



Roj: **STS 4557/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4557**

Id Cendoj: **28079130022022100447**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **02/12/2022**

Nº de Recurso: **2949/2021**

Nº de Resolución: **1610/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA, Madrid, núm. 1, 30-06-2020 (proc. 418/2019),
STSJ M 785/2021,
ATS 1424/2022,
STS 4557/2022**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.610/2022

Fecha de sentencia: 02/12/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2949/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/11/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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.: 2949/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1610/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2949/2021, interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid, representado y defendido por la letrada del Ayuntamiento; y por la Comunidad de Madrid, representada y defendida por la letrada de la Comunidad, contra la sentencia dictada el 2 de febrero de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJM"), en el recurso de apelación núm. 739/2020.

Ha sido parte recurrida la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), representada y defendida por la letrada de la Administración de la Seguridad Social.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia núm. 30/2021 de 2 de febrero de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, que estimó el recurso de apelación núm. 739/2020, interpuesto por la TGSS contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid de 30 de junio de 2020 (procedimiento 418/19), que desestimó su recurso contra resolución de 10 de julio de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid (TEAMM) que, a su vez, rechazaba su reclamación contra liquidaciones, concepto IBI, años 2015 a 2017, respecto al inmueble sito en la calle Elda núm. 7 de Madrid.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La letrada del Ayuntamiento de Madrid mediante escrito de 15 de marzo de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 2 de febrero de 2021.

La letrada de la Comunidad de Madrid, mediante escrito de 5 de abril de 2021 preparó el recurso de casación contra la misma sentencia.

El TSJM tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de abril de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 9 de febrero de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar quién es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el caso de los inmuebles de que es titular la Tesorería General de la Seguridad Social, pero adscritos o transferidos a una Comunidad Autónoma en virtud de los distintos Reales Decretos sobre traspaso a las Comunidades Autónomas de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud, si la Comunidad Autónoma o la citada Tesorería.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 81.1 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE núm. 154, de 29 de junio), y el actual artículo 104 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE núm. 261, de 31 de octubre), ambos con igual contenido.

3.2. Los artículos 7 y 9.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

3.3. Los artículos 61.1 y 23.2.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).

3.4 La Disposición Adicional Octava de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (BOE núm. 312, de 30 de diciembre).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."



3.- Interposición del recurso (síntesis argumental del Ayuntamiento de Madrid, parte recurrente en casación).

La letrada del Ayuntamiento de Madrid interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 15 de marzo de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 104 del vigente Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre ("LGSS"), "BOE" núm. 261, de 31 de octubre, idéntico al ya derogado artículo 81.1 del TRLGSS, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, "BOE" núm. 154, de 29 de junio, así como de la Disposición Adicional Octava de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local ("LRSAL"), "BOE" núm. 312, de 30 de diciembre.

Para el Ayuntamiento de Madrid, la TGSS en cuanto titular del bien en cuestión, es sujeto pasivo del tributo exigido a título de contribuyente, resultando así obligada al pago de la deuda que nos ocupa, sin perjuicio de la posibilidad, legalmente reconocida a la TGSS, de exigir su importe a quien se encuentra, también por imperativo legal, obligado a asumir por subrogación el pago de esta.

4.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la Comunidad de Madrid, parte recurrente en casación).

La letrada de la Comunidad de Madrid, en representación de la Comunidad de Madrid, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 1 de abril de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que el sujeto pasivo del IBI, en el caso de los inmuebles de que es titular la TGSS, pero adscritos o transferidos a una Comunidad Autónoma en virtud de los distintos Reales Decretos sobre traspaso a las Comunidades Autónomas de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud, es la citada TGSS, sin perjuicio de la obligación de pago de las Comunidades Autónomas.

Para mantener esa conclusión, refiere que habría que acudir a la normativa reguladora del IBI (artículos 60 a 77 del TRLHL).

En el presente supuesto -afirma- no se discute por la TGSS que de la información obrante en el Catastro Inmobiliario resultase la condición de la TGSS como titular catastral de los inmuebles sobre los que se gira el Impuesto, ostentando, en consecuencia, la condición de sujeto pasivo, de conformidad con el artículo 63.1 TRLHL.

Sobre la base de la novación considera que la obligación tributaria de la TGSS y el Ayuntamiento subsiste, teniendo el primero la condición de sujeto pasivo y que solo se altera la obligación de pago pues, el artículo 104.1 TRLGSS impone a la Administración a la que se adscriban o transfieran los inmuebles, en el presente caso la Comunidad de Madrid, el pago de las obligaciones tributarias que afecten a dichos bienes, sin que ello implique la alteración de la titularidad de los mismos, que continuaría correspondiendo a la TGSS por lo que ostenta, en consecuencia, la condición de sujeto pasivo del IBI.

