

Consell Tributari

Expediente: 79/7

El Consell Tributari, reunido en sesión de 18 de junio de 2007, conociendo del recurso presentado por T.M.F., SL, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- En 20 de marzo de 2006, D. P.B.R., en nombre y representación de T.M.F., SL, interpone recurso contra la resolución del director gerente del Instituto Municipal de Hacienda de 10 de febrero de 2006, por la que se desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada el 27 de febrero de 2004 respecto de la autoliquidación núm. ..., practicada por la cantidad de 62.676,85 € en concepto de impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras relativo a la construcción de la planta de .... La resolución impugnada considera prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos por haber transcurrido más de cuatro años entre el 27 de octubre de 1999, fecha en que se ingresó la autoliquidación, y el 27 de febrero de 2004, fecha en que se solicitó la devolución.

2.- Según la sociedad recurrente, el plazo de prescripción se interrumpió con la comunicación del inicio de actuaciones inspectoras en 8 de octubre de 2003, con la propuesta de regularización efectuada por la Inspección el 26 de noviembre del mismo año, y con el posterior requerimiento de documentación realizado el 15 de diciembre siguiente. Asimismo, alega disconformidad con la consideración realizada en dicha resolución en el sentido de que la no aplicación de un beneficio fiscal en el momento de la autoliquidación hace imposible acudir al procedimiento de ingresos indebidos por no tratarse de un error material o de hecho, ya que no ha solicitado ningún beneficio fiscal sino que, como ya indicó de forma clara en su escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos, lo que plantea es la no sujeción al impuesto por la construcción de la planta de ..., conforme resulta del informe emitido por la Junta de Sanejament del Departament de Medi Ambient de la Generalitat de Catalunya el 7 de octubre de 1998, en el que se indica que la

construcción de esa planta no necesita licencia de obras por ser materia no incluida en el concepto de urbanismo sino en el de ordenación del territorio, sin que por tanto se den las circunstancias que conforman el hecho imponible. Finalmente, señala que en el escrito de alegaciones presentado frente a la propuesta de regularización de la Inspección ya puso de manifiesto la no sujeción al impuesto e instó la rectificación de la autoliquidación, y que la inactividad de la Administración no puede suponer un perjuicio o menoscabo del derecho del administrado a que se regularice su situación y se devuelva el impuesto ingresado por error.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- La solicitud de devolución de la cantidad ingresada se fundamenta en especial en la opinión de la asesoría jurídica de la Junta de Sanejament del Departament de Medi Ambient de la Generalitat de Catalunya. Centrándonos en el tema de la naturaleza de las obras y prescindiendo de otros temas contenidos en dicho informe, que son irrelevantes a nuestros efectos, en el mismo se formula la siguiente argumentación: “Les obres promogudes per la Junta de Sanejament als diferents municipis de Catalunya en execució del Pla de Sanejament de Catalunya resten excloses de les normes sobre llicència contingudes a la normativa urbanística (Decret Legislatiu 1/90), en no tractar-se d’una matèria inclosa en el concepte d’urbanisme, sinó en el d’ordenació del territori (Sentència del Tribunal Suprem de 28 de maig de 1986 i Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 23 de gener de 1990) Cal recordar que el Pla de Sanejament de Catalunya és per disposició legal un Pla Territorial Sectorial (art.30 de la Llei 19/91)”.

Segundo.- No es ocioso recordar que en efecto numerosas sentencias del Tribunal Supremo dictadas a partir de los años ochenta utilizan la distinción entre actuaciones urbanísticas y ordenación del territorio para excluir de la exigencia de licencia urbanística de obras una serie de actuaciones que considera subsumidas en el concepto de ordenación del territorio. Tales sentencias se refieren a actuaciones sectoriales de las Administraciones públicas, como la construcción de carreteras, ferrocarriles, gaseoductos o puertos, entre otros. La consecuencia de esta distinción es que los actos que se consideran incluidos en el concepto de ordenación del territorio no están sujetos a licencia municipal de obras.

Tercero.- Diversas sentencias han tratado de definir el concepto de ordenación territorial. Entre ellas, la del Tribunal Supremo de 17 de julio de 1987, cuyo fundamento segundo dice así: “... la jurisprudencia -sentencias de 3 de diciembre de 1982, 20 de febrero de 1984 y 28 de mayo de 1986- ha distinguido los conceptos de ordenación urbanística en sentido estricto y ordenación del territorio, incluyendo en este último supuesto aquellas «grandes obras o construcciones de marcado interés público», que siendo de la competencia estatal -art. 149, 1, 24 de la Constitución- por su gran trascendencia para la sociedad, no pueden quedar frustradas por la voluntad municipal, obras estas cuya relevancia excede de las previstas en el art. 180, 2 del Texto Refundido de la Ley del Suelo y para las que no resulta necesaria la licencia municipal”.

Cuarto.- La recurrente no ha justificado la trascendencia de la obra, sino que ha considerado que este aspecto no tenía interés o ya era conocido por el Ayuntamiento. Lo cierto es que el expediente no contiene ninguna indicación significativa al respecto, y ha sido este Consell quien ha debido formarse una idea de las características de la obra través del DOGC o de datos de hecho cuya notoriedad deriva de su publicación en una página que puede consultarse por vía electrónica. De estas averiguaciones se ha llegado a la conclusión de que concurren en la obra las siguientes características: 1. Está encuadrada en el Pla de Sanejament de Catalunya aprobado por Acuerdo del Gobierno de la Generalitat de 21 de junio de 1996. 2. La instalación presta servicio a una población de más de 1.700.000 habitantes (más de la mitad de la población del área metropolitana) o, en lenguaje más técnico, tiene capacidad para una carga contaminante de más de 3.000.000 de habitantes equivalentes. 3. Los fangos que recibe, procedentes de las depuradoras del Besós y de Montcada, tienen su origen en los municipios de Barcelona, Santa Coloma de Gramenet, Sant Adrià del Besós, Montgat, Tiana, Montcada y Reixac, Sant Cugat del Vallès, Cerdanyola, Ripollet, Badia y Barberà del Vallès. Todo ello conduce a aceptar que pertenece a la categoría de obra de ordenación territorial y no urbanística, en el sentido que establece la jurisprudencia citada en los fundamentos anteriores, lo que la exime de la obligación de solicitar licencia municipal de obras. En consecuencia, no está sujeta al impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

Quinto.- La cuestión planteada realmente por la resolución recurrida, que no entra en el tema de la sujeción de la obra al impuesto, es la prescripción del derecho a la devolución de los ingresos indebidamente realizados, que son los ingresos efectuados por una obra no sujeta. El ingreso de la autoliquidación mencionada tuvo lugar el 27 de octubre

de 1999 y la solicitud de devolución se presentó el 27 de febrero de 2004, es decir, cuando habían transcurrido más de cuatro años desde el ingreso. De ahí deduce la resolución recurrida que ha prescrito el derecho a obtener la devolución. A ello opone la recurrente que el plazo de prescripción había sido interrumpido por diversas actuaciones inspectoras notificadas durante el año 2003.

Sexto.- La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, aplicable por motivos temporales, en la letra d) del artículo 64 fijaba en cuatro años el plazo de prescripción de los ingresos indebidos. A su vez, el artículo 66 disponía que “el plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia”. Estos actos de interrupción no han tenido lugar en el plazo de cuatro años desde el ingreso de la autoliquidación.

Séptimo.- No obstante, ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 8 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, declarado vigente por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprobó el Reglamento general en materia de revisión administrativa. Dicho artículo dispone: “1. Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración tributaria. 2. La solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el derecho a la devolución del ingreso indebido”.

Octavo.- Así pues, el Real Decreto contiene dos requisitos para reconocer la prescripción: en primer lugar, como es lógico, que no haya prescrito el derecho a la devolución y en segundo lugar que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Ambos requisitos son, en nuestra opinión, acumulativos, de suerte que si hubiera prescrito el derecho a la devolución en sí mismo considerado, pero no el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, no se habría producido la prescripción del derecho a devolver lo indebidamente pagado.

Noveno.- Esta precisión tiene especial importancia en el impuesto que se examina, habida cuenta de que su exacción se efectúa en dos fases: la primera al inicio de la construcción con carácter de liquidación provisional a cuenta, como decía el artículo 104 de la Ley reguladora de las haciendas locales, en la redacción vigente en la fecha de devengo del impuesto; y la segunda al término de la construcción. En diversas resoluciones judiciales se ha declarado que el hecho imponible del impuesto se produce con el fin de la construcción, en el cual se pone de manifiesto la capacidad económica sujeta al impuesto. De ahí que tenga sentido la previsión del artículo 8 del Real Decreto 1163/1990 de que la devolución de ingresos indebidos no dependa sólo de la fecha del ingreso, sino también de la capacidad de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Décimo.- Para ser más precisos, cabe señalar que lo que se plantea por la recurrente no es una devolución de un ingreso indebido en sentido propio, el cual se limita en la terminología normativa a los supuestos del artículo 7 del Real Decreto 1163/1990 citado y de la Orden Ministerial que lo desarrollaba, de 22 de marzo de 1991, sino una rectificación de la autoliquidación por motivos jurídicos. Como dice la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 1995, “ ... el Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre, por una parte regula el procedimiento a seguir en los expedientes de devolución de ingresos indebidos, cuyo objeto puede ser el reconocimiento a la devolución pretendida por el sujeto pasivo u obligado tributario y la restitución de lo indebidamente ingresado por el mismo, o bien la ejecución de la devolución solamente (procedimiento del artículo 8.º del Real Decreto en cuestión), y por otra parte, establece el procedimiento a seguir en los casos de solicitudes de rectificación de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones con fundamento en cuestiones de derecho (procedimiento establecido en la disposición adicional tercera), en sustitución del que establecía en su redacción original, el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, de 20 agosto 1981, y del que puede derivarse o no un derecho de devolución a favor del sujeto pasivo u obligado tributario que solicita la rectificación de su declaración-liquidación o autoliquidación”. Tanto la citada sentencia, como la de la propia Audiencia Nacional de 19 de enero de 1998, que reitera esta doctrina, exigen para que pueda acordarse la rectificación que ésta se inste “antes de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”.

Undécimo.- En el caso concreto que nos ocupa es de tener en cuenta, como indica el informe del Instituto Municipal de Hacienda, que el artículo 11.5 de la Ordenanza

fiscal aplicable preveía que en los casos en que la base de la autoliquidación se basara en valores superiores a los módulos los interesados no habrían de practicar liquidación definitiva, ni el Ayuntamiento podría proceder a efectuar comprobación administrativa, de donde deduce que no procede ahora practicar liquidación definitiva ni tiene derecho la Administración a practicarla. Habría por tanto prescrito desde el inicio de las obras o desde el ingreso de la autoliquidación el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Duodécimo.- No compartimos este razonamiento. Entendemos que ha de diferenciarse la situación en la cual la Administración ha dejado prescribir la posibilidad de comprobar una situación tributaria, de la situación en la cual la Administración, como sucede en este caso, conserva la posibilidad de comprobar el coste de las mismas desde el final de la realización de las obras en 2003. Aunque pudiera pensarse, como argumenta el Instituto Municipal de Hacienda, que por el hecho de haber declarado la recurrente para la autoliquidación del impuesto cantidades superiores a los módulos fijados por el Ayuntamiento no cabe la comprobación administrativa, ha de concluirse por el contrario que siempre cabe la comprobación administrativa, aunque sólo sea para constatar que no ha habido modificaciones en el transcurso de la obra o instalación o en los valores formulados. Por tanto, es a partir de la conclusión de la obra que empieza el período de prescripción. Como dice la STS de 31 de octubre de 1994, “...el ICIO grava la capacidad contributiva manifestada en la realización de una construcción, instalación u obra, de modo que el hecho imponible no se produce hasta que aquéllas hayan sido terminadas, no obstante lo cual el artículo 103.4 LHL anticipa el devengo al momento en que se inicie la construcción, instalación u obra e incluso adelanta la exigibilidad con carácter provisional, de la cuota correspondiente al presupuesto presentado por los interesados a la fecha de concesión de la licencia, cuando lógicamente aún no han debido comenzar las obras”.

Por lo cual,

**SE PROPONE**

ESTIMAR el recurso interpuesto; DECLARAR no sujeta la obra de referencia, y ACORDAR la devolución solicitada.