

Consell Tributari

Expedient: 522/99

El Consell Tributari, reunit en sessió de 27 d'octubre de 1999, coneixent del recurs presentat per la Fundació P.T.L.T.P.B., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En 13 de maig de 1997, el senyor A.D.R., en la seva qualitat de president de la Fundació P.T.L.T.P.B., sol·licita la devolució de la quantitat de 46.125.234 pta. satisfeta en concepte d'impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

2.- Al·lega a l'efecte que la fundació, en virtut de l'acord adoptat pel Consell Plenari de l'Ajuntament de Barcelona en 10 de novembre de 1989, és titular de l'ús de l'edifici conegut com a "Palau ...", de superfície construïda 9.420 m2, situat al carrer ..., núm. , Aquesta cessió es va concedir per trenta anys comptats des de la data de formalització del corresponent contracte, que va ser signat el dia 1 de febrer de 1996.

3.- Afegeix que l'Ajuntament de Barcelona és el propietari de l'edifici cedit i que, d'acord amb les condicions que regulen la cessió, les obres i instal·lacions incorporades de manera fixa seran de propietat municipal, sense que la fundació pugui reclamar el seu contravalor. Al final de la cessió, el patrimoni cedit quedarà incrementat amb la inversió que es realitza, consistent en un teatre i diferents equipaments socioculturals, conjunt adjudicat per un import de 3.124.338.344 pessetes.

4.- Argumenta que la cessió no comporta la propietat del bé, que retornarà a l'Ajuntament en finalitzar el període trenta anys, per la qual cosa l'Ajuntament és el subjecte actiu i passiu de les liquidacions, i això dóna lloc a una confusió de drets i obligacions que desvirtua la pròpia essència de la liquidació.

5.- La peticionària acompanya les condicions reguladores de la cessió d'ús. Concretament, la condició cinquena preveu: "La Fundació podrà realitzar-hi al seu càrrec obres i instal·lacions de millora, previ el consentiment de l'Ajuntament, que

haurà d'aprovar, si s'escau, els projectes corresponents i supervisar-ne l'execució. Les obres i instal·lacions incorporades de manera fixa a l'immoble seran de propietat municipal, sense que la Fundació pugui reclamar el seu contravalor". La condició novena preveu que "la cessió no serà efectiva fins al moment en què s'hagi aprovat el projecte definitiu amb els seus corresponents fons de financiació". La condició desena estableix una condició resolutòria en els següents termes: "Si passats dos anys de la cessió no s'han formalitzat els acords que permetin el condicionament estructural i escènic de l'espai, l'Ajuntament de Barcelona els recuperarà sense cap contraprestació". Finalment, pel que interessa a aquest expedient, la condició catorzena disposa: "Aniran a càrrec de la Fundació les despeses i tributs de qualsevol classe que es produeixin com a conseqüència de l'atorgament del contracte i de la seva execució llevat de les despeses relatives a les obres de rehabilitació al·ludides en el primer paràgraf de la condició Cinquena".

6.- En el Butlletí Oficial de l'Estat núm. 40, de 16 de febrer de 1995, la Secretaria General Tècnica del Ministeri de Cultura dóna publicitat al conveni de col·laboració entre el Ministeri de Cultura, el Ministeri d'Obres Públiques, Transports i Medi Ambient, la Comunitat Autònoma de Catalunya, l'Ajuntament de Barcelona, la Diputació Provincial de Barcelona i la Fundació P.T.L.T.P.B., per a la rehabilitació i equipament del Palau ... com a seu de les activitats de l'esmentada fundació. L'acord consisteix bàsicament en l'assumpció del projecte d'obres de rehabilitació, fins a 4.000 milions de pessetes, en un 50% pel Ministeri d'Obres Públiques, Transports i Medi Ambient, en un 25% per la Generalitat, en un 16% per l'Ajuntament de Barcelona i en un 9% per la Diputació de Barcelona, mentre que el Ministeri de Cultura es compromet a finançar l'obra i els equips inclosos en els projectes d'equipament escènic i il·luminació espectacular per un import màxim addicional de 700 milions de pessetes. Segons la "Clàusula 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". Segons la següent "Clàusula Decimoctava", "la recepción provisional y definitiva de de las obras requerirá el conocimiento y conformidad de la Comisión de Seguimiento, así como la aprobación del Consejo General".

7.- El denominat "Consejo General", recollit en les clàusules transcrites en l'antecedent anterior, està integrat, segons la "Clàusula Decimoquinta" de l'esmentat

conveni, per representants de totes les institucions integrades en el conveni amb el màxim nivell possible i és presidida pel Subsecretari d'Obres Públiques, Transports i Medi Ambient. La Comissió de Seguiment, segons la "Clàusula Decimotercera", es constitueix per dotze membres, dos per cadascuna de les institucions signants del conveni.

8.- En 31 de juliol de 1997, el director adjunt a la Gerència i delegat d'Hisenda va desestimar la sol·licitud de devolució, amb base en el caràcter d'amo de l'obra que correspon a la fundació peticionària.