Apunta que, si el legislador hubiera querido que el sujeto pasivo del IBI fuera el usuario del bien adscrito (la Comunidad de Madrid), debería haberlo establecido así en el TRLHL, como hace expresamente para otros supuestos como el concesionario, usufructuario o superficiario, pero aquí no lo incluye.

Con relación al auto del Tribunal Supremo de fecha 10 de diciembre de 2015, aduce que archivó el recurso de casación en interés de ley (rec. 3468/2015) de la TGSS contra la sentencia de 13 de junio de 2015 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha (recurso de apelación núm. 17/2014) y que la cuestión jurídica del presente recurso difiere de la planteada en aquel auto del Tribunal Supremo, pues no se trata de determinar ni quién es el obligado al pago ni si el pago debe reclamarse a la TGSS o directamente a la Administración autonómica, sino de determinar el sujeto pasivo del IBI, concluyendo que el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre la obligación de pago de las Comunidades Autónomas, pero en ningún caso les ha atribuido la condición de sujeto pasivo.

Resulta necesario, a su juicio, distinguir entre quién es el sujeto pasivo del IBI en estos casos, y quién es el obligado al pago. Hay dos relaciones jurídicas: la tributaria (existente entre Ayuntamiento y TGSS en cuanto titular catastral y del derecho de propiedad del bien) y la patrimonial que surge con ocasión de la utilización de los bienes adscritos.

No puede equipararse la figura del obligado al pago con el de sujeto pasivo porque se trataría de una nueva figura de sujeto pasivo del IBI, contraria a lo dispuesto en el art. 20 LGT, pues no es quien realiza el hecho imponible.



5.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La letrada de la Administración de la Seguridad Social, en representación de la Tesorería General de la Seguridad Social, presentó escrito de oposición de fecha 18 de abril de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, recuerda la situación patrimonial particular de los bienes de la Seguridad Social, que se refleja igualmente en las sucesivas conclusiones de los Informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas a las distintas Cuentas Generales del Estado y, además, invoca el Real Decreto 1479/2001, de 27 de diciembre, sobre traspaso a la Comunidad Autónoma de Madrid de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud ("BOE" núm. 311, de 28 de diciembre de 2001), en cuya virtud "[s]e adscriben a la Comunidad de Madrid los bienes patrimoniales afectados al Instituto Nacional de la Salud que se recogen en el inventario detallado [...] sin perjuicio de la unidad del patrimonio de la Seguridad Social, distinto del Estado y afecto al cumplimiento de sus fines específicos, cuya titularidad corresponde a la Tesorería General de la Seguridad Social, debiendo figurar los inmuebles adscritos en el Balance de la Seguridad Social [...] la Comunidad Autónoma disfrutará el uso de los bienes inmuebles de la Seguridad Social que se adscriben, debiendo [...] subrogarse en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que afecten a dichos inmuebles a partir de la fecha de efectividad del traspaso."

Considera que, si lo pretendido es que la TGSS se limite a recibir la notificación del recibo como sujeto pasivo del tributo para su automático traslado a la Comunidad Autónoma como obligada al pago, la consecuencia de no proceder esta a su abono en plazo voluntario -como de facto ha acontecido en las anualidades de referencia-, devengaría, además, a cargo de la TGSS los correspondientes intereses, recargos y costas.

Se trata, según explica, de una cuestión jurídica que va más allá de determinar a quién corresponde soportar en último término el pago de los recibos de IBI, cuestión incontrovertida y resuelta, a su juicio, en la sentencia de 10 de mayo de 2013, recurso de casación 2061/2011, ECLI:ES:TS:2013:2636, que entra a valorar la aplicación del art. 81 del TRLGSS (actual 104.1.d) tras la modificación operada por el art. 8 de la Ley 52/2003, de 10 de diciembre, considerando que viene a delimitar de manera "rotunda" y "radical", las obligaciones de las Comunidades Autónomas en un aspecto que cataloga como de "estricto aspecto tributario" y, en concreto, señala como sujeto obligado al pago del tributo a la Comunidad Autónoma desde la entrada en vigor de la modificación del artículo 81 del TRLGSS.

Ello facultaría a los Ayuntamientos a la liquidación de los tributos directamente a las mismas. Argumenta que resulta de directa aplicación el artículo 104 1.d) TRLGSS (anterior art. 81) que, como norma especial, delimita todos los aspectos tributarios referidos a los inmuebles de la Seguridad Social transferidos a las Comunidades Autónomas y determina con claridad que estas deben asumir el pago del Impuesto, siendo las únicas frente a las que debe desplegarse el procedimiento recaudatorio de los Ayuntamientos.

Que el legislador no haya introducido estas especialidades en el TRLHL por su especificidad y lo haga en el TRLGSS, no es óbice, en su opinión, para la aplicación de estas previsiones tributarias con toda su eficacia. Y resultando que dicha normativa prevé expresamente la "subrogación" de las citadas Comunidades Autónomas en el pago de las obligaciones tributarias de estos inmuebles en tanto se mantengan adscritos a las funciones transferidas, las mismas sustituyen a la TGSS a tales efectos, motivo por el que, el Ayuntamiento debe dirigir la liquidación directamente a la comunidad autónoma, que no puede oponerse al pago siendo la obligada ex lege, y frente a la que debe desplegar toda su eficacia recaudatoria. Así lo corroboran todas las previsiones presupuestarias y contables relativas a la situación patrimonial de estos inmuebles.

Reproduce la Disposición adicional segunda de la LGT que, según afirma, obvian las recurrentes: " Disposición adicional segunda. Normativa aplicable a los recursos públicos de la Seguridad Social. Esta Ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica".

En definitiva, la LGT exige una interpretación integradora del conjunto de la normativa tributaria en vigor, refiriendo la necesidad de aproximar las normas de cotización y las normas tributarias con las modificaciones correspondientes, de modo que viene a dar cobertura expresa a la previsión del art. 104 del TRLGSS, disposición tributaria específica que, de acuerdo con dicha DA 2ª de la LGT, no precisaría ya de su trasposición o referencia en todas y cada una de las normas tributarias.

Entiende que, aunque el término "subrogación" que emplea la Ley General de la Seguridad Social no es idéntico al empleado en la Ley General Tributaria o en el art. 23.2 a) del TRLHL (sustituto del contribuyente"), el efecto es el mismo: el desplazamiento de las obligaciones tributarias a otro sujeto, que se subroga en su posición jurídica, y lo sustituye.

Finalmente, se refiere a la Disposición adicional octava de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local que se invoca de contrario y cuyas conclusiones



no comparte, porque si algo viene a corroborar es la obligación de las Comunidades Autónomas, en este caso, de pagar a cargo de sus propios recursos las obligaciones tributarias que afecten a los bienes inmuebles del patrimonio de la Seguridad Social.

Concluye, solicitando que se confirme la sentencia recurrida y el criterio sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el sentido que, de acuerdo con el artículo 104 1.d) TRLGSS (anterior art. 81.1 d), como norma tributaria especial, procede emitir las liquidaciones recurridas, directamente, frente a la Comunidad Autónoma en cuanto obligada legal al pago del tributo.

6.- 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 21 de abril de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 3 de octubre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 16 de noviembre de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

En el contexto de la cesión de uso de determinados inmuebles de la TGSS en favor de la Comunidad de Madrid, se suscita quién es sujeto pasivo del IBI.

A propósito de esta cuestión, las administraciones en liza invocan instituciones como la novación o la subrogación, a los efectos de distinguir, por un lado, entre titularidad catastral y propiedad de los inmuebles y, por otro lado, la obligación material de pago.

De esta forma, y sobre la base de dicha disyuntiva, la Administración autonómica y el Ayuntamiento afirman la condición de sujeto pasivo de la TGSS. Sin embargo, ninguna de sus alegaciones pone en cuestión la obligación de pago que, ex lege (impuesta por el TRLGSS), corresponde a la Comunidad Autónoma, por ser la Administración a la que se ha transferido el inmueble que constituye el objeto tributario del impuesto.

Dicho lo anterior, el prisma de enfoque viene representado por la noción de "obligado tributario", por definición, más amplia, que la de "sujeto pasivo", a los efectos de indagar si la Comunidad de Madrid puede o no ser categorizada como tal, teniendo en consideración, además, que el sujeto pasivo puede serlo a título de contribuyente o a título de sustituto del contribuyente.

Esta premisa permitirá dirimir la verdadera cuestión controvertida entre las partes, que se concreta en determinar a quién debe girar el Ayuntamiento de Madrid las liquidaciones impugnadas; si debe hacerlo (i) directamente, frente a la Comunidad de Madrid, al ser esta la entidad a la que se encuentra transferido el inmueble respecto del que se devenga el tributo, quedando, por dicha circunstancia y por imposición legal, obligada a asumir, por subrogación, el pago de las obligaciones tributarias que afecten a dichos bienes; (ii) o si, por el contrario, debe dirigirlas a la TGSS, como titular del referido bien inmueble.

SEGUNDO. - Remisión a la jurisprudencia.

La controversia jurídica ha sido resuelta por varios pronunciamientos de esta Sala a los que nos remitimos por razones de seguridad jurídica y unidad de doctrina.

Así, tomando como referencia nuestra sentencia 479/2022, de 25 de abril, rec. 5283/2020, ECLI:ES:TS:2022:1618, reproduciremos a continuación sus Fundamentos de Derechos Tercero a Sexto:

" TERCERO. - La posición de la jurisprudencia

La sentencia de 10 de mayo de 2013, rec. 2061/2011, ECLI:ES:TS:2013:2636, en un asunto de temática semejante al que ahora nos ocupa, aborda los efectos de la modificación operada por la Ley 52/2003, de 10 de diciembre, llegando a considerar que se trata "de un cambio radical en la determinación de la Administración que debía asumir el pago del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, cuya titularidad ostentaba la Seguridad Social pero que habían sido transferidos a otras Administraciones Publicas."

En la mencionada sentencia se afirma lo siguiente:

"[...]TERCERO.- La resolución del motivo exige expongamos las normas aducidas fin de apreciar si, como afirma la parte, la Sala de instancia no ha aplicado de manera correcta las mismas.



En primer término, el artículo 81.1 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en la redacción dada al mismo por el artículo 8 de la Ley 52/2003, de 10 de diciembre, declara que:

<<1.- La titularidad del patrimonio único de la Seguridad Social corresponde a la Tesorería General de la Seguridad Social. Dicha titularidad, así como la adscripción, administración y custodia del referido patrimonio, se regirá por lo establecido en esta Ley y demás disposiciones reglamentarias.

En todo caso, en relación con los bienes inmuebles del patrimonio de la Seguridad Social que figuren adscritos o transferidos a otras Administraciones públicas o a entidades de derecho público con personalidad jurídica propia o vinculadas o dependientes de las mismas, corresponden a éstas las siguientes funciones, salvo que en el acuerdo de traspaso o en base al mismo se haya previsto otra cosa:

- a) Realizar las reparaciones necesarias en orden a su conservación.
- b) Efectuar las obras de mejora que estimen convenientes.
- c) Ejercitar las acciones posesorias que, en defensa de dichos bienes, procedan en Derecho.
- d) Asumir, por subrogación, el pago de las obligaciones tributarias que afecten a dichos bienes>>.

Por su parte el Real Decreto 1536/1987, de 6 de noviembre, por el que se produce el traspaso a la Comunidad Autónoma del País Vasco de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud, en su apartado D) del Anexo, dedicado a los bienes, derechos y obligaciones que se traspasan, señala lo siguiente:

<<Se traspasan a la Comunidad 1. Autónoma del País Vasco, para la efectividad de las funciones que son objeto de la transferencia, los bienes inmuebles y derechos que se relacionan en el inventario detallado de las relaciones adjuntas números 1.1 a 1.4, con todo lo que en ellos se halle, sin excepción de ningún tipo de bienes. La Comunidad Autónoma del País Vasco asume todas las facultades y derechos que puedan recaer sobre dichos bienes inmuebles, excepto su titularidad, que continuará a nombre de la Tesorería General de la Seguridad Social.

2 (...).

El régimen a que se refieren los 3. números precedentes se configura como transitorio hasta tanto se creen las condiciones para la asunción por la Comunidad Autónoma del País Vasco de la plena titularidad de bienes inmuebles de la Seguridad Social adscritos al INSALUD en su territorio>>.

Una interpretación conjunta de ambos preceptos no arroja el resultado pretendido por la Administración recurrente. Y es que el tenor del artículo 81.1 de la LGSS es lo suficientemente rotundo de cara a atribuir a las Administraciones Públicas, -en este caso la Comunidad Autónoma del País Vasco-, la asunción por subrogación del pago de las obligaciones tributarias que afecten a los bienes inmuebles titularidad de la Seguridad Social que les hubieren sido transferidos, sin que la excepción que invoca, contenida en el último párrafo del precepto, encuentre apoyo alguno en el Real Decreto de Transferencias que nada dice sobre la cuestión, pues no contiene previsión acerca de la obligación o exoneración de la obligación de hacer frente al pago de los gastos de administración de los inmuebles transferidos, tal y como exigiría la concurrencia de la excepción invocada, que carece por ello de virtualidad alguna, atendido los términos del artículo 81.1 de la LGSS.

Por ello el análisis de la cuestión efectuado por la Sala de instancia ha de ser confirmado, ya que la modificación operada en la LGSS por la Ley 52/2003 supuso un cambio radical en la determinación de la Administración que debía asumir el pago del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, cuya titularidad ostentaba la Seguridad Social pero que habían sido transferidos a otras Administraciones Públicas. Este cambio legal vino a poner fin al vacío normativo que sobre la cuestión existía hasta la fecha y que provocó que la Sala de instancia considerará, con acierto, que el IBI relativo a los ejercicios que no resultaron afectados por la modificación legislativa (anteriores a 2004) debían ser abonados por la TGSS, de acuerdo con la legislación propia del Impuesto, que obliga al pago al titular del bien.

La conclusión a la que llegamos no supone, en contra de lo sostenido por la parte recurrente, modificar de manera unilateral lo acordado en su día por la Comisión Mixta de Transferencias y que se plasma en el Real Decreto 1536/1987, de 6 de noviembre, en el sentido de considerar que la obligación de subrogarse en las obligaciones tributarias impediría a la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco el poder llegar a asumir la plena titularidad de los bienes de la Seguridad Social, tal y como prevé el citado Real Decreto, pues no encontramos una conexión lógica entre la asunción del pago de obligaciones tributarias en relación a los bienes de los que está haciendo uso al haber sido transferidos y la consecuencia que de ello se produciría, en orden a impedir una asunción futura de la plena titularidad de dichos bienes por parte de la Comunidad



Autónoma, pues en definitiva no se está traspasando ni transfiriendo bien o derecho alguno, sino que se está delimitando estrictos aspectos tributarios derivados del uso de los bienes transferidos.

Por último, la doctrina del Tribunal Constitucional invocada por la Administración recurrente no permite apreciar la infracción denunciada, toda vez que aquella parte de la imposibilidad de que por parte del Estado se puedan desarrollar funciones que ya han sido objeto de transferencias, lo que no acontece en el presente caso, pues el artículo 81.1 no afecta a la transferencia efectuada, ya que se limita a regular un determinado extremo de la misma que no fue expresamente contemplado, a saber, a quien corresponde el pago de las obligaciones tributarias que afecten a los bienes inmuebles transferidos cuya titularidad conserva la Seguridad Social y no a llevar a cabo cometido alguno en relación con los servicios transferidos [...].

La lectura de los apartados transcritos de la expresada sentencia permite identificar, con claridad, la posición de esta Sala en torno al debate que nos ocupa por lo que, no deja de ser llamativo que la Comunidad de Madrid, reconociendo la existencia de esa jurisprudencia, sostenga, que es ajena a la cuestión ahora debatida.

Cabe citar, además, el auto de esta Sala (Sección Primera) de 10 de diciembre de 2015, que acordó el archivo del recurso de casación en interés de la Ley núm. 3468/2015, promovido por la TGSS, evocando la sentencia de 10 de mayo de 2013. Pues bien, el supuesto de hecho al que se refiere es esclarecedor en el sentido que ahora interesa, pues se refería a una liquidación en concepto de IBI, de un inmueble de la titularidad de la TGSS, pero cuyo uso se destinaba a residencia de la tercera edad dependiente de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Frente a la pretensión de que se fijara una doctrina consistente en que "la liquidación del Impuesto de Bienes Inmuebles que gravan los bienes que integran el patrimonio de la Seguridad Social, adscritos o transferidos a otras Administraciones Públicas o entidades de derecho público, han de girarse directamente a cargo de la Administración o entidad pública que tenga adscrito o transferido el bien en aplicación de lo dispuesto en el artículo 81.1.d) de la Ley General de la Seguridad Social" que, en definitiva, es el asunto que nos ocupa, se consideró que el recurso interpuesto resultaba improcedente "por pretender que se fije una doctrina que ya resulta claramente de la propia norma objeto de interpretación, a lo que se añade que ya existir un pronunciamiento de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre la doctrina que se propone [la sentencia de 10 de mayo de 2013]" lo que, en definitiva, suponía reconocer la inexistencia de controversia sobre que el artículo 81 TRLGSS debía interpretarse en el sentido de que el IBI ha de girarse, directamente, a la Comunidad Autónoma que tenía adscrito o transferido el bien inmueble.

Hasta aquí, el estado de nuestra jurisprudencia, asumida por la sentencia aquí impugnada, a los efectos de estimar la pretensión de la TGSS.

No obstante, dada la admisión del presente recurso de casación, dicha jurisprudencia no debe obstar al análisis -en los fundamentos que siguen-, de las distintas posturas desplegadas.

CUARTO. - El marco normativo de la adscripción o transferencia de bienes del patrimonio de la Seguridad Social a otras Administraciones Públicas, en particular, la cesión de uso de inmuebles

El Real Decreto 1479/2001, de 27 de diciembre, sobre traspaso a la Comunidad Autónoma de Madrid de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2001), en el apartado F) del Anexo del Acuerdo, sobre "Bienes, derechos y obligaciones del Estado y de la Seguridad Social que se traspasan", en sus párrafos 7 y 8, dispone lo siguiente:

"7. Se adscriben a la Comunidad de Madrid los bienes patrimoniales afectados y al Instituto Nacional de la Salud que se recogen en el inventario detallado de la relación adjunta número 3.

Esta adscripción se entiende sin perjuicio de la unidad del patrimonio de la Seguridad Social, distinto del Estado y afecto al cumplimiento de sus fines específicos, cuya titularidad corresponde a la Tesorería General de la Seguridad Social, debiendo figurar los inmuebles adscritos en el Balance de la Seguridad Social, en la forma que determine la Intervención General de la Seguridad Social.

8. La Comunidad Autónoma disfrutará el uso de los bienes inmuebles de la Seguridad Social que se adscriben, debiendo hacerse cargo de todas las reparaciones necesarias en orden a su conservación, efectuar las obras de mejora que estime convenientes, ejercitar las acciones posesorias que, en defensa de los mismos, procedan en Derecho, así como subrogarse en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que afecten a dichos inmuebles a partir de la fecha de efectividad del traspaso."

Esta previsión reglamentaria obtuvo reconocimiento legal, a través de la Ley 52/2003, de 10 de diciembre, de disposiciones específicas en materia de Seguridad Social ("BOE" núm. 296, de 11 de diciembre), que modificó el artículo 81.1.d) del TRLGSS (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio) cuya redacción se mantuvo



en el artículo 104 del vigente TRLGSS (Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre), y cuyo tenor es el que sigue:

. La titularidad del patrimonio único de la Seguridad Social corresponde a la Tesorería General de la Seguridad Social. Dicha titularidad, así como la adscripción, administración y custodia del referido patrimonio, se regirá por lo establecido en esta ley y demás disposiciones reglamentarias. En todo caso, en relación con los bienes inmuebles del patrimonio de la Seguridad Social que figuren adscritos o transferidos a otras administraciones públicas o a entidades de derecho público con personalidad jurídica propia o vinculadas o dependientes de las mismas, corresponden a estas las siguientes funciones, salvo que en el acuerdo de traspaso o en base al mismo se haya previsto otra cosa:

(...)

d) Asumir, por subrogación, el pago de las obligaciones tributarias que afecten a dichos bienes.

Los bienes inmuebles del patrimonio de la Seguridad Social adscritos a otras Administraciones o entidades de derecho público, salvo que otra cosa se establezca en el acuerdo de traspaso o en base al mismo, revertirán a la Tesorería General de la Seguridad Social en el caso de no uso o cambio de destino para el que se adscribieron, conforme a lo dispuesto en la legislación reguladora del Patrimonio del Estado, siendo a cargo de la Administración o entidad a la que fueron adscritos los gastos derivados de su conservación y mantenimiento, así como la subrogación en el pago de las obligaciones tributarias que afecten a los mismos, hasta la finalización del ejercicio económico en el que se produzca dicho cambio o falta de uso".

Como hemos expuesto, a la vista de esa normativa, la construcción argumental de la Comunidad de Madrid, aquí recurrente, se fundamenta en que la obligación de asumir, por subrogación, el pago de las obligaciones tributarias es ajena a la relación jurídico-tributaria y, por más que esté prevista legalmente, no convierte al pagador en sujeto pasivo del tributo.

De este modo, la Administración autonómica vendría a reconocer que ha de pechar con la deuda tributaria pero no en su condición de sujeto pasivo obligado al pago, por lo que -siguiendo su línea argumental- el Ayuntamiento de Madrid debería dirigirse a la TGSS para su exacción, sin perjuicio de que, posteriormente, la TGSS reclame y obtenga su pago de la Comunidad de Madrid.

A efectos de culminar este análisis desde la perspectiva del marco normativo de la adscripción o transferencia del patrimonio de la seguridad social debemos mencionar la Disposición adicional octava de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local ("BOE" núm. 312, de 30 de diciembre):

"Disposición adicional octava Cumplimiento de obligaciones tributarias respecto de bienes inmuebles de la Seguridad Social transferidos a otras Administraciones Públicas.

En el supuesto de incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 81.1.d) del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, relativo a la obligación de asumir por subrogación el pago de las obligaciones tributarias que afecten a los bienes inmuebles del patrimonio de la Seguridad Social que figuren adscritos o transferidos a otras Administraciones Públicas o a entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de las mismas por parte de éstas, la Tesorería General de la Seguridad Social comunicará al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas dicho incumplimiento en cuanto tenga conocimiento del mismo, a los efectos de que se proceda a la retención de los recursos al sujeto obligado para hacer frente a dichos pagos en los términos en que se establezca legalmente."

Por el momento y por razones sistemáticas, únicamente dejaremos constancia de la existencia y contenido de dicha disposición normativa, desgranando, más adelante, eventuales conclusiones que pudieran extraerse de la misma.

QUINTO. -Las perspectivas del TRLHL y de la LGT

La Comunidad de Madrid remata su construcción argumental dirigiendo el foco de atención sobre el apartado 1 del artículo 61 TRLHL, en lo que concierne al hecho imponible del impuesto, definido de la siguiente forma:

"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."

Ciertamente, si tomáramos en consideración únicamente este precepto, en el presente caso, la titularidad del derecho real de propiedad constituiría el elemento determinante del hecho imponible, incluso, pese a que el apartado 2 del precepto establece un orden de prelación situando el derecho de propiedad en cuarto lugar y ello, por cuanto, aun suponiendo que, en abstracto, la cesión de uso del inmueble pudiera resultar asimilable a alguno de los otros presupuestos anteriores, en particular, al derecho real de usufructo, la simple lectura de los sucesivos TRLGSS y del decreto de transferencias no permitiría trazar de forma automática dicho parangón.

