

Expediente: 23/13

El Consell Tributari, en sesión de 26 de junio de 2013, conociendo del recurso presentado por GI, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En fecha 23 de febrero de 2012, la Sra. PMS, en representación de la sociedad GI, interpone recurso contra resolución de la Inspección de Hacienda Municipal de 19 de diciembre de 2011 y contra liquidación en concepto de impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, número de recibo CI-2011-2-24-..., girada por la construcción de una edificación en la calle Las citadas resolución y liquidación se notificaron el 25 de enero de 2012.

2.- En su recurso, GI alega: prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; error en la determinación del sujeto pasivo del impuesto; aplicabilidad de la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras prevista en el art. 100.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL) y, con carácter subsidiario, aplicabilidad de la bonificación prevista en el art. 103.2.a) del TRLRHL y en el art. 7º de la Ordenanza Fiscal nº 2.1, reguladora del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras del Ayuntamiento de Barcelona.

3.- Consta al sistema integrado de recaudación que la recurrente en fecha 29 de febrero de 2012, pagó la liquidación impugnada en período voluntario de pago.

4.- De la documentación que obra en el expediente se desprende que:

- El 16 de febrero de 2001, el Ayuntamiento de Barcelona y Ferrocarrils de la Generalitat de Catalunya (FGC) suscribieron un convenio urbanístico (págs. 215 a 219 del anexo al expediente), en el que se pactó la realización de diversas obras y cesiones de terrenos a plasmar en una posterior modificación del Plan General Metropolità de Barcelona en la isla delimitada por



- Mediante licencia de obras mayores, con número de expediente 05-2005LM..., concedida el 27 de marzo de 2006 (pág. 328 del anexo al expediente), se autorizó que FGC construyese una edificación aislada desarrollada en una planta subterráneo, baja, tres plantas piso y planta cubierta, para destinarla a edificio de oficinas, anexa a la Sede Corporativa de Ferrocarrils de Catalunya, en el emplazamiento de

No consta que FGC practicase autoliquidación en concepto de impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

- El 28 de julio de 2006, se suscribió un convenio de compromiso de compraventa por el cual FGC se comprometía a vender, ceder y transferir a GI la finca en la que estaba proyectado realizar la obra, una vez se otorgase la licencia de reparcelación y segregación de la finca por parte del Ayuntamiento de Barcelona.

- Según informe de la inspección del Instituto Municipal de Hacienda (pág. 4 del anexo al expediente), el 19 de julio de 2007, las obras en relación a las que se otorgó la licencia con número de expediente 05-2005-LM.... se encontraban en fase de ejecución.

- El 9 de octubre de 2007, FGC y GI suscribieron escritura pública de Segregaciones, Agrupaciones, Compraventa y Constitución de Servidumbres (págs. 241 a 279 del anexo al expediente), en virtud de la cual, GI adquirió de FGC el terreno en el que se estaban construyendo las obras objeto del presente recurso.

- Según certificado final de obra, expedido a favor de GI como contratista de la obra Edifici Corporatiu FGC, edificio anexo y aparcamiento público situada al emplazamiento ... (pág. 21 del anexo al expediente), la citada obra finalizó el 2 de abril de 2009.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El recurso debe admitirse a trámite al haber sido presentado en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación de la citada liquidación, según establece el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el artículo 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, en relación con el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Segundo.- GI alega, en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre construcciones, instalaciones

y obras mediante la oportuna liquidación. La recurrente considera que, dado que las obras a que hace referencia el presente recurso comenzaron en el año 2006, en el momento en que se iniciaron las actuaciones inspectoras, el 14 de abril de 2011, habría transcurrido el plazo máximo de 4 años del que disponía la administración para determinar la deuda tributaria, de conformidad con lo que establece el art. 66.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

En definitiva, de lo que se trata es de establecer si el plazo de prescripción del derecho de la administración a practicar la liquidación definitiva en concepto de impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras se tiene que computar desde el momento en el que se iniciaron las obras -que es el momento en el que, según el art. 102.4 del texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), se devenga el impuesto- o bien se tiene que computar a partir del momento en el que la obras finalizaron.

Esta cuestión ya fue resuelta por la sentencia de la sección 2ª de la sala contenciosa administrativa del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 2005, dictada en el recurso de casación en interés de Ley núm. 18/2004 (RJ 2005\8349). El Tribunal Supremo, siguiendo el criterio que ya había fijado, entre otras, en sus sentencias de 24 de abril de 1999 (RJ 1999\3588) y de 23 de marzo de 2002 (RJ 2002\3539), afirmó, en el fundamento de derecho segundo de la citada sentencia de 14 de septiembre de 2005, que “(....). En el ICIO el hecho imponible es la realización de determinadas obras, aquéllas para cuya ejecución se necesite licencia municipal, pero el hecho imponible se produce independientemente de que la licencia se haya o no solicitado. (...). El hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 LHL), aunque el art. 103.4 LHL fije el devengo no en este momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra. // Desde la perspectiva del devengo, lo verdaderamente importante, como ha puesto de relieve la doctrina, es la realización del elemento objetivo. En efecto, para considerar realizado el hecho imponible en un impuesto que grava un resultado real, como es el ICIO, tendremos que determinar cuándo cobra realidad ese elemento material, y este es el único momento que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria. No importa la extensión temporal del elemento material realizado, ya que en todas ellas tendremos que acudir a la realidad para indagar en qué momento se realizó ese sustrato

