidacions impugnades per considerar aplicable l'exempció que preveu l'article 62.1 a) del TRLRHL, la denegació de la qual es troba pendent de la resolució del TSJC, així com la suspensió de l'execució de les esmentades liquidacions amb base en l'article 14 de l'OF General, tenint en compte els greus perjudicis que suposaria per a la Generalitat de Catalunya l'execució.

Tercer.- Dues són les qüestions que plantegen els recursos objecte d'aquest expedient. La primera, relativa a la procedència de l'exempció que preveu l'article 62.1 a) del TRLHL, respecte de la qual ja s'ha pronunciat aquest Consell Tributari en anteriors ocasions; i la segona, relativa a la suspensió de les liquidacions impugnades.

Doncs bé, respecte de la primera d'aquestes qüestions, s'ha de dir que l'article 61 del TRLRHL defineix el fet imposable del present impost tot dient 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”

Seguidament, el paràgraf 2 del mateix precepte prescriu 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 combinació d'aquestes normes transcrites es desprèn que el dret constitutiu del fet imposable en el cas que ens ocupa serà el dret real de superfície, amb exclusió del dret de propietat. Amb la conseqüència que el subjecte passiu de l'impost és el titular d'aquest dret de superfície, que és l'entitat recurrent, i no el titular del dret de propietat, tota vegada que, segons va quedar acreditat en els antecedents d'aquest expedient, és la titular del dret de superfície, amb independència del propietari de l'immoble sobre el que aquest dret es constitueix.

Una vegada determinat aquest primer punt, cal dir que no pot prosperar la pretensió de la recurrent de que s'apliqui l'exempció de l'art. 62.1.a) del TRLRHL, i art. 4.1.a) OF concordant doncs, la norma que conté aquests preceptes s'integra per un element subjectiu i un altre objectiu.

En el primer sentit, es requereix que l'immoble que gaudeixi de l'exempció sigui *“propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales”*; la qual cosa equival a sostenir que el subjecte passiu hauria de ser un d'aquests ens públics, i a més, en concepte de propietari. I, des d'un punt de vista objectiu, exigeix una afectació directa de l'immoble a la seguretat ciutadana o als serveis educatius o penitenciaris, o si el titular és l'Estat, a més, a la defensa nacional.

En aquest cas, el cert és que el subjecte passiu de l'impost és un d'aquests ens públics, la Generalitat de Catalunya, però ostenta no un dret de propietat sinó un dret de superfície, fet pel qual, d'acord amb el que s'acaba d'exposar, aquesta entitat se situa fora de l'àmbit d'aplicació de l'exempció sol·licitada. Doncs, si bé és cert que en l'àmbit del dret civil, com ha posat de manifest en una altra ocasió aquest Consell Tributari, del dret de superfície deriva, a la seva vegada, la propietat d'allò construït d'acord amb l'article 564.1 del Codi civil de Catalunya (CT 202/8, FJ 4), també ho és: en primer lloc, que el dret de superfície limita, no suprimeix, el dret de propietat amb referència al qual es constitueix i amb el qual es relaciona estretament; i, en segon lloc, que en l'àmbit de l'impost sobre béns immobles, la normativa reguladora d'aquest impost no fracciona el fet imposable ni permet la divisió del valor cadastral de l'immoble gravat quan concorren amb el dret de propietat els drets reals d'usdefruit i superfície o la concessió administrativa.

En aquests casos, el fet imposable s'atribueix en la seva totalitat, és a dir, pel valor total de l'immoble, que comprèn en tot cas la suma del valor del sòl i del valor de les construccions, a qui ostenta un dels esmentats drets, els continguts dels quals són evidentment diferents, en l'ordre de preclusió que la llei estableix.

En conseqüència, tots els possibles subjectes passius contribuents de l'IBI tributen per igual, amb independència de l'àmbit major o menor de facultats que els atorgui el seu concret títol jurídic sobre el bé immoble gravat per aquest impost i definit per la llei com un tot inseparable. Raó per la qual, la manifestació de capacitat econòmica gravada per aquest impost queda així delimitada com una mena de mínim comú denominador a tots aquests drets que és objecte de valoració única i unitària.

