

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091677

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1694/2023, de 14 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2587/2022

SUMARIO:

IBI. Exenciones. Administraciones públicas. Bienes afectos directamente a servicios educativos.

Colegio Alemán de Madrid cuyo titular es la República Federal de Alemania en virtud del derecho de superficie. La discusión consiste en determinar si cabe entenderse cumplido el requisito subjetivo de la exención prevista en el art. 62.1.a) TRLHL cuando la «propiedad» del Estado, de una comunidad autónoma o de una entidad local se proyecta sobre la construcción, que no sobre el terreno, en virtud de un derecho de superficie otorgado a su favor, es decir, en condición de superficiarios. Ha de tenerse presente, que dicho precepto establece que están exentos los bienes inmuebles que «sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional». En contra de la postura de la sentencia recurrida, la interpretación de los arts. 62.1.a) del TRLHL y 53 TRLS a la luz de nuestra doctrina jurisprudencial, nos lleva a concluir que la exención del art. 62.1.a) TRLHL alcanza también a la parte de la construcción de los bienes inmuebles de los que el Estado español, las comunidades autónomas y las entidades locales sean propietarios (temporales) en virtud de un derecho de superficie, siempre y cuando se encuentren también afectos a alguna de las concretas actividades a las que se refiere el precepto. En la presente ocasión ello es así, puesto que la aplicación de esta exención, respecto del terreno del colegio ya fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid. Por lo tanto, señala la Embajada alemana, «la cuestión jurídica debatida en este recurso ha quedado circunscrita exclusivamente a la aplicación de la mencionada exención sobre la construcción del Colegio y, en concreto, al análisis sobre la concurrencia del requisito subjetivo necesario para su aplicación, toda vez que el cumplimiento del requisito objetivo (que el inmueble esté «directamente afecto» a los servicios educativos) ya fue admitido por el TEAM de Madrid al reconocer la aplicación de la exención sobre el terreno del Colegio». Esto es, el requisito objetivo previsto en el art. 62.1 a) TRLHL, no llegó, propiamente a discutirse, puesto que puede interpretarse que, en efecto, fue reconocido. Eso nos impide analizar si, realmente, el Estado español disfrutaría, en las circunstancias del presente asunto, de dicha exención y, en segundo lugar, y ahora sí, si, en ese caso, también cabría reconocerle dicha exención al Estado alemán. Declarado haber lugar al recurso de casación promovido por la Embajada de la República Federal de Alemania, contra la sentencia recurrida en materia de IBI, correspondiente al ejercicio 2018, que, en consecuencia, queda anulada, En el ámbito de un derecho real de superficie que, por definición, permite diferenciar la propiedad del terreno respecto de la propiedad «temporal» de la construcción (siendo esta última la que corresponde al superficiario), siempre y cuando se cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 62.1.a) TRLHL, procede aplicar la exención recogida en este precepto respecto de la parte del inmueble (suelo, vuelo o ambos) en la que se cumplan los citados requisitos [Vid., ATS de 27 de octubre de 2022 recurso n.º 2587/2022 (NFJ088171) y STSJ de Madrid de 27 de diciembre de 2021, recurso n.º 789/2021 (NFJ088172) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 62.

RDLeg. 7/2015 (TR Ley del Suelo), art. 53.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 63.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.694/2023

Fecha de sentencia: 14/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2587/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/10/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2587/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2587/2022, interpuesto por la procuradora doña María del Carmen Azpeitia Bello, en representación de la Embajada de la República Federal de Alemania, contra la sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 27 de diciembre de 2021, en el recurso de apelación núm. 789/2021, en materia de impuesto sobre bienes inmuebles, correspondiente al ejercicio 2018.

Ha comparecido, como parte recurrida, el Ayuntamiento de Madrid, representado y defendido por el letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 27 de diciembre de 2021 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso de apelación núm. 789/2021, promovido por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia de 7 de julio de 2021 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid que, por su parte, había estimado el recurso contencioso-administrativo núm. 114/2021 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 25 de septiembre de 2020 en materia de impuesto sobre bienes inmuebles, correspondiente al ejercicio 2018.

Segundo. *Hechos relevantes.*

1.- Liquidación municipal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El Ayuntamiento de Madrid, en cumplimiento del convenio celebrado entre el Ayuntamiento de Madrid, la Comunidad de Madrid y la República Federal Alemana elevaron a público, a través de la escritura otorgada el 20 de diciembre de 2007, adjudicó con carácter gratuito a la RFA (Embajada de Alemania en Madrid) el derecho de superficie durante 75 años sobre el inmueble referido, para la construcción de un centro educativo. La reclamante consta en el Catastro inmobiliario como titular del 100% del derecho de superficie, con fecha de alteración 26 de junio de 2008, figurando como titular del 100% del derecho de propiedad el Ayuntamiento de Madrid. La finca figuraba como "suelo sin edificar".

El 31 de agosto de 2015 el director de la Agencia Tributaria de Madrid (en adelante, ATM), por delegación de la Gerencia Regional del Catastro, dictó acuerdo de alteración de la descripción catastral por alta de construcción.

El 4 de septiembre de 2018, el Ayuntamiento de Madrid giró liquidación n.º 4620990070459, por importe de 133.586,81 euros, para el cobro por recibo del impuesto sobre bienes inmuebles, ejercicio 2018, correspondiente al inmueble situado en la calle Monasterio de Guadalupe, número 7, de Madrid, en el que se sitúa el Colegio Alemán de Madrid y del que la República Federal de Alemania (representada en España por medio de su Embajada) es titular en virtud del derecho de superficie otorgado a la misma en el marco del ya citado convenio.

2.- Extracto del contenido del convenio suscrito entre director el Ayuntamiento de Madrid, la Comunidad de Madrid y la República Federal Alemana, el 20 de diciembre de 2007 para la cesión gratuita del derecho de superficie sobre la parcela municipal 6.3 sita en la Calle Monasterio de Guadalupe del PAU "Montecarmelo", distrito de Fuencarral-El Pardo.

Comenzaremos recogiendo las expositivas iniciales, concretamente, las tres siguientes:

II Que la República Federal Alemana está interesada en la obtención de una parcela de uso dotacional educativo a los efectos de Implantar un colegio alemán sostenido con fondos públicos. Por ello, con fecha de 21 de diciembre de 2006 el Excmo. Sr. Embajador alemán en España ha solicitado del Ayuntamiento de la Ciudad de Madrid la cesión de un Derecho de Superficie a favor del Estado Alemán sobre la parcela municipal sita en la calle Monasterio de Guadalupe, UZI 0.07 del PAU II, 2 "Montecarmelo" distrito de Fuencarral-El Pardo, descrita en el Expositivo anterior.

III Que el Decreto 418/2007, de 2 de agosto, del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Educación, atribuye a esta Consejería las competencias en relación con la enseñanza, constituyendo la administración educativa competente de la Comunidad de Madrid a los efectos que previene el conjunto del ordenamiento jurídico vigente en materia educativa" por lo que le corresponde la gestión de la parcela objeto de cesión.

IV Sin perjuicio de lo anterior, interesa a la Comunidad de Madrid que por la República Federal Alemana se promueva en el ámbito del Plan Parcial del PAU 11-2 "Montecarmelo" un colegio alemán sostenido con fondos públicos. A estos efectos comparece en este convenio, en su condición de Administración educativa, al objeto de declarar su intención de no realizar ninguna actividad educativa en la parcela objeto del convenio y de aprobar el contenido del mismo".

Seguimos resumiendo el convenio, recogiendo las cinco siguientes estipulaciones:

"SEGUNDA: El destino que ha de darse a la parcela objeto del Derecho de Superficie, por parte de la República Federal de Alemania, es el de construcción de un centro educativo -equipamiento básico educativo- donde se ubicarán las nuevas instalaciones de un colegio alemán sostenido con fondos públicos, ello, a los efectos de que

éste desarrolle las actividades educativas que le son propias y sin que la cesión suponga otra cosa que la autorización del uso de los terrenos desde el punto de vista patrimonial, sin perjuicio de otras licencias o autorizaciones a que haya lugar, por exigirlo así la legalidad vigente. [...]

CUARTA: El superficiario (La República Federal de Alemania) deberá solicitar en el plazo máximo de 1 año, a contar desde la suscripción del presente Convenio al Ayuntamiento de Madrid, conforme a las determinaciones de la normativa urbanística aplicable y a lo dispuesto en la Ordenanza de Tramitación de Licencias Urbanísticas, la correspondiente licencia municipal de obra de nueva edificación. Este plazo podrá ser ampliado en el supuesto de que ello fuese necesario para cumplir los plazos de licitación que la normativa impone al superficiario en su condición de Administración pública. El inicio y finalización de las obras se realizarán en el plazo fijado en la correspondiente licencia. De no contener la licencia indicación expresa sobre dichos plazos, se entenderá otorgada bajo la condición legal de la observancia de los de un año para iniciar las obras y tres para la terminación de éstas. En cualquier caso, el plazo para el cumplimiento del destino previsto no podrá exceder de cinco años contados a partir de la aprobación del presente Convenio.

QUINTA: [...] El Superficiario (Estado alemán) no podrá transmitir, ceder, ni traspasar en forma alguna el Derecho de Superficie concedido, sin la previa autorización expresa del Excmo. Ayuntamiento de Madrid. La contravención de lo expuesto en este apartado facultará al Ayuntamiento para preceder a la resolución inmediata del contrato de Cesión, de acuerdo con lo legalmente previsto.

SEXTA: El presente Derecho de Superficie se otorga por un plazo de 75 años contados a partir de la inscripción en el Registro de la Propiedad de la escritura pública relativa a su constitución, todo ello de conformidad con lo previsto en el artículo 288.2 del Texto Refundido de la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 1992, que determina que la constitución del derecho de superficie deberá ser en todo caso formalizada en escritura pública y, como requisito constitutivo de su eficacia, inscribirse en el Registro de la Propiedad [...]

SEPTIMA: Cuando se extinga el Derecho de Superficie por haber transcurrido el plazo, el terreno, con la construcción y todas las instalaciones revertirán automáticamente al Ayuntamiento, sin que deba el Ayuntamiento indemnización alguna cualquiera que sea el título en virtud del cual se hubiera constituido aquel derecho" [...]

DÉCIMOTERCERA. La Comunidad de Madrid, como Administración educativa, queda enterada y aprueba el contenido del presente Convenio y manifiesta su intención, a los efectos de dar cumplimiento a la legislación urbanística, de no realizar de forma directa ninguna actividad educativa en la parcela objeto de convenio, ello, en Interés del desarrollo de un colegio alemán sostenido con fondos del Estado alemán".

3.- Reclamación económico-administrativa. Contra la citada liquidación, la Embajada interpuso reclamación económico-administrativa que fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid mediante resolución de 25 de septiembre de 2020, notificada el día 22 de febrero de 2021, en virtud de la cual se declaró contraria a Derecho la liquidación del IBI, ejercicio 2018, "sin perjuicio del derecho de la Administración a liquidar el impuesto en la parte relativa al derecho de superficie sobre el inmueble [...]".

En el fundamento de derecho 4º explica la evolución que sobre esta materia ha seguido el propio TEAMM, siguiendo nuestra doctrina jurisprudencial recogida en las sentencias de 13 de marzo, 4 de diciembre y 12 de diciembre de 2017 (respectivamente, RRCC 257/2016, 1834/2016 y 3054/2016) incorporada ya en su resolución de 14 de enero de 2020, para el ejercicio 2017 y después en la resolución 25 de septiembre de 2020, para 2018 que se concreta en la estimación parcial de la pretensión de la reclamante "declarando exenta del IBI la titularidad del derecho de propiedad sobre el suelo del bien inmueble litigioso, correspondiente al Ayuntamiento, en virtud del artículo 62.1.a) TRLRHL. No estará exenta, sin embargo, la construcción...".

4.- Recurso contencioso-administrativo por parte de la Embajada. Frente a la anterior resolución, la Embajada interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó como procedimiento ordinario núm. 114/2021 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 32 de Madrid y que fue estimado mediante sentencia de 7 de julio de 2021.

Tercero. La sentencia de apelación

El Ayuntamiento de Madrid interpuso recurso de apelación núm. 789/2021 contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo referida que fue tramitado ante la Sección Novena del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

El mencionado Tribunal dictó sentencia, con fecha 27 de diciembre de 2021 en la que estimó el recurso de apelación, revocando la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo y desestimando el recurso contencioso-administrativa formulado, en su día, por la Embajada.

La ratio decidendi de la sentencia sobre las cuestiones controvertidas en este recurso se contiene en los fundamentos jurídicos quinto a séptimo, con el siguiente tenor literal:

"QUINTO.- Ahora bien, cuando concurren distintos derechos sobre un mismo inmueble, el hecho imponible queda definido para cada titular en función del alcance de su derecho, es decir, el superficiario solo es sujeto pasivo en proporción al derecho sobre el vuelo y no sobre el suelo. La citada STS [1948/2017, de 12 de diciembre, RC 3054/2016] señala: Ciertamente, el artículo 61.2 establece un orden de titularidades excluyentes, de modo que la sujeción al IBI por una de ellas (p.ej.: concesión administrativa) excluye el sometimiento al impuesto por cualquiera de las otras tres, pero esta previsión está pensada para aquellos casos en los que la respectiva titularidad jurídica se extiende a la totalidad del bien, pero no para casos como el analizado en los que conviven distintas titularidades sobre diferentes partes del bien, de modo que no se confunden o entrecruzan.

Esta doctrina es consecuencia de la posibilidad legal de que concurren sobre un mismo inmueble tantos titulares catastrales como derechos recaigan sobre dicho bien (SSTS 437/2017, de 13 de marzo, rec. 257/2016, y 1901/2017, de 4 de diciembre, rec. 1834/2016), y ha sido aplicada por el TEAMM en el acto recurrido. Este aprecia dos titularidades y, por ende, dos sujetos pasivos del IBI sobre la misma finca: el Ayuntamiento, propietario del inmueble que quedaría exento en virtud del art. 62.1.a) TRLHL, y el Estado alemán, superficiario al que no alcanzaría la exención, pero su obligación fiscal queda reducida en función del valor de la edificación, que figura de forma independiente en la inscripción catastral.

Aun cuando exista catastralmente diferenciada la propiedad del suelo y de la construcción, la condición de sujeto pasivo del IBI del Estado alemán deriva de su cualidad de superficiario del inmueble y no de propietario del edificio. En otro caso sería superflua la referencia al derecho de superficie del art. 61.1 cuando es inherente a este derecho real la adquisición de la propiedad de lo construido. Como hemos dicho, el derecho de superficie se antepone y excluye a la propiedad como hecho imponible del impuesto.

Sexto.

La exención del art. 62.1.a) TRLHL alcanza a los bienes que, primero, son propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales y, segundo, estén directamente afectos al servicio educativo. Siguiendo aquella STS 1948/2017, el primero de los requisitos, de carácter subjetivo, "presenta una nota de talante objetivo: no alcanza a cualquiera de las titularidades sobre los bienes que, con arreglo al artículo 61.1 TRLHL, constituye el hecho imponible del impuesto (concesión administrativa, derecho real de superficie, derecho real de usufructo y derecho de propiedad), sino sólo a la propiedad". Así pues, el derecho de superficie sobre el inmueble nunca podría ser incluido en el seno de esta exención.

Séptimo.

De la anterior declaración del Tribunal Supremo se deduce que la exención no sería aplicable a los inmuebles destinados a la educación y que el Estado, las comunidades o los municipios poseen en concepto de superficiarios o por otro título de los comprendidos en el art. 61.1 distinto del de propiedad. Por esta razón no hay diferencia de trato entre el Estado alemán y el español. Ambos estarían sujetos al IBI en idénticas circunstancias: siendo superficiarios, y no propietarios, de un inmueble dedicado a la enseñanza. No es aceptable que exista un tratamiento discriminatorio vulnerador del art. 63.1 TFUE por restringir el libre movimiento de capitales, ni tampoco del art. 23.1 del Convenio de 3 de febrero de 2011 entre el Reino de España y la República Federal de Alemania".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Cuarto. Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representante procesal de la Embajada de la República Federal de Alemania presentó escrito, el 4 de marzo de 2022, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, 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 (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"] y el artículo 53 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre) ["TRLSTRU"].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de marzo de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 27 de octubre de 2022, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos términos:

Determinar si la exención en el IBI prevista en el artículo 62.1.a) del TRLHL alcanza a la construcción de aquellos bienes inmuebles directamente afectos a alguno de los servicios previstos en dicho precepto en aquellos

supuestos en los que la titularidad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales, según proceda, se corresponda con un derecho de superficie.

2.2. En el caso de responder afirmativamente a la anterior cuestión, determinar si, a la luz de la libertad de circulación de capitales prevista en el artículo 63 del TFUE, debe considerarse que la exención en el IBI prevista en el artículo 62.1.a) del TRLHL es aplicable a otros Estados de la Unión Europea".

Identificar normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 62.1.a) TRLHL, el artículo 53 TRLSRU y el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE).

3.- Interposición. La representación procesal de la entidad recurrente interpuso recurso de casación mediante escrito de 21 de diciembre de 2022.

Concluye el escrito de interposición solicitando de este tribunal que: "declare que la exención recogida en el artículo 62.1.a) del TRLHL debe resultar igualmente de aplicación a la construcción de los bienes inmuebles (en este caso, el Colegio) que, encontrándose directamente afectos a la prestación de servicios educativos, su propiedad temporal recaiga sobre otros Estados de la UE (el Estado alemán) en virtud de un derecho de superficie, a fin de respetar la libre circulación de capitales reconocida en el artículo 63 del TFUE".

4.- Oposición al recurso interpuesto. La letrada del Ayuntamiento de Madrid, en la representación que le es propia, presentó escrito, el 21 de febrero de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual concluye, en contra de las pretensiones de la parte actora, que la Sala fije la siguiente doctrina: " La exención en el IBI prevista en el artículo 62.1.a) del TRLHL alcanza a la construcción de aquellos bienes inmuebles directamente afectos a alguno de los servicios previstos en dicho precepto en aquellos supuestos en los que la titularidad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales, según proceda, se corresponda con un derecho de superficie.

No obstante, en el caso de responder afirmativamente a la anterior cuestión, esta parte considera que debería declararse: Que a la luz de la libertad de circulación de capitales prevista en el artículo 63 del TFUE, no debe considerarse que la exención en el IBI prevista en el artículo 62.1.a) del TRLHL es aplicable a otros Estados de la Unión Europea, por no suponer restricción al movimiento de capitales entre los Estados miembros".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 23 de febrero de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de julio de 2023 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 17 de octubre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación

En este recurso de casación se debate si el rechazo por la sentencia recurrida de la aplicación de la exención recogida en el artículo 62.1.a) del TRLHL al "Colegio alemán" por ser titular la República Federal de Alemania de un derecho de superficie, que no un derecho de propiedad sobre el mismo, es conforme a derecho, y si no es conforme a derecho por ese motivo, siguiendo sin reconocerse la exención al "Colegio alemán", si esto pudiera constituir o no una restricción a la libre circulación de capitales proscrita por el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a la luz de la jurisprudencia de los tribunales europeos.