material del hecho imponible y en función del mismo considerarlo realizado jurídicamente y, consecuentemente, también situar el devengo en ese instante.// En un impuesto que grave un resultado real cuya realización conlleve un cierto tiempo, como una construcción, el legislador no puede acotar ese aspecto temporal colocando el devengo al inicio de la construcción, ya que tal dimensión temporal es una parte integrante del propio elemento material; es más, con ello se estaría modificando y sustituyendo el propio aspecto material, la construcción como resultado, por otro supuesto material, el inicio de una actividad de construcción. Pero ello no es posible, ya que el devengo no puede impedir en ningún caso la propia realización del supuesto normativo; todo lo contrario, el devengo tiene que ratificar el momento en que se ha realizado ese supuesto normativo, ya que no es un elemento del presupuesto de hecho que pueda matizar negativamente o contradecir lo inicialmente previsto por la norma. En efecto, el devengo tiene una función bien distinta en la estructura del tributo, expresa el momento en que nace una obligación tributaria, precisamente cuando se ha realizado en la realidad el supuesto normativamente previsto, cuando existe en la realidad ese elemento objetivo.// Por consiguiente, en el ICIO, el devengo tendría que situarse al finalizar las obras, cuando cobre existencia el elemento material del hecho imponible, cuando se pueda conocer el coste real y efectivo de esas obras. Sería, sin duda, una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras, cuando se trata de un hecho imponible no periódico, aunque de una duración más o menos dilatada, que grava un resultado que necesita un determinado tiempo en su realización. Lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras. Otra cosa es que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo del impuesto, que existan unos pagos anticipados.// Por consiguiente, en el ICIO estamos ante un devengo adelantado, que jurídicamente sólo se le puede calificar de un ingreso a cuenta o de un adelantamiento de pago, y no como el momento en que nace la obligación.// Esta Sala ha sido rigurosa en orden a la delimitación del hecho imponible del ICIO y de su devengo. Así, en nuestra sentencia de 16 de marzo de 1998 declaró que el ICIO no es un impuesto instantáneo, puesto que su hecho imponible se realiza en el lapso de tiempo que tiene lugar desde el comienzo de la obra hasta que produce su terminación. Lo que ocurre es que el devengo, por imperativo de la propia Ley –art. 103.4-, tiene lugar “en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra” y vuelve a remarcar este precepto que “aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia”. Buena prueba de que es así la constituye la previsión legal –art. 104.2 de la propia Ley- de que “a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa,

modificará, en su caso, la base imponible ... practicando la correspondiente liquidación definitiva ... exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda” (...). // La doctrina de la sentencia de 16 de marzo de 1998 ha sido reiterada por la sentencia de 24 de abril de 1999 (...). // Más recientemente, esta Sección, en su sentencia de 23 de marzo de 2002 (...) reconocía la procedencia de mantener la conclusión (...) “que el plazo de prescripción del derecho a practicar la respectiva liquidación definitiva debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya ha finalizado” (...). // Posteriormente, la justeza de esta interpretación vino refrendada por el art. 104.2 LHL, a cuyo tenor “a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa de las mismas, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior, practicando la correspondiente liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo, o reintegrándole en su caso, la cantidad que proceda”.

Con base en los argumentos que se acaban de reproducir, la STS de 14 de septiembre de 2005 fijó, como doctrina legal, que “el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas”.

La aplicación de esta doctrina al caso planteado lleva a concluir, contrariamente a lo que sostiene la recurrente, que el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria, mediante la oportuna liquidación, no había prescrito. Según certificado final de obra (pág. 21 del anexo al expediente), las obras finalizaron el 2 de abril de 2009 y el 21 de diciembre de 2011, la inspección del Instituto Municipal de Hacienda emitió la liquidación definitiva, que fue correctamente notificada a GI el 25 de enero de 2012. No había transcurrido, por tanto, el plazo de prescripción de 4 años del derecho a determinar la deuda tributaria que, tratándose del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, se tiene que computar, tal y como fijó la STS de 14 de diciembre de 2005, a partir del momento de finalización de las obras.

Tercero.- Alega también GI la existencia de un error en la determinación del sujeto pasivo del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, dado que, en el momento del

devengo del impuesto en relación a la obra a que hace referencia el presente recurso, el año 2006, la propietaria de dicha obra no era ella sino FGC.

Frente a esta alegación, hay que poner de manifiesto, en primer lugar, que, tal y como se argumenta en el fundamento de derecho segundo de la STS de 14 de septiembre de 2005, ya reproducido, aunque el art. 102.4 del TRLRHL determina que el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, lo cierto es que el elemento objetivo del hecho imponible de dicho impuesto se realiza a lo largo de un periodo de tiempo que se extiende desde el comienzo de la obra hasta el momento de su finalización. I este es, precisamente, el motivo por el que el art. 103.1 del TRLRHL, a parte de la liquidación provisional a cuenta -o autoliquidación, en el caso del municipio de Barcelona, según establece el art. 11 de la Ordenanza fiscal 2.1, reguladora del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en relación al art. 103.4 del TRLRHL- prevé que el Ayuntamiento, una vez finalizada la construcción, instalación u obra y después de la oportuna comprobación administrativa, practicará la correspondiente liquidación definitiva, con base en su coste real y efectivo.

En el presente caso, mediante licencia de obras concedida el 27 de marzo de 2006, se autorizó a FGC a que construyese una edificación anexa a su Sede Corporativa, para destinarla a edificio de oficinas. No consta que FGC practicara autoliquidación en concepto de impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por la citada obra.

Sin embargo, a pesar de que la construcción se inició por parte de FGC, según se desprende del contenido del informe técnico que obra en la página 4 del anexo al expediente, el 9 de octubre de 2007 se produjo un cambio de titularidad del terreno en el que se estaba construyendo el edificio, deviniendo GI la nueva titular. Y fue, precisamente, GI la que presentó, el 2 de abril de 2009, el certificado final de obra en el que consta como promotora de la obra que se describe como “Edifici Corporatiu FGC, Edifici annex”, emplazado en la c/, si bien la obra se convirtió en la Sede Corporativa de GI, tal y como la propia recurrente pone de manifiesto en su recurso.

En consecuencia, pues, parece claro que, en el momento en que se perfeccionó el elemento objetivo del hecho imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, es decir, cuando finalizaron las obras, el titular de la edificación era GI, lo que determina su condición de contribuyente del impuesto. Y si bien es cierto que fue FGC quien obtuvo, el

año 2006, la correspondiente licencia de obras, no lo es menos que, como ya se ha señalado, en el certificado de finalización de obras es GI quien figura como promotora de las mismas, lo cual reafirma su condición de sujeto pasivo del impuesto.

Cuarto.- La recurrente entiende que resulta aplicable a las obras sobre las que el Ayuntamiento practicó la liquidación impugnada, la exención prevista en el art. 100 del TRLRHL, alegando que en el momento en el que se devengó el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, la construcción estaba destinada a ser utilizada como oficinas y dependencias de los servicios ferroviarios.

Según el art. 100.2 del TRLRHL, está exenta del pago del ICIO “la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, *ferrocarriles* (...)”. En el caso planteado, tal y como se desprende de la descripción de las obras hecha en la propia licencia, ni siquiera inicialmente se trataba de obras directamente destinadas a ferrocarriles, sino de un edificio destinado a oficinas, anexo a la Sede Corporativa de FGC que, además, acabó deviniendo la Sede Corporativa de GI. Todo lo cual lleva a desestimar la petición de exención formulada.

Quinto.- Finalmente, GI alega la aplicabilidad, al caso planteado, de una bonificación del 70% del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en base a lo que dispone el art. 7.1.A.1 de la Ordenanza fiscal nº 2.1. De conformidad con este precepto, “Las obras que tengan por objeto la realización de construcciones o instalaciones declaradas de especial interés o utilidad municipal, para que concurren circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del trabajo, podrán gozar de una bonificación de la cuota en los porcentajes siguientes, en función de las circunstancias que a continuación se expresan:

A) Circunstancias sociales:

A1. Construcciones, instalaciones y obras destinadas a cualquiera de los equipamientos comunitarios que se detallan en el artículo 212 de las Normas Urbanísticas del Pla General Metropolità, que se ejecuten en terrenos calificados urbanísticamente como equipamiento:

– Si se promueven directamente por una entidad de carácter público 70% (...).”

Ante esta alegación, debe ponerse de manifiesto que fue la entidad FGC la que, el 14 de julio de 2010, una vez habían finalizado las obras por parte de GI, solicitó la aplicación de

esta bonificación. Sin entrar a valorar que quien formuló la solicitud no fue GI sino FGC y que lo hizo 4 años después de que le fuese otorgada la licencia de obras y sin haber presentado la correspondiente autoliquidación del impuesto, se tiene que tener en cuenta que, según el art. 7.1 de la Ordenanza fiscal 2.1, el órgano competente para adoptar el acuerdo de declaración de interés público o utilidad municipal y de determinación del porcentaje de bonificación es la Comissió d'Urbanisme, Infraestructures i Habitatge, por delegación del Plenari del Consell Municipal, y no la administración tributaria.

Pues bien, no consta que la citada petición de bonificación se haya resuelto por parte de dicha Comisión. Sin embargo, en cualquier caso, de esta falta de resolución no se pueden derivar los efectos que pretende la recurrente, que considera estimada la solicitud de bonificación por silencio positivo, ya que según el art. 79.2.c) de la Ordenanza fiscal general en relación con el art. 136.4 del reglamento general de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuando no se notifique resolución expresa, las solicitudes de beneficios fiscales se entenderán desestimadas a los 6 meses de la petición.

Por lo cual,

SE PROPONE

DESETIMAR el recurso y CONFIRMAR la resolución de la inspección de Hacienda Municipal y la liquidación impugnadas.