En definitiva, para ello, hubiera resultado precisa una argumentación, rigurosa, que, atendiendo a las eventuales circunstancias concurrentes en cada caso, permitiera justificar la referida asimilación, por lo que, en conclusión, no cabe sino acudir al último de los escenarios descritos, esto es, a que el hecho imponible viene conformado, en este caso, por el derecho de propiedad.

Ahora bien, lo que define el comentado apartado 1 del artículo 61 TRLHL es el sujeto pasivo a título de contribuyente, en la medida que está delimitando la conformación del hecho imponible por la titularidad de una serie de derechos, tal y como, por lo demás, parece confirmar el artículo 63 TRLHL que considera sujetos pasivos "a título de contribuyentes", a las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.

Y es que, evidentemente, existen otros obligados tributarios que, incluso, ostentan la condición de sujetos pasivos, distintos del contribuyente, como muestra la figura del sustituto del contribuyente, resultando clarificador al respecto el contenido del artículo 36 LGT.

"Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1.- Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa."

Por tanto, el artículo 36 LGT descompone al sujeto pasivo en dos modalidades, tal y como distingue el precedente artículo 35, "... son obligados tributarios: a) Los contribuyentes; b) Los sustitutos del contribuyente", de modo que, contribuyente, es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y, sustituto, es el sujeto pasivo que, por imperativo y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes.

En definitiva, en principio, contribuyente es el sujeto pasivo cuya acción produce el hecho imponible y, prioritariamente, ocupa la posición de sujeto pasivo, pero, en los supuestos en los que una ley lo imponga, el contribuyente se ve desplazado por el sustituto que, entonces, ocupa la posición de sujeto pasivo y asume la obligación de pago.

SEXTO. - La resolución del recurso

Recordemos que la controversia consiste en determinar contra quién debe dirigirse tributariamente el Ayuntamiento de Madrid para el cobro del IBI de los inmuebles objeto de transferencia a la Comunidad de Madrid.

El dilema, en consecuencia, es aclarar aquí el sujeto pasivo: la TGSS o la Comunidad Autónoma; y, por ende, quién viene obligado tributariamente -recordemos, no se discute que la Comunidad Autónoma es la obligada al pago- a hacer frente al pago del IBI y a las obligaciones formales.



Pues bien, nuestra respuesta debe coherer con el sentido de la jurisprudencia anteriormente referida, esto es, que el sujeto pasivo en estos casos es la Comunidad Autónoma, conclusión que, además, procederemos, a continuación, a reforzar, a través de una serie de consideraciones adicionales.

En primer lugar, como hemos apuntado anteriormente, nuestra jurisprudencia califica de "cambio radical" la previsión contemplada en el artículo 81.1 TRLGSS, relativa a quién corresponde el pago de las obligaciones tributarias que afecten a los bienes inmuebles transferidos cuya titularidad conserva la Seguridad Social y, afirma, que dicha norma está "delimitando estrictos aspectos tributarios derivados del uso de los bienes transferidos."

No observamos variación de circunstancias para apartarnos de las nítidas conclusiones que decanta la citada sentencia de 10 de mayo de 2013, rec. 2061/2011. En efecto, superar tal pronunciamiento que, incluso -cabe recordarlo-, justificó la inadmisión de un recurso de casación en interés de ley, hubiera exigido una argumentación, más solvente, y dirigida a mostrar la necesidad de modificar nuestra posición, claramente determinada en aquella sentencia.

Como decimos, la premisa anterior sería suficiente para desestimar el recurso de casación, no obstante, vistas las distintas alegaciones, entendemos oportuno añadir lo que a continuación se expone.

Desde la perspectiva de los artículos 35 LGT y 36 LGT resulta que, a los efectos del sujeto pasivo contribuyente es suficiente que se produzca el hecho imponible, determinante del nacimiento de la obligación tributaria a su cargo.

Sin embargo, para que la obligación tributaria principal y las formales inherentes recaigan sobre el sujeto pasivo sustituto del contribuyente -"en lugar del contribuyente"-, se precisa, primero, que concurra el presupuesto que comporta el nacimiento de la obligación tributaria y, además, un segundo presupuesto, determinante de que nazca la obligación del sustituto para hacer frente a la misma, obligación que debe venir impuesta legalmente, por exigencias del artículo 8 c) LGT y porque el artículo 36.3 LGT también requiere "imposición de la Ley".

En el presente caso, se colman ambos presupuestos, la determinación del hecho imponible conforme a los postulados del artículo 61 TRLHL y un segundo presupuesto, legalmente establecido, por el artículo 81.1 del TRLGSS (Real Decreto Legislativo 1/1994) que establece "asumir, por subrogación, el pago de las obligaciones tributarias que afecten a dichos bienes".

La Comunidad de Madrid no cuestiona que la obligación de pago del IBI se establezca por una norma de rango legal -lo que es evidente- sino que su reproche se centra en que, esa norma legal, debería exhibir una naturaleza tributaria de la que -en su opinión- carece, pese a que, explícitamente, lo exija el artículo 9.1 LGT según el cual, "[l]as leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes."

