

Consell Tributari

Expediente: 522/99

El Consell Tributari, reunido en sesión de 27 de octubre de 1999, conociendo del recurso presentado por la fundación P.T.L.T.P.B., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En fecha 13 de mayo de 1997, el señor A.D.R., en su calidad de presidente de la Fundación P.T.L.T.P.B., solicita la devolución de la cantidad de 46.125.234 ptas. satisfecha en concepto de impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

2.- Alega al efecto que la fundación, en virtud del acuerdo adoptado por el Consell Plenari del Ayuntamiento de Barcelona en 10 de noviembre de 1989, es titular del uso del edificio conocido como "Palau ...", de superficie construida 9.420 m², situado en la calle ..., núm., ...Esta cesión se concedió por treinta años contados desde la fecha de formalización del correspondiente contrato, que fue firmado el día 1 de febrero de 1996.

3.- Añade que el Ayuntamiento de Barcelona es el propietario del edificio cedido y que, de acuerdo con las condiciones que regulan la cesión, las obras y instalaciones incorporadas de manera fija serán de propiedad municipal, sin que la fundación pueda reclamar su contravalor. Al final de la cesión, el patrimonio cedido quedará incrementado con la inversión que se realiza, consistente en un teatro y diferentes equipamientos socioculturales, conjunto adjudicado por un importe de 3.124.338.344 pesetas.

4.- Argumenta que la cesión no comporta la propiedad del bien, que devolverá al Ayuntamiento al finalizar el período de treinta años, por la cual cosa el Ayuntamiento es el sujeto activo y pasivo de las liquidaciones, y eso da lugar a una confusión de derechos y obligaciones que desvirtúa la propia esencia de la liquidación.

5.- La peticionaria acompaña las condiciones reguladoras de la cesión de uso. Concretamente, la condición quinta prevé: "La Fundación podrá realizar en su cargo obras e instalaciones de mejora, previo el consentimiento del Ayuntamiento, que tendrá que aprobar, si procede, los proyectos correspondientes y supervisar su ejecución. Las obras e instalaciones incorporadas de manera fija al inmueble serán de propiedad municipal, sin que la Fundación pueda reclamar su contravalor". La condición novena prevé que "la cesión no será efectiva hasta el momento en que se haya aprobado el proyecto definitivo con sus correspondientes fondos de financiación". La condición décima establece una condición resolutoria en los siguientes términos: "Si pasados dos años de la cesión no se han formalizado los acuerdos que permitan el condicionamiento estructural y escénico del espacio, el Ayuntamiento de Barcelona los recuperará sin ninguna contraprestación". Finalmente, por lo que interesa a este expediente, la condición decimocuarta dispone: "Irán a cargo de la Fundación los gastos y tributos de cualquier clase que se produzcan como consecuencia del otorgamiento del contrato y de su ejecución excepto de los gastos relativos a las obras de rehabilitación aludidas en el primer párrafo de la condición quinta".

6.- En el Boletín Oficial del Estado núm. 40, de 16 de febrero de 1995, la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura da publicidad al convenio de colaboración entre el Ministerio de Cultura, el Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente, la Comunidad Autónoma de Cataluña, el Ayuntamiento de Barcelona, la Diputación Provincial de Barcelona y la Fundación P.T.L.T.P.B., para la rehabilitación y equipamiento del Palau ... como sede de las actividades de la mencionada fundación. El acuerdo consiste básicamente en la asunción del proyecto de obras de rehabilitación, hasta 4.000 millones de pesetas, en un 50% para el Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente, en un 25% para la Generalitat, en un 16% para el Ayuntamiento de Barcelona y en un 9% para la Diputación de Barcelona, mientras que el Ministerio de Cultura se compromete a financiar la obra y los equipos incluidos en los proyectos de equipamiento escénico y iluminación espectacular por un importe máximo adicional de 700 millones de pesetas. Según la "Cláusula Decimoséptima", "la contratación de las obras para la ejecución del proyecto la efectuará la Fundación P.T.L.T.P.B., mediante la correspondiente Mesa de Contratación que, a estos efectos, será la Comisión de Seguimiento, la cual a la vista de la legislación vigente acordará las formas de efectuar la licitación". Según la siguiente "Cláusula Decimooctava", "la recepción provisional y definitiva de las obras requerirá el

conocimiento y conformidad de la Comisión de Seguimiento, así como la aprobación del Consell General".

7.- El denominado "Consell General", recogido en las cláusulas transcritas en el antecedente anterior, está integrado, según la "Cláusula Decimoquinta" del mencionado convenio, por representantes de todas las instituciones integradas en el convenio con el máximo nivel posible y es presidida por el Subsecretario de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente. La Comisión de Seguimiento, según la "Cláusula Decimotercera", se constituye por doce miembros, dos por cada una de las instituciones firmadas del convenio.

8.- En fecha 31 de julio de 1997, el director adjunto a la Gerencia y delegado de Hacienda desestimó la solicitud de devolución, con base en el carácter de dueño de la obra que corresponde a la fundación peticionaria.

9.- En fecha 21 de noviembre de 1997, la mencionada fundación, representada en esta ocasión por el señor J.M.M., deduce recurso de alzada contra la resolución mencionada. Son sus argumentos, que en la condición decimocuarta del contrato firmado entre la fundación y el Ayuntamiento -es el aprobado por el Consell Plenari en 10 de noviembre de 1989, antes mencionado- quedan excluidos "los gastos relativos a las obras de rehabilitación", que según el convenio de colaboración también mencionado, la fundación no soporta el coste de las obras de rehabilitación y, por lo tanto, de acuerdo con lo que dice la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1994, cabe considerar como dueño de la obra aquel que soporta el coste de realización.

10.- La Unidad Operativa de Recursos Jurídicos formula su informe haciendo constar un defecto procesal consistente en utilizar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos como sustitutivo de la impugnación dentro de plazo; también hace constar la falta de derecho material a la devolución, dado que la fundación es el dueño de la obra y, por lo tanto, el sujeto pasivo del impuesto, según el artículo 102 de la Ley reguladora de las haciendas locales, ratificada por la STS de 16 de mayo de 1994, la cual no vincula el impuesto a la titularidad del terreno sino a la promoción de la obra, independientemente de su titularidad dominical, sin que esta determinación venga afectada por el hecho de ser subvencionada por un consorcio constituido al efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Como ya se ha indicado en los antecedentes de hecho, se plantea una cuestión procesal que tiene que examinarse con carácter previo al análisis de las cuestiones que constituyen el fondo del recurso, y es la relativa a si es o no correcta la utilización del procedimiento de devolución de ingresos indebidos para obtener la anulación de una autoliquidación que no ha sido recurrida por el contribuyente.

Segundo.- El artículo 134 de la Ordenanza fiscal general para 1997, dispone lo siguiente: "Recursos contra autoliquidaciones. 1. Para impugnar la autoliquidación, previamente el sujeto pasivo tiene que instar el órgano de gestión correspondiente para que confirme o rectifique la autoliquidación presentada. El plazo para solicitar la confirmación o la rectificación se inicia en el momento de la presentación. El plazo de la Administración para proceder a la confirmación o a la rectificación es de tres meses, transcurrido el cual cabe considerar confirmada la autoliquidación por silencio administrativo. 2. El plazo para interponer el recurso es de un mes a contar a partir de la confirmación o la rectificación de la autoliquidación, tanto en el supuesto que haya sido confirmada o rectificada expresamente como por silencio administrativo".

Tercero.- Como se desprende de la lectura del precepto transcrito, si bien se establecen plazos para confirmar o rectificar la autoliquidación a partir del recurso presentado por el contribuyente y para recurrir la decisión municipal sobre tales posibles confirmación o rectificación, no se establece en cambio ningún plazo para que el contribuyente presente la instancia pidiendo la confirmación o rectificación de la autoliquidación. Con esto, la Ordenanza respeta la doctrina general según la cual la autoliquidación no es un acto administrativo, y por lo tanto, su presentación no provoca el inicio de ningún plazo preclusivo que impida cualquier recurso. Por otro lado, aplicando también este principio, el artículo 8 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, prevé que cuando un obligado tributario entienda que una autoliquidación ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido podrá pedirle la restitución. Esta petición tiene como límite temporal, o bien la prescripción del mencionado derecho, o bien el hecho que la Administración haya practicado una liquidación definitiva, la cual cosa representaría la práctica de un acto administrativo la impugnación del cual se tendría que sujetar a las reglas generales en materia de recursos.

Cuarto.- Por lo tanto, en este caso, la utilización del procedimiento de devolución de ingresos indebidos no supone ningún fraude al sistema de recursos ni a sus plazos de presentación. El hecho que formalmente el escrito pida la devolución de unos ingresos que considera indebidos, en vez, como prevé el artículo 134 de la Ordenanza fiscal general, de dirigir un escrito limitado a pedir que se confirme o rectifique la autoliquidación, no tiene trascendencia procesal dado, por un lado, que el artículo 110.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, dispone que el error en la calificación del recurso no será obstáculo para su tramitación, lo que es manifestación de un principio general antiformalista en la calificación de la naturaleza de los escritos, y por otro lado, que la disposición adicional segunda del mencionado Real Decreto 1.163/1990, relativo a las devoluciones de ingresos indebidos, dispone que no serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza, circunstancia que no se produce en este caso.

Quinto.- Eliminada esta cuestión procesal, que necesariamente tenía que ser considerada con carácter previo, el fondo del asunto se limita a la impugnación que hace la recurrente de su carácter de sujeto pasivo del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, sin que se pongan en discusión los otros elementos del tributo.

Sexto.- El artículo 102 de la Ley reguladora de las haciendas locales, que reproduzca el artículo 5º de la Ordenanza 2.1 para el ejercicio de 1997, dispone: "1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley general tributaria, propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones u obras, siempre que sean dueños de las obras; en los demás casos se considerará contribuyente a quien ostente la condición de dueño de la obra. 2. Tienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes". Cabe añadir que ni la Ley ni la Ordenanza reconocen ninguna exención.

Séptimo.- Hay jurisprudencia consolidada en el sentido que en caso de concesiones administrativas, a pesar de que la obra tenga que revertir al Ayuntamiento

de la imposición, el sujeto pasivo es el dueño de las obras, es decir, el que las realiza en su interés y a su coste. Se ha mencionado en el expediente la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1994, la cual erróneamente siempre se designa como emitida el día 16. La sentencia se pronuncia rotundamente en el siguiente sentido: "Está claro que, sean o no propietarios de los inmuebles donde se realicen las construcciones, instalaciones u obras, es el dueño de éstas el que tiene la condición de contribuyente, por lo que la determinación que hace el precepto según la propiedad de aquellos inmuebles es perfectamente innecesaria, como advierte con toda razón la sentencia de instancia, que igualmente acierta al considerar como dueño de la obra a quien soporta el coste que su realización comporta. La sociedad recurrente alega que en el presente supuesto la obra se ha ejecutado como consecuencia de una concesión administrativa en cuya virtud se otorga al constructor la facultad de explotar el aparcamiento durante un período de cincuenta años, a cuya finalización revertirá en favor del Ayuntamiento de Logroño, que de esta manera es quien debe considerarse dueño de la obra. Sin embargo la afección del aparcamiento a la concesión administrativa y su reversión en favor del Ayuntamiento al término de aquélla no privan a la empresa adjudicataria de su condición de dueña de la obra ni, en consecuencia, de su cualidad de sujeto pasivo en el impuesto devengado".

Octavo.- La determinación de quien es en este caso el dueño de la obra, si entendemos como tal la persona que soporta el coste, no tiene una asignación clara, dada la peculiar forma con la cual se hace el financiamiento de la obra. Como se ha recogido en los antecedentes, el acuerdo entre las Administraciones no solo prevé otorgar subvenciones a la obra, sino su total financiamiento, según se manifiesta en la "Cláusula Sexta" de dicho acuerdo: "Las Instituciones firmantes se comprometen a financiar el coste total de las obras objeto de este Convenio ...". También se prevé, pero, que la contratación de las obras para la ejecución del proyecto la realizará la Fundación P.T.L.T.P.B., si bien, como antes se ha transcrito, la mesa de contratación es la "Comisión de Seguimiento" y las recepciones provisional y definitiva de las obras se harán previa aprobación del "Consell General", organismos en los cuales participan todas las Administraciones implicadas.

Noveno.- Así pues, en este caso es de difícil aplicación el criterio manifestado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo de que dueño de la obra es quien la paga, porque implícitamente se considera en dicha jurisprudencia que quien paga la obra es quien la goza, aunque no sea en concepto de propietario, sino de

concesionario. En el presente caso, por el contrario, hay una disociación de conceptos de cariz muy peculiar, derivado del convenio publicado en el BOE de 16 de febrero de 1995. El dueño de la obra, ya que es quien la proyecta, la contrata y la goza, es la fundación recurrente. El financiamiento tiene carácter total y no es una simple subvención. De esto resulta que, si se tiene en cuenta el proyecto, la contratación y realización de la obra (a pesar de que las Administraciones públicas tienen facultades de control) y al goce con base concesional, estos podrían atribuir el carácter de dueño de la obra a la fundación. Si, en cambio, se tiene en cuenta solo el financiamiento, dueño de la obra son las Administraciones públicas y eso obligaría a distribuir nuevas liquidaciones entre las Administraciones en proporción a la respectiva aportación financiera al proyecto.

Décimo.- En nuestra opinión, tanto el artículo 102 de la Ley reguladora de las haciendas locales como la correspondiente Ordenanza fiscal, cuando recogen la expresión dueño de la obra se refieren a aquella persona que efectivamente goza de la obra realizada. En este caso, ser dueño de la obra no se refleja en el financiamiento, pero si en el proyecto, en la decisión final de la contratación a pesar de que esté sometida a autorización externa, en el hecho de ser la persona que contrate la realización de la obra, y en el goce de las obras realizadas. En la alternativa entre financiamiento y control por un lado, que corresponden a las Administraciones públicas, y titularidad contractual y goce de la otra, que corresponden a la fundación, parece más adecuado reconocer a ésta la condición de dueño de la obra. La propia sentencia de 17 de mayo de 1994, antes mencionada, también hace depender la condición de contribuyente de la de promotor de la obra.

Decimoprimer.- Por otro lado, cabe recordar que en la regulación legal del sujeto pasivo del impuesto aparece una figura singular, recogida en el apartado 2 del artículo 102 de la Ley reguladora de las haciendas locales, de acuerdo con el cual es definida así por el artículo 5.2 de la Ordenanza correspondiente: "Tienen la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente los que solicitan las licencias correspondientes o realizan las construcciones, instalaciones o obras, en el caso de que no sean los contribuyentes".

Decimosegundo.- La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 1995 dice lo siguiente sobre esta figura: "Aunque el concepto de sustituto se aplica especialmente, según el párrafo segundo del artículo 32 LGT a quienes se hallan

obligados por la Ley a detraer, con ocasión del pago que realicen, a otras personas el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro, esta caracterización, podríamos decir típica, no es excluyente porque lo decisivo, según el párrafo primero del mismo precepto, es que la ley califique a una determinada persona como sustituto, en cuyo caso estará obligado en lugar del contribuyente a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, o bien que la ley imponga el cumplimiento de esas prestaciones a una persona, en cuyo caso podrá ser calificada como sustituto, aunque no se haya empleado expresamente esta denominación. Esta calificación legal prevalece sobre la circunstancia de que en la propia ley se hayan establecido mecanismos para que, en concordancia con lo previsto en el artículo 31 LGT, el sustituto pueda hacer recaer sobre el contribuyente la carga tributaria derivada del hecho imponible ... esto es algo que se remite al ámbito de las relaciones extratributarias que existen entre las partes".

Decimotercero.- Así pues, en el caso de subsistir alguna duda sobre la posibilidad de calificar la Fundación P.T.L.T.P.B. como contribuyente por el impuesto, no hay en cambio ninguna dificultad para considerarla sustituto, dado la amplitud del concepto según la interpretación jurisprudencial.

Por todo lo cual, y coincidiendo con el informe de la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso, y CONFIRMAR la resolución impugnada, denegatoria de la devolución de ingresos indebidos por el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.