La divisió entre la propietat del sòl i la de la construcció a efectes tributaris, com la distinció entre usufructuari i propietari, o entre concessionari i superficiari, als efectes de determinar una diferent quota tributària, o, el que és el mateix, als efectes d'introduir una graduació en definitiva en la realització del fet imposable, no només no està permesa per la llei, sinó que no és coherent amb la capacitat econòmica gravada i amb l'arquitectura de l'impost. D'acord amb l'art 62.2 TRLRHL, l'objecte de l'impost és un únic dret, amb independència de que concorrin o no altres drets sobre el mateix bé immoble. Així mateix, segons l'art. 61.3 TRLRHL i l'art 6 de la Llei del Cadastre Immobiliari, text refós aprovat per RD Leg, 1/2004, de 5 de març, el bé immoble gravat sobre el qual recauen aquests drets és sempre el mateix, la finca cadastral, la qual té sempre el mateix valor cadastral sigui quin sigui el títol jurídic que té en cada cas el titular cadastral i subjecte realitzador del fet imposable de l'impost.

La divisió del valor cadastral entre valor del sòl i valor de la construcció, com és sabut, constitueix una simple tècnica de valoració dels immobles objecte de gravamen la normativització de la qual no autoritza de cap manera a modificar la configuració del fet imposable de l'impost. Així es desprèn dels articles 65 del TRLHL i dels articles 22 i següents de la Llei del cadastre immobiliari.

La normativa tributària, per tant, lluny de desconèixer les normes civils, regula l'impost utilitzant les categories del dret civil i, en superposar-se a aquestes, delimita el fet imposable i atribueix el gravamen en cada cas al titular del dret que expressament assenjala. Tècnica que també s'utilitza en la configuració de les exempcions i dels supòsits de no subjecció.

En conseqüència, qualsevol atribució del gravamen o de l'exempció al titular d'un dret diferent a aquell expressament assenyalat per la llei tributària constituïria una aplicació analògica de la norma, prohibida per l'article 14 de la LGT, segons el qual:

“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 per això que no es possible aplicar en aquest cas l'exempció sol·licitada. La exempció sol·licitada exigeix que l'ens públic sigui titular de la propietat sobre l'immoble respecte del qual es vol gaudir d'aquesta exempció, i en aquest cas, com ja s'ha dit, la Generalitat no ho és. La Generalitat és, certament, subjecte passiu de l'impost, però no a títol de propietari sinó en la seva qualitat de titular d'un dret real de superfície, per la qual cosa no compleix el requisit subjectiu que demana l'aplicació de la citada exempció.

Quart.- En aquest mateix sentit, ens remetem al dictamen del Consell Tributari de Barcelona 202/8, abans citat, així com al dictamen 19/14, en el qual, en un cas anàleg a aquest que ens ocupa, s'incideix en el necessari compliment dels dos aspectes del requisit subjectiu que la llei estableix per al gaudi de l'exempció prevista a l'article 62.1 a) del TRLRHL, és a dir, la condició pública del subjecte passiu realitzador del fet imposable i la titularitat per part d'aquest ens d'un dret de propietat sobre el bé immoble objecte de gravamen.

En aquest sentit, el Consell Tributari assenyala: *“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.”. I afegeix: “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 desaparició del titular del dret de propietat en l'àmbit d'aquest impost que és temporal no entra en contradicció amb les normes del dret civil; i és coherent amb la manifestació de capacitat econòmica que grava l'impost i amb la posició que ostenten els altres titulars de drets sobre béns immobles que la llei considera titulars cadastrals i que poden arribar a ser subjectes passius contribuents o realitzadors del fet imposable.

Així, continua el Consell en el mateix 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 i com s'argumenta en el FJ anterior, tant la unitat de l'objecte tributari com la unitat de la finca cadastral i la identitat quantitativa de la prestació tributària que correspon a aquest impost venen expressament determinats per la llei i són coherents amb la manifestació de riquesa gravada sobre la qual s'articula el fet imposable i es quantifica l'obligació tributària. Raó per la qual, des de qualsevol punt de vista, no es possible cap fraccionament del fet imposable de l'IBI entre els diversos titulars de drets sobre l'immoble gravat ni, en conseqüència, el fraccionament de la quota tributaria entre els diversos titulars cadastrals.

Cinquè.- Aquest mateix criteri és el defensat a l'informe consulta IE0762-11 de la Subdirecció General de Tributs Locals de 26/12/2011, que cita l'IMH, sobre la procedència del canvi de subjecte passiu en el cas de concurrència de diferents drets sobre un mateix immoble a efectes de l'IBI, segons el qual:

“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) (...).

Sisè.- Quant a la segona de les qüestions plantejades, relativa a la suspensió de les liquidacions impugnades fins que no hagi guanyat fermesa la denegació de l'exempció sol·licitada i que es trobi pendent d'apel·lació, s'ha de dir, de conformitat amb l'IMH, que l'article 224.1 de la Llei general tributària preveu que, amb caràcter general, la suspensió automàtica de l'executivitat dels actes administratius està condicionada a la formalització de la preceptiva garantia, circumstància que no s'ha produït en el present cas.

En consonància, l'article 190 de l'Ordenança fiscal general vigent per a l'any en curs, disposa que la mera interposició de recurs d'alçada no suspèn l'execució de l'acte impugnat. Això no obstant, a sol·licitud de l'interessat, procedeix la suspensió quan s'aporti garantia suficient que cobreixi l'import de l'obligació a què es refereix l'acte impugnat, els interessos de demora que generi la suspensió i els recàrrecs que puguin ser procedents en el moment de la sol·licitud de suspensió. Afegint l'apartat b) que, procedirà la suspensió sense necessitat d'aportar garantia, quan s'apreciï que en dictar l'acte impugnat, s'ha pogut incórrer en error aritmètic, material o de fet.



La doctrina del Tribunal Suprem en relació a la suspensió dels actes impugnats, que s'ha mantingut invariable i s'ha posat de manifest en nombroses resolucions, és que la suspensió de l'execució dels actes administratius constitueix en el nostre dret una mesura d'excepció al principi general d'autotutela de l'Administració, que únicament ha d'atorgar-se a instància de l'actor quan l'execució hagi de produir danys o perjudicis de reparació impossible o difícil.

A més, en els actes tributaris concorre la peculiaritat reconeguda per l'ordenament administratiu de la prestació de garantia habilita per obtenir la suspensió. En aquest sentit, i entre altres, la Sentència del TS de 1 de juny de 2000, disposa:

“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 jurisprudència d'aquesta Sala, a què abans ens referim, va trobar en aquestes disposicions el reconeixement implícit per l'Administració que l'executivitat de tals actes produeix perjudicis als interessats i, abundant en aquest sentit, la sentència del Ple de la

mateixa de 6 d'octubre de 1998 (RJ 1998, 8807), en el seu Fonament Tercer, va manifestar 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 conclusió a la qual s'arriba és que la formalització de garantia és requisit indispensable per tal de concedir la suspensió de l'acte, llevat de casos molt excepcionals, i rellevar a la recurrent del seu deure de prestar garantia constituiria una dispensa no permesa per les lleis. Per tant, per tal d'atendre la sol·licitud de suspensió de l'acte impugnat, es fa necessari que l'entitat recurrent aporti garantia per l'import de l'acte que impugna, els interessos de demora que generi la suspensió i els recàrrecs que es puguin produir, de conformitat amb allò que disposa l'article 224.1 de la Llei 58/2003, general tributària.

A la mateixa conclusió s'arriba si partim de l'extensió als procediments administratius, de l'article 12 de la Llei 52/1997, de 27 de novembre del Règim d'Assistència jurídica a l'Estat i institucions públiques, aplicable a les Comunitats Autònomes (Disp. Ad. 4a), la qual estableix l'exempció de dipòsits i caucions dels ens públics. Aquesta extensió, acceptada per la jurisprudència de cap manera té caràcter automàtic sinó que requereix l'acreditació del dany de difícil o impossible reparació, tal com estableixen, entre d'altres, la Sentència de l'Audiència nacional (Sala del Contenciós-Administratiu Secció 7è), de 11 de novembre de 2013 (EDJ 2013/214887) i la Sec. 1a de la Sala Contenciosa Administrativa del TSJ d'Andalusia (Màlaga) en Sentència de 15 de desembre de 2016 (EDJ 2016/295147), que fa un recorregut històric per la regulació d'aquesta qüestió en el nostre ordenament jurídic.

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.