Al respecto, cabe oponer, de entrada, que la regulación que contiene el artículo 36 LGT es completa y acabada en cuanto a los requisitos para configurar el sujeto pasivo sustituto del contribuyente, sin que se diga ni se desprenda de la misma, el carácter de norma tributaria que recoja el presupuesto que determina, en última instancia, que el contribuyente sea sustituido en la obligación tributaria, sino que basta que se cumpla el requisito de legalidad, esto es, que venga impuesto por una norma con rango de ley.

No se vislumbra reparo constitucional o legal que impida dicha estructura; tampoco la parte recurrente opone motivos al efecto, salvo que debe colmarse a través de una norma de carácter tributario, lo que no se refleja en la regulación examinada, que exige sólo "imposición de la Ley", y tan Ley es una con carácter tributario como otra que carezca de dicho carácter; por el contrario, una regulación abierta, como la vista, se adapta mejor a un ordenamiento jurídico dinámico y presto para regular aquellas situaciones que demanda la realidad, sin que, como se ha dicho, se comprometan las reglas o los principios que deben presidir la estructuración de los elementos configuradores de los tributos, como es, en este caso, el sujeto pasivo.

Por lo demás, resulta inocua la invocación de la Disposición adicional segunda de la LGT "aplicable a los recursos públicos de la Seguridad Social", a los efectos de alertar de que "[e]sta Ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica."

En efecto, dicha exclusión se refiere a los recursos públicos de la seguridad social, mientras que, en el presente caso, estamos ante un tributo local que, lejos de constituir un elemento de financiación de la Seguridad Social, constituye un ingreso propio de los municipios, regulado por el TRLHL.

Esta idea permite también rechazar una eventual virtualidad impeditiva -a los efectos de la integración normativa-, derivada de la lectura conjunta de los artículos 7 LGT y 9 LGT que, en definitiva, carecen de



relevancia en la controversia suscitada, pues el IBI es regulado por el TRLHL que, a los efectos de dilucidar la delimitación del sujeto pasivo del tributo, lo hemos interpretado a la luz del artículo 36 LGT.

Finalmente, la Disposición adicional octava de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, que se refiere a supuestos de incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 81.1.d) TRLGSS, esto es, de la obligación de asumir por subrogación el pago de las obligaciones tributarias que afecten a los bienes inmuebles del patrimonio de la Seguridad Social adscritos o transferidos a otras Administraciones Públicas, desde luego, en modo alguno, refuerza la posición de la recurrente, más bien la debilita.

Ciertamente, dicha Disposición adicional octava no tiene una naturaleza tributaria, en el sentido de aclarar el alcance del citado artículo 81 TRLGSS, sino que posee una finalidad estrictamente presupuestaria, dirigida a lograr el equilibrio económico-financiero de la Administración Local, en los términos exigidos constitucional y legalmente, tras la reforma del artículo 135 de la Constitución. Y, con esa finalidad, se limita a establecer unas bases para evitar que el impago de alguna de las obligaciones tributarias en las que legalmente se haya dispuesto la subrogación en los términos vistos, afecte a dicha estabilidad presupuestaria.

Ahora bien, sin perjuicio de que ello no comporte determinación alguna del sujeto pasivo, lo cierto es que prevé un cauce que, podríamos denominar de alerta, de modo que, cuando la TGSS "tenga conocimiento" del incumplimiento de dicha obligación, deberá comunicarlo al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, circunstancia que, presupone, de entrada, que el cumplimiento de la obligación recae, ya inicialmente, sobre otra Administración pública, en este caso, la cesionaria del uso del inmueble objeto del tributo.

Consecuentemente, a partir de nuestra jurisprudencia, reforzada con las consideraciones que se han expuesto, cabe afirmar la condición de sujeto pasivo de la Comunidad autónoma de Madrid, como sustituto del contribuyente, a partir de una interpretación conjunta de los artículos 61 TRLHL y 35LGT y 36LGT."

TERCERO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

"El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el caso de los inmuebles de que es titular la Tesorería General de la Seguridad Social, pero adscritos o transferidos a una Comunidad Autónoma en virtud de los distintos Reales Decretos sobre traspaso a las Comunidades Autónomas de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud, es la Comunidad Autónoma"

En consecuencia, dado que la sentencia de instancia es conforme con la doctrina que acabamos de enunciar, procede desestimar el recurso de casación.

CUARTO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose 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.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Segundo por remisión a la sentencia 479/2022, de 25 de abril, rec. 5283/2020, ECLI:ES:TS:2022:1618.

2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación 2949/2021, interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid y por la Comunidad de Madrid, contra la sentencia núm. 30/2021 de 2 de febrero de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso de apelación núm. 739/2020).

3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.