Segundo. Alegaciones de las partes.

Recuerda la recurrente que, como ya se ha dicho, la aplicación de esta exención, prevista en el artículo 62.1.a) TRLHL, respecto del terreno del colegio (no así respecto de su construcción) ya fue estimada por el Tribunal Económico- Administrativo Municipal de Madrid ("TEAM de Madrid") en su resolución de 25 de septiembre de 2020, notificada el día 22 de febrero de 2021, de conformidad con la doctrina derivada de tres sentencias del Tribunal Supremo dictadas en 2017.

Por lo tanto, señala la Embajada alemana, "la cuestión jurídica debatida en este recurso ha quedado circunscrita exclusivamente a la aplicación de la mencionada exención sobre la construcción del Colegio y, en concreto, al análisis sobre la concurrencia del requisito subjetivo necesario para su aplicación, toda vez que el cumplimiento del requisito objetivo (i.e. que el inmueble esté "directamente afecto" a los servicios educativos) ya fue admitido por el TEAM de Madrid al reconocer la aplicación de la exención sobre el terreno del Colegio".

Partiendo de esta premisa, aquí se debate, en última instancia, si -añade- "una vez descartada por la Sentencia impugnada la aplicación de la exención recogida en el artículo 62.1.a) del TRLHL a la construcción del Colegio (propiedad temporal del Estado alemán en virtud de un derecho de superficie otorgado por el Ayuntamiento de Madrid), tal circunstancia constituiría o no una restricción a la libre circulación de capitales proscrita por el artículo 63 TFUE a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (a partir de aquí, TJUE)".

La recurrente entiende que esta exención sí resultaría de aplicación en el caso de que la propiedad (temporal) de la construcción recayera sobre el Estado español, una comunidad autónoma o una entidad local a través de un derecho de superficie, tal y como lo ha interpretado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sus Sentencias de 27 de enero de 2021 (rec. 82/2020), de 14 de diciembre de 2020 (rec. 63/2020) y de 15 de junio de 2020 (rec. 108/2019).

Señala que la exención del artículo 62.1.a) del TRLRHL, en el específico caso que nos ocupa, sí cabe limitarla al valor de la construcción, atendida la titularidad del derecho de superficie, sobre la base de la disociación entre suelo y construcción, lo que no supone el reconocimiento de una exención parcial.

Afirma que la propia mecánica del IBI permite sostener la expresada conclusión, toda vez que a tenor del artículo 65 TRLHL, la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario cuyo artículo 22 apunta que el valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones.

Mantiene que si el Estado español, una comunidad autónoma o una entidad local fueran propietarios (temporales) de la construcción de un bien inmueble afecto a alguno de los servicios a los que se refiere el artículo 62.1.a) TRLHL, no existe razón por la cual no deba aplicarse la exención al Estado alemán, Esa conclusión se apoya en las sentencias de ese Tribunal Supremo de 13 de marzo (rec. 257/2016) y de 4 de diciembre de 2017 (rec. 1834/2016) y 12 de diciembre de (rec. 3054/2016).

Sostiene que ello se justifica con base en que el derecho de superficie confiere al superficiario la propiedad temporal de las construcciones realizadas sobre el terreno cedido en el marco del referido derecho, tal y como así se desprende del artículo 53 TRLSRU.

Dice que la constitución de un derecho de superficie otorga al superficiario la propiedad (temporal) respecto de las construcciones o edificaciones realizadas, sin que quede anulado o reemplazado el derecho que el propietario del suelo conserva sobre este último y que, teniendo el superficiario la consideración de propietario (temporal) de la construcción del inmueble sobre el que recae su derecho, en el caso de inmuebles afectos a servicios educativos en los que la condición de superficiario se atribuye al Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, se cumpliría también el requisito subjetivo necesario para la aplicación de la exención recogida en el artículo 62.1.a) del TRLHL.

Asevera que la literalidad del artículo 62.1.a) del TRLHL solo requiere que la "propiedad" del bien inmueble afecto a las actividades que en él se relacionan, recaiga sobre el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, "esto es, sin exigir que deba tener carácter "permanente" ni que traiga causa del derecho al que se refiere el artículo 61.1 del mismo TRLHL en su apartado d)".

También asegura que, desde el punto de vista teleológico, la finalidad de esta exención consiste en no someter al gravamen del IBI aquellos inmuebles que se encuentren afectos a unos determinados servicios públicos que son titularidad de las administraciones públicas -sin perjuicio de que su gestión pueda encomendarse a terceros.

De manera que, con el fin de lograr el objetivo perseguido por este beneficio fiscal, "nada obsta a su consecución el hecho de que la propiedad del bien inmueble (o de parte de éste) traiga causa de un derecho de superficie". Precisamente por este motivo considera que no cabe entender que la interpretación del término "propiedad" del artículo 62.1.a) TRLHL que sostiene suponga una interpretación "analógica" o "extensiva" contraria al artículo 14 LGT

La siguiente alegación de la recurrente versa sobre la infracción del artículo 63 del TFUE.

Entiende que debe esclarecerse si, de la propia literalidad del artículo 62.1.a) TRLHL, resulta posible interpretar que su ámbito de aplicación se extiende también a los inmuebles que sean propiedad de otros Estados miembros de la UE distintos del Estado español (en este caso concreto, el Estado alemán).

En su opinión, una posible interpretación sería la de considerar que, toda vez que el artículo 62.1.a) TRLHL hace referencia a los inmuebles que sean propiedad "del Estado" (esto es, sin especificar a qué Estado concreto se refiere), es posible entender incluidos también en el ámbito de la exención a los inmuebles que sean propiedad de otros Estados integrantes de la Unión Europea.

Por tanto, si resulta igualmente aplicable a los bienes inmuebles afectos directamente a servicios educativos que sean propiedad del Estado español, las comunidades autónomas o las entidades locales en virtud de un derecho de superficie, como es el caso, según la recurrente, procede analizar si esta exención da lugar o no a una infracción a la libre circulación de capitales prohibida por el artículo 63 del TFUE, en la medida en que no resulte aplicable a aquellos bienes inmuebles (o parte de estos) que sean propiedad de otros Estados miembros de la UE y que estén

directamente afectos a alguno de los servicios a los que el citado precepto se refiere (educativos, en el caso del colegio alemán).

Esa infracción únicamente se produciría si la exención se reconociera para el Estado español, en un supuesto como el que nos ocupa, y, sin embargo, no se reconociera al Estado alemán, puesto que la normativa reguladora del IBI haría de peor condición las inversiones procedentes de otros estados.

En lo que atañe a una eventual justificación de la restricción a la libre circulación de capitales, afirma que de la jurisprudencia del TJUE se desprende que, para que una norma fiscal nacional que establece una diferencia de trato como la que aquí se discute pueda considerarse compatible con las disposiciones del TFUE relativas a la libre circulación de capitales, es necesario que esa diferencia de trato (i) se refiera a situaciones que no sean objetivamente comparables o (ii) que esté justificada por una razón imperativa de interés general.

Ninguna de esas dos condiciones, a juicio de la recurrente, se cumple esta vez.

Señala, en particular que, desde la perspectiva del Estado alemán cabe señalar que su sistema educativo en el extranjero (del cual forma parte el colegio) reviste, igualmente, un elevado interés público y social, siendo precisamente este el motivo por el cual su gestión constituye una competencia que -al igual que en España- ejerce de forma directa la República Federal de Alemania en un régimen de corresponsabilidad con los estados federales o Länder.

En definitiva, cabe afirmar que la construcción del colegio fue promovida por el Estado alemán, la Comunidad Autónoma de Madrid y el Ayuntamiento de la capital en especial atención al interés público y social de los servicios educativos a los que se encuentra afecto, de manera objetivamente comparable a los bienes inmuebles propiedad del Estado español, las comunidades autónomas y las entidades locales a las que se refiere el artículo 62.1.a) del TRLHL.

Por lo demás, manifiesta que el Estado español, en el ejercicio legítimo de la potestad tributaria que le corresponde, está en su derecho de establecer una exención en el IBI para los bienes inmuebles afectos directamente a unos concretos servicios (suponemos que por considerarse de especial interés) siempre y cuando aquellos sean propiedad del propio Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales (como exige la exención recogida en el artículo 62.1.a) del TRLHL).

Lo que sucede, sin embargo, y ello es importante, "es que a través de la concreta exención que aquí nos ocupa, y en particular de su inaplicación al Estado alemán, se estaría estableciendo de forma indirecta e injustificada un tratamiento desigual y discriminatorio que lleva como resultado concreto la tributación por el IBI de un inmueble directamente afecto a los servicios educativos por la única razón de que la Administración Pública propietaria del inmueble no sea española".

Según la recurrente, dicha situación es incompatible con la propia jurisprudencia de esta Sala, que ya en su sentencia de 24 de febrero de 2021, RC 3829/2019, entendió como contrario a Derecho el distinto tratamiento conferido a un Estado extranjero que operaba en los mercados financieros como un inversor privado pero con una finalidad - inherente a todo Estado- gubernamental, finalidad que no puede desconocerse de quien -en este caso, el Estado alemán- despliega en otro Estado miembro de la UE su función y responsabilidad en el ámbito educativo a través de una inversión inmobiliaria instrumental al ejercicio de dichos poderes públicos.

Por último, y a pesar de que la recurrente considera acreditado que, de no reconocerse la exención en el IBI prevista en el artículo 62.1.a) TRLHL sobre la construcción del Colegio se estaría produciendo una restricción a la libre circulación de capitales contraria al artículo 63 del TFUE, para el caso de que esta Sala albergue dudas acerca de cómo debe interpretarse el citado artículo 63 y siguientes del TFUE en un supuesto como el que nos ocupa y teniendo en cuenta que sus sentencias son susceptibles de un ulterior recurso judicial en nuestro derecho interno, interesa el planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJUE a tenor de lo dispuesto en el tercer párrafo artículo 267 del TFUE.

Por su parte, la comparación municipal se decanta por la inaplicabilidad de la exención regulada en el artículo 62.1 a) TRLRHL al derecho de superficie, puesto que no comparte la disociación entre el propietario del suelo y el propietario de la construcción, propia del derecho de superficie, a los efectos de permitir la coexistencia de dos hechos imponibles y, consecuentemente, dos sujetos pasivos.

Sin perjuicio de que catastralmente, los bienes inmuebles tengan determinado un valor del suelo y un valor de construcción, ello no debe suponer que la distinta titularidad de ambos aspectos, propia del derecho de superficie como se ha dicho, conlleve, contrariamente a lo previsto en la ley, un doble hecho imponible y una dualidad de sujetos pasivos.

Señala que parece no admitir discusión el hecho de que el legislador ha establecido, para determinar el presupuesto de hecho que determina el nacimiento de la obligación tributaria a efectos del IBI, una prelación de titularidades sobre el bien inmueble que excluyen las unas a las otras.

Defiende que no es posible la aplicación del artículo 62.1.a) TRLRHL al Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, en aquellos casos en los que sean titulares de un derecho de superficie

Precisa que "el legislador utiliza el término "propiedad" conscientemente y sabiendo que el derecho de propiedad es un derecho distinto y diferenciado del derecho de superficie, del derecho de usufructo o de una

concesión administrativa. Y no es admisible el argumento manifestado por la parte contraria, en el sentido de que el derecho de superficie es una propiedad temporal".

Advierte que "la doctrina mayoritaria reconoce una doble fase dentro del derecho de superficie al que se refiere, en su modalidad ordinaria, el artículo 53 del Texto Refundido de la ley del Suelo y Rehabilitación Urbana aprobado por Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre.

En una primera fase hay un derecho real limitado de goce sobre cosa ajena que permite la edificación en suelo ajeno, existiendo en esta situación un derecho de superficie. En una segunda fase, concluida la construcción, se disocia la propiedad del solar y la propiedad de lo edificado, apareciendo la llamada propiedad superficiaria.

Parece que el recurrente quiere asimilar esa propiedad superficiaria al concepto de propiedad al que se alude en el artículo 62.1.a) del TRLRHL, equivalencia que debe rechazarse por la distinta significación de un concepto y otro. Así, el derecho de superficie es el soporte de la propiedad superficiaria y esta solo puede subsistir mientras subsista aquél, propiedad superficiaria que, en consecuencia, solo nace y subsiste en el seno del derecho real limitativo del dominio que supone el derecho de superficie. No en vano, a esa titularidad sobre lo construido y en tanto subsiste el derecho real de superficie, no se la define como propiedad, sino que de manera consciente y para diferenciarla de ese concepto jurídico más amplio y distinto, se la define como propiedad superficiaria".

Señala que la propiedad se puede definir como un derecho real pleno que le diferencia de los restantes derechos reales que confieren únicamente un poder limitado, "como ocurre con el derecho de superficie, derecho este, como ya se ha dicho, que únicamente confiere a su titular el derecho de construcción sobre suelo ajeno y de conservación de lo construido durante el plazo de vigencia del derecho de superficie".

Es de la creencia de que el legislador no utiliza el término propiedad en el ya mencionado artículo 62.1.a), TRLRHL sin consideración a la aludida característica de plenitud que la define, máxime cuando es el propio legislador el que en el precepto que precede al controvertido artículo 62 que regula la exención, establece una prelación de derechos a los efectos de determinar la realización del hecho imponible, prelación en la que llama la atención la referencia al derecho de superficie (en el que nace y subsiste la propiedad superficiaria) y al derecho de propiedad como, obviamente, derechos distintos y no equiparables.

Y en lo que se refiere al elemento subjetivo de la exención, tras aclarar que sin perjuicio de que no cumpliéndose el elemento objetivo de la misma ya no cabría mayor argumento para desestimar la pretensión de la recurrente, afirma que, como ya ha dicho la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia, que no resulta admisible la existencia de un trato discriminatorio que vulnere los artículos 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Tercero. Criterio de la Sala

Los dos primeros apartados del artículo 61 TRLRHL establecen:

" 1. 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 una 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".

Y

"2. 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. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión".

La STS de 12 de diciembre de 2022, RC 7224/2020 declara, de acuerdo con lo anterior, que la enumeración de derechos que establece el artículo 61.1 TRLHL es "cerrada", por lo que no se produce el hecho imponible por la titularidad de otros derechos que puedan existir sobre un bien inmueble y, además, excluyente.

En relación con el sujeto pasivo del IBI, el artículo 63 del TRLRHL dispone que: "1. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto. (...)".

El problema se suscita en aquellos supuestos en que el titular del suelo es un sujeto y el titular del vuelo es otro. Efectivamente, en el caso que ahora nos ocupa, la discusión consiste en determinar si cabe entenderse cumplido el requisito subjetivo de la exención prevista en el artículo 62.1.a) TRLHL cuando la "propiedad" del Estado, de una comunidad autónoma o de una "entidad local se proyecta sobre la construcción, que no sobre el terreno, en virtud de un derecho de superficie otorgado a su favor, es decir, en condición de superficiarios. Ha de tenerse presente, que dicho precepto establece que están exentos los bienes inmuebles que "sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional".

Por consiguiente, la aplicación de esta exención está supeditada a la concurrencia de dos requisitos:

- (i) Un requisito objetivo que consiste en que el inmueble debe encontrarse "directamente" afecto a los "servicios educativos", entre otros, y;
- (ii) Un requisito subjetivo según el cual la "propiedad" del inmueble debe recaer sobre el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales.

Para casos como este hay que traer a colación nuestra doctrina jurisprudencial representada por las sentencias de 13 de marzo (RC 257/2016) y de 4 de diciembre de 2017 (RC 1834/2016) y 12 de diciembre de (RC 3054/2016), de las que resulta que: a) es posible que sobre un mismo bien inmueble, recaigan diversas titularidades catastrales de las previstas en el artículo 9.1 TRLRHL siendo igualmente posible distinguir en la valoración catastral la parte correspondiente al suelo y la parte relativa al vuelo; y b) que derecho de superficie se define como un derecho real limitado que atribuye a su titular la propiedad temporal y separada de las construcciones, de tal forma que se produce una escisión de lo que se construye y del terreno.

El precepto que entonces interpretamos era el artículo 564-1 del libro quinto del Código Civil de Cataluña, pero no existen diferencias sustanciales en cuanto a la configuración jurídica del derecho de superficie que establece el artículo 53 TRLSRU, cuando menos, por lo que se refiere a la consideración del superficiario como propietario temporal de las construcciones.

El derecho de superficie recae sobre el suelo, para construir en él o bajo él o directamente sobre el edificio ya construido.

En la presente ocasión nos interesa el derecho de superficie, no cuando es un *ius aedificandi*, la facultad edificatoria, sino cuando es un derecho de propiedad temporal y separado (propiedad superficiaria) que se otorga sobre lo edificado. El derecho de superficie es, pues, el soporte de la propiedad superficiaria, que tiene carácter temporal y que subsiste mientras subsista aquel. La esencia del derecho de superficie, al menos en esta ocasión, es la propiedad separada y temporal sobre la construcción, que parte de contemplar al suelo y a la construcción como objetos de derecho diferentes. Coexisten, pues, dos derechos de propiedad, sobre el suelo, esto es, sobre el inmueble original, y sobre la construcción (existente o futura), que se configura como un objeto nuevo o separado de derecho.

El Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre dedica dos artículos al derecho de superficie.

El tenor de dicho artículo 53 ("Contenido, constitución y régimen") es el siguiente:

"1. El derecho real de superficie atribuye al superficiario la facultad de realizar construcciones o edificaciones en la rasante y en el vuelo y el subsuelo de una finca ajena, manteniendo la propiedad temporal de las construcciones o edificaciones realizadas.

También puede constituirse dicho derecho sobre construcciones o edificaciones ya realizadas o sobre viviendas, locales o elementos privativos de construcciones o edificaciones, atribuyendo al superficiario la propiedad temporal de las mismas, sin perjuicio de la propiedad separada del titular del suelo.

2. Para que el derecho de superficie quede válidamente constituido se requiere su formalización en escritura pública y la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad. En la escritura deberá fijarse necesariamente el plazo de duración del derecho de superficie, que no podrá exceder de noventa y nueve años.

El derecho de superficie sólo puede ser constituido por el propietario del suelo, sea público o privado.

3. El derecho de superficie puede constituirse a título oneroso o gratuito. En el primer caso, la contraprestación del superficiario podrá consistir en el pago de una suma alzada o de un canon periódico, o en la adjudicación de viviendas o locales o derechos de arrendamiento de unos u otros a favor del propietario del suelo, o en varias de estas modalidades a la vez, sin perjuicio de la reversión total de lo edificado al finalizar el plazo pactado al constituir el derecho de superficie.

4. El derecho de superficie se rige por las disposiciones de este capítulo, por la legislación civil en lo no previsto por él y por el título constitutivo del derecho".

Por su parte, el artículo 54 TRLSRU, también del TRLSRU, ("Transmisión, gravamen y extinción") dispone:

"1. El derecho de superficie es susceptible de transmisión y gravamen con las limitaciones fijadas al constituirlo.