9.- En 21 de novembre de 1997, l'esmentada fundació, representada en aquesta ocasió pel senyor J.M.M., dedueix recurs d'alçada contra la resolució esmentada. Són els seus arguments, que la condició catorzena del contracte signat entre la fundació i l'Ajuntament -és l'aprovat pel Consell Plenari en 10 de novembre de 1989, abans esmentat- queden excloses "les despeses relatives a les obres de rehabilitació", que segons el conveni de col·laboració també esmentat, la fundació no suporta el cost de les obres de rehabilitació i, per tant, d'acord amb el que diu la sentència del Tribunal Suprem de 16 de maig de 1994, cal considerar com a amo de l'obra aquell que en suporta el cost de realització.

10.- La Unitat Operativa de Recursos Jurídics formula el seu informe fent constar un defecte processal consistent en utilitzar el procediment de devolució d'ingressos indeguts com a substitutiu de la impugnació dintre de termini; també fa constar la manca de dret material a la devolució, atès que la fundació és l'amo de l'obra i, per tant, el subjecte passiu de l'impost, segons l'article 102 de la Llei reguladora de les hisendes locals, ratificada per la STS de 16 de maig de 1994, la qual no vincula l'impost a la titularitat del terreny sinó a la promoció de l'obra, independentment de la seva titularitat dominical, sense que aquesta determinació vingui afectada pel fet de ser subvencionada per un consorci constituït a l'efecte.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Com ja s'ha indicat en els antecedents de fet, es planteja una qüestió processal que ha d'examinar-se amb caràcter previ a l'anàlisi de les qüestions que constitueixen el fons del recurs, i és la relativa a si és o no correcta la utilització del

procediment de devolució d'ingressos indeguts per obtenir l'anul·lació d'una autoliquidació que no ha sigut recorreguda pel contribuent.

Segon.- L'article 134 de l'Ordenança fiscal general per a 1997, disposa el següent: "Recursos contra autoliquidacions. 1. Per impugnar l'autoliquidació, prèviament el subjecte passiu ha d'instar l'òrgan de gestió corresponent perquè confirmi o rectifiqui l'autoliquidació presentada. El termini per sol·licitar-ne la confirmació o la rectificació s'inicia en el moment de la presentació. El termini de l'Administració per procedir a la confirmació o a la rectificació és de tres mesos, transcorregut el qual cal considerar confirmada l'autoliquidació per silenci administratiu. 2. El termini per interposar el recurs és d'un mes a comptar de la confirmació o la rectificació de l'autoliquidació, tant en el supòsit que hagi estat confirmada o rectificada expressament com per silenci administratiu".

Tercer.- Com es desprèn de la lectura del precepte transcrit, si bé s'estableixen terminis per confirmar o rectificar l'autoliquidació a partir del recurs presentat pel contribuent i per recórrer la decisió municipal sobre tals possibles confirmació o rectificació, no s'estableix en canvi cap termini perquè el contribuent presenti la instància demanant la confirmació o rectificació de l'autoliquidació. Amb això, l'Ordenança respecta la doctrina general segons la qual l'autoliquidació no és un acte administratiu, i per tant, la seva presentació no provoca l'inici de cap termini preclusiu que impedeixi qualsevol recurs. D'altra banda, aplicant també aquest principi, l'article 8 del Reial Decret 1163/1990, de 21 de setembre, que regula el procediment per a la realització de devolucions d'ingressos indeguts de naturalesa tributària, preveu que quan un obligat tributari entengui que una autoliquidació ha donat lloc a la realització d'un ingrés indegut podrà demanar-ne la restitució. Aquesta petició té com a límit temporal, o bé la prescripció de l'esmentat dret, o bé el fet que l'Administració hagi practicat una liquidació definitiva, la qual cosa representaria la pràctica d'un acte administratiu la impugnació del qual s'hauria de subjectar a les regles generals en matèria de recursos.

Quart.- Per tant, en aquest cas, la utilització del procediment de devolució d'ingressos indeguts no suposa cap frau al sistema de recursos ni a llurs terminis de presentació. El fet que formalment l'escrit demani la devolució d'uns ingressos que considera indeguts, en lloc, com preveu l'article 134 de l'Ordenança fiscal general, d'adreçar un escrit limitat a demanar que es confirmi o rectifiqui l'autoliquidació, no té

transcendència processal atès, d'una banda, que l'article 110.2 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, disposa que l'error en la qualificació del recurs no serà obstacle per a la seva tramitació, el que és manifestació d'un principi general antiformalista en la qualificació de la naturalesa dels escrits, i d'una altra, que la disposició addicional segona de l'esmentat Reial Decret 1.163/1990, relatiu a les devolucions d'ingressos indeguts, disposa que no seran objecte de devolució els ingressos tributaris efectuats en virtut d'actes administratius que hagin adquirit fermesa, circumstància que no es produeix en aquest cas.