2. Cuando las características de la construcción o edificación lo permitan, el superficiario podrá constituir la propiedad superficiaria en régimen de propiedad horizontal con separación del terreno correspondiente al propietario, y podrá transmitir y gravar como fincas independientes las viviendas, los locales y los elementos privativos de la propiedad horizontal, durante el plazo del derecho de superficie, sin necesidad del consentimiento del propietario del suelo.

3. En la constitución del derecho de superficie se podrán incluir cláusulas y pactos relativos a derechos de tanteo, retracto y retroventa a favor del propietario del suelo, para los casos de las transmisiones del derecho o de los elementos a que se refieren, respectivamente, los dos apartados anteriores.

4. El propietario del suelo podrá transmitir y gravar su derecho con separación del derecho del superficiario y sin necesidad de consentimiento de éste. El subsuelo corresponderá al propietario del suelo y será objeto de transmisión y gravamen juntamente con éste, salvo que haya sido incluido en el derecho de superficie.

5. El derecho de superficie se extingue si no se edifica de conformidad con la ordenación territorial y urbanística en el plazo previsto en el título de constitución y, en todo caso, por el transcurso del plazo de duración del derecho.

A la extinción del derecho de superficie por el transcurso de su plazo de duración, el propietario del suelo hace suya la propiedad de lo edificado, sin que deba satisfacer indemnización alguna cualquiera que sea el título en virtud del cual se hubiera constituido el derecho. No obstante, podrán pactarse normas sobre la liquidación del régimen del derecho de superficie.

La extinción del derecho de superficie por el transcurso de su plazo de duración determina la de toda clase de derechos reales o personales impuestos por el superficiario.

Si por cualquier otra causa se reunieran los derechos de propiedad del suelo y los del superficiario, las cargas que recayeren sobre uno y otro derecho continuarán gravándolos separadamente hasta el transcurso del plazo del derecho de superficie".

No se olvide que lo dispuesto en dichos artículos, pese a estar contenidos en una norma urbanística, debe ser considerado legislación civil dictada al amparo de lo previsto en el artículo 149.1.8 CE, que no legislación urbanística, según se deriva de la STC 61/1997, de 20 de marzo.

La STS, Sala de lo Civil, de 30 de junio de 2009, RC 315/2004, declara que "sin necesidad de entrar en temas que aquí y ahora resultarían estériles (teorías dualistas y unitaria, alcance de la regulación del Código Civil, si la temporalidad es o no esencial, etc.), sí debe señalarse que la concepción tradicional que asimilaba al derecho de superficie a los derechos censarios ha sido superada, y el derecho de superficie no solo es un derecho real con autonomía y sustantividad propia sino que además su estructura es claramente diferente de la del censo enfiteútico, pues si en ambos hay un doble dominio, el dominio dividido del censo enfiteútico (dominio directo del constituyente y útil del enfiteuta) recae sobre el mismo y único objeto, la finca, en cambio en el derecho de superficie hay dos propiedades separadas que recaen sobre objetos distintos, la que recae sobre la finca que corresponde en exclusiva (a diferencia del derecho de vuelo que hay cotitularidad) al concedente (constituyente del gravamen real), y la que recae sobre la edificación (o, en su caso, plantación), que constituye la propiedad superficiaria (claudicante, en cuanto de duración temporal); y, como consecuencia, el concedente conserva como propietario de la finca todos los derechos del dueño que sean de posible utilización y no incompatibles, en cada caso, con la superficie. Dicha estructura del derecho de superficie se recoge en la Legislación del Suelo (actualmente arts. 40 y ss., singularmente 40.1 y 41.4 y 5 del TR aprobado por RD Legislativo 2/2008, 23 de diciembre, disposición final 16ª LPGE para 2.009) y en la legislación de Cataluña (art. 564-1, inciso segundo: "en virtud del derecho de superficie se mantiene la separación entre la propiedad de lo que se construye o planta y el terreno o suelo en que se hace", de la Ley 5/2006, de 10 de mayo, Libro 5º del Código Civil de Cataluña, relativo a derechos reales) y de Navarra (leyes 430 y 434 de la Ley 1/1973, 1 de marzo sobre Compilación de Derecho Civil Foral)".

Los antecedentes inmediatos de ambos preceptos se encuentran en los artículos 35 y 36 de la Ley 8/2007, de 28 de mayo y en los artículos 40 y 41 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, si bien, es a partir de 1956 cuando el legislador da un especial relieve a esta figura al considerarla de utilidad para promover la edificación sobre terrenos pertenecientes a la Administración, incluyéndola en el texto de la Ley del Suelo.

El Código Civil no contiene una regulación expresa del derecho de superficie, se limita a mencionarlo en el artículo 1611, in fine. En cambio, en Cataluña, ya desde la Ley 22/2001, de 31 de diciembre de regulación de los derechos de superficie, de servidumbre y de adquisición voluntaria o preferente ya dibujó con amplitud su régimen jurídico. También en Navarra, como se ha dicho, ha ocurrido otro tanto, desde la Ley 1/1973, de 1 de marzo sobre Compilación de Derecho Civil Foral.

Sobre la base de esas premisas, llegamos a la conclusión de que, en el ámbito de un derecho real de superficie que, por definición, permite diferenciar la propiedad del terreno respecto de la propiedad "temporal" de la construcción (siendo esta última la que corresponde al superficiario), siempre y cuando se cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 62.1.a) TRLHL, procede aplicar la exención recogida en este precepto respecto de la parte del inmueble (suelo, vuelo o ambos) en la que se cumplan los citados requisitos.

No vemos motivos para no extender nuestra doctrina a un supuesto como este, puesto que este requisito subjetivo abarca no solo al derecho de propiedad, en sí mismo, sino también en el derecho real de superficie, en algunos casos, concretamente, cuando el mismo no se concibe como un derecho a construir, sino como un derecho temporal sobre lo ya construido, que es lo que ocurre esta vez. A la altura de 2018, año al que se refiere la liquidación del IBI impugnada, el derecho a construir ya se había concretado en la construcción del Colegio.

Es reveladora nuestra sentencia de 12 de diciembre de 2017, RC 3054/2016, cuando declara:

"El artículo 564.1 del libro quinto del Código Civil de Cataluña, aprobado por Ley del Parlament de Cataluña 5/2006, de 10 de mayo (BOE de 22 de junio), define el derecho de superficie como 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 su virtud, se escinde la propiedad de lo que se construye o se planta y la del terreno o suelo en que se hace. Siendo así, nada de extraño es que, como ocurre en el supuesto analizado, la Generalitat de Cataluña conserve la propiedad del suelo y que Can Brians 2, S.A., en cuanto superficiario, sea reputado propietario temporal de las construcciones.

3ª) Si, sobre el inmueble litigioso, la Generalitat de Cataluña es la propietaria del suelo y la mencionada compañía lo es del vuelo, en cuanto superficiaria, y si sobre un mismo bien catastral caben que concurren diversas titularidades, siendo también factible la valoración catastral separada de sus distintos elementos, resulta de todo punto coherente y ajustado al diseño que del IBI ha realizado el legislador concluir que dicho impuesto, que grava el valor catastral de los bienes inmuebles (artículo 60, en relación con el 65, TRLHL), pueda recaer sobre diferentes titularidades. Ciertamente, el artículo 61.2 establece un orden de titularidades excluyentes, de modo que la sujeción al IBI por una de ellas (p.ej.: concesión administrativa) excluye el sometimiento al impuesto por cualquiera de las otras tres, pero esta previsión está pensada para aquellos casos en los que la respectiva titularidad jurídica se extiende a la totalidad del bien, pero no para casos como el analizado en los que conviven distintas titularidades sobre diferentes partes del bien, de modo que no se confunden o entrecruzan".

En definitiva, en contra de la postura de la sentencia recurrida, la interpretación de los artículos 62.1.a) del TRLHL y 53 TRLSRU a la luz de nuestra doctrina jurisprudencial, nos lleva a concluir que la exención del artículo 62.1.a) TRLHL alcanza también a la parte de la construcción de los bienes inmuebles de los que el Estado español, las comunidades autónomas y las entidades locales sean propietarios (temporales) en virtud de un derecho de superficie, siempre y cuando se encuentren también afectos a alguna de las concretas actividades a las que se refiere el precepto. En la presente ocasión ello es así, puesto que, como ya se dijo por la recurrente y no ha sido contradicho por la recurrida la aplicación de esta exención, prevista en el artículo 62.1.a) TRLHL, respecto del terreno del colegio ya fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid ("TEAM de Madrid") en su resolución de 25 de septiembre de 2020. Por lo tanto, señala la Embajada alemana, "la cuestión jurídica debatida en este recurso ha quedado circunscrita exclusivamente a la aplicación de la mencionada exención sobre la construcción del Colegio y, en concreto, al análisis sobre la concurrencia del requisito subjetivo necesario para su aplicación, toda vez que el cumplimiento del requisito objetivo (i.e. que el inmueble esté "directamente afecto" a los servicios educativos) ya fue admitido por el TEAM de Madrid al reconocer la aplicación de la exención sobre el terreno del Colegio".

Esto es, el requisito objetivo previsto en el artículo 62.1 a) TRLHL, no llegó, propiamente a discutirse, puesto que puede interpretarse que, en efecto, fue reconocido. Eso nos impide analizar si, realmente, el Estado español disfrutaría, en las circunstancias del presente asunto, de dicha exención y, en segundo lugar, y ahora sí, si, en ese caso, también cabría reconocerle dicha exención al Estado alemán. Si esto es así, no es preciso que entremos a valorar la hipotética discriminación que se produciría si no se hubiera reconocido, de manera que, como ya hemos manifestado en diversas ocasiones (recientemente, sentencia del Tribunal Supremo 1266/2023, de 16 de octubre, RC 3724/2022), sin perjuicio que se fije, de tener ocasión, doctrina legal sobre la cuestión seleccionada de interés casacional objetivo en el auto de admisión, las circunstancias de este recurso no ofrecen una base jurídica y fáctica para un pronunciamiento con fijación de doctrina jurisprudencial con el alcance general que plantea la cuestión de interés casacional, que pudiendo proyectarse sobre el caso concreto, lo resolviera.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

La primera pretensión de la recurrente consiste en que, atendiendo a la configuración jurídica y legal del derecho real de superficie regulado en el artículo 53 de la Ley del Suelo y al criterio asentado por el propio Tribunal que lo ha interpretado en el ámbito específico del IBI, la exención recogida en el artículo 62.1.a) TRLHL resulta igualmente aplicable respecto de la construcción de los bienes inmuebles que, encontrándose directamente afectos

a alguno de los servicios que en dicho precepto se relacionan, sean propiedad temporal del Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales en virtud de un derecho de superficie.

Y, partiendo del anterior pronunciamiento, solicita después que reconozcamos la aplicación de la exención prevista en el artículo 62.1.a) del TRLHL a la construcción del Colegio de la que es propietario el Estado alemán en virtud del derecho de superficie que le fue otorgado por el Ayuntamiento de Madrid, bien por considerar que la literalidad del precepto por sí misma permite alcanzar tal interpretación sin incurrir en analogía (proscrita por el artículo 14 de la LGT) bien porque, de otro modo, se estaría causando una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el artículo 63 del TFUE.

En definitiva y como consecuencia de lo antedicho, solicita que se case y anule la sentencia recurrida y, por tanto, confirmando la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid que había estimado el recurso contencioso-administrativo núm. 114/2021 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 25 de septiembre de 2020 en materia de impuesto sobre bienes inmuebles, correspondiente al ejercicio 2018.

La corporación recurrida solicita de la Sala que fije la doctrina ya reflejada en los antecedentes de hecho, que se desestime el recurso, que se confirme la sentencia recurrida y, por tanto, que se confirme la resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid.

Por todo lo dicho en los fundamentos anteriores, declarado haber lugar al recurso de casación 2587/2022, promovido por la Embajada de la República Federal de Alemania, contra la sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 27 de diciembre de 2021, en el recurso de apelación núm. 789/2021 en materia de impuesto sobre bienes inmuebles, correspondiente al ejercicio 2018, que, en consecuencia, queda anulada, lo que correlativamente entraña que quede confirmada la sentencia de 7 de julio de 2021 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 114/2021 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 25 de septiembre de 2020.

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Haber lugar al recurso de casación 2587/2022, promovido por la Embajada de la República Federal de Alemania, contra la sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 27 de diciembre de 2021, en el recurso de apelación núm. 789/2021 en materia de impuesto sobre bienes inmuebles, correspondiente al ejercicio 2018, que, en consecuencia, queda anulada, lo que correlativamente entraña que quede confirmada la sentencia de 7 de julio de 2021 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 114/2021 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 25 de septiembre de 2020.

Segundo.

Desestimar el recurso de apelación núm. 789/2021, interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia de 7 de julio de 2021 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 114/2021, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 25 de septiembre de 2020 en materia de impuesto sobre bienes inmuebles, correspondiente al ejercicio 2018.

Tercero.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.