Cinquè.- Eliminada aquesta qüestió processal, que necessàriament havia d'ésser considerada amb caràcter previ, el fons de l'assumpte es limita a la impugnació que fa la recurrent del seu caràcter de subjecte passiu de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, sense que es posin en discussió els altres elements del tribut.

Sisè.- L'article 102 de la Llei reguladora de les hisendes locals, que reproduïx l'article 5è de l'Ordenança 2.1 per a l'exercici de 1997, disposa: "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". Cal afegir que ni la Llei ni l'Ordenança reconeixen cap exempció.

Setè.- Hi ha jurisprudència consolidada en el sentit que en cas de concessions administratives, tot i que l'obra hagi de revertir a l'Ajuntament de la imposició, el subjecte passiu és l'amo de les obres, és a dir, el que les realitza en el seu interès i al seu cost. S'ha esmentat en l'expedient la sentència del Tribunal Suprem de 17 de maig de 1994, la qual erròniament sempre es designa com emesa el dia 16. La sentència es pronuncia rotundament en el següent sentit: "Es 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".

Vuitè.- La determinació de qui és en aquest cas l'amo de l'obra, si entenem com a tal la persona que en suporta el cost, no té una assignació clara, atesa la peculiar forma amb la qual es fa el finançament de l'obra. Com s'ha recollit en els antecedents, l'acord entre les Administracions no només preveu atorgar subvencions a l'obra, sinó el seu total finançament, segons es manifesta en la "Clàusula Sexta" de dit acord: "Las Instituciones firmantes se comprometen a financiar el coste total de las obras objeto de este Convenio ...". També es preveu, però, que la contractació de les obres per a l'execució del projecte la realitzarà la Fundació P.T.L.T.P.B., si bé, com abans s'ha transcrit, la mesa de contractació és la "Comisión de Seguimiento" i les recepcions provisional i definitiva de les obres es faran prèvia aprovació del "Consejo General", organismes en els quals participen totes les Administracions implicades.

Novè.- Així doncs, en aquest cas és de difícil aplicació el criteri manifestat per la jurisprudència del Tribunal Suprem de que amo de l'obra és qui la paga, perquè implícitament es considera en dita jurisprudència que qui paga l'obra és qui la gaudeix, encara que no sigui en concepte de propietari, sinó de concessionari. En el present cas, pel contrari, hi ha una dissociació de conceptes de caire molt peculiar, derivat del conveni publicat en el BOE de 16 de febrer de 1995. L'amo de l'obra, ja que és qui la projecta, la contracta i la gaudeix, és la fundació recurrent. El finançament té caràcter total i no és una simple subvenció. D'això resulta que, si s'atén al projecte, a la contractació i realització de l'obra (tot i que les Administracions públiques tenen facultats de control) i al gaudi amb base concessional, aquests podrien atribuir el caràcter d'amo de l'obra a la fundació. Si, en canvi, s'atén tan sols al finançament, amo de l'obra

són les Administracions públiques i això obligaria a distribuir noves liquidacions entre les Administracions en proporció a la respectiva aportació financera al projecte.

Desè.- En la nostra opinió, tant l'article 102 de la Llei reguladora de les hisendes locals com la corresponent Ordenança fiscal, quan recullen l'expressió amo de l'obra es refereixen a aquella persona que efectivament gaudeix de l'obra realitzada. En aquest cas, ser amo de l'obra no es reflecteix en el finançament, però sí en el projecte, en la decisió final de la contractació tot i que estigui sotmesa a autorització externa, en el fet de ser la persona que contracti la realització de l'obra, i en el gaudi de les obres realitzades. En l'alternativa entre finançament i control d'una banda, que corresponen a les Administracions públiques, i titularitat contractual i gaudi de l'altra, que corresponen a la fundació, sembla més adient reconèixer a aquesta la condició d'amo de l'obra. La pròpia sentència de 17 de maig de 1994, abans esmentada, també fa dependre la condició de contribuent de la de promotor de l'obra.

Onzè.- D'altra banda, cal recordar que en la regulació legal del subjecte passiu de l'impost apareix una figura singular, recollida en l'apartat 2 de l'article 102 de la Llei reguladora de les hisendes locals, d'acord amb el qual és definida així per l'article 5.2 de l'Ordenança corresponent: "Tenen la condició de subjectes passius substituïts del contribuent els que sol·liciten les llicències corresponents o realitzen les construccions, instal·lacions o obres, en cas que no siguin els contribuents".

Dotzè.- La sentència del Tribunal Suprem de 7 de març de 1995 diu el següent sobre aquesta 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 distraer, 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".

Tretzè.- Així doncs, en el cas de subsistir algun dubte sobre la possibilitat de qualificar la Fundació P.T.L.T.P.B. com a contribuent per l'impost, no hi ha en canvi cap dificultat per considerar-la substitut, atesa l'amplitud del concepte segons la interpretació jurisprudencial.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de la Unitat Operativa de Recursos Jurídics,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs, i CONFIRMAR la resolució impugnada, denegatòria de la devolució d'ingressos indeguts per l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres.