

Expedient: 23/13

El Consell Tributari, en sessió de 26 de juny de 2013, coneixent del recurs presentat per GI, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En data 23 de febrer de 2012, la Sra. PMS, en representació de la societat GI, interposa recurs contra resolució de la Inspecció d'Hisenda Municipal de 19 de desembre de 2011 i contra liquidació en concepte d'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, núm. de rebut CI-2011-2-24-..., girada per la construcció d'una edificació al carrer ... Les dites resolució i liquidació es van notificar el 25 de gener de 2012.

2.- Al seu recurs, GI al·lega: prescripció del dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació; error en la determinació del subjecte passiu de l'impost; aplicabilitat de l'exempció de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres prevista a l'art. 100.2 del text refós de la llei reguladora de les hisendes locals, aprovat per real decret legislatiu 2/2004, de 5 de març (TRLRHL) i, amb caràcter subsidiari, aplicabilitat de la bonificació prevista a l'art. 103.2.a) del TRLRHL i a l'art. 7è de l'ordenança fiscal núm. 2.1, reguladora de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres de l'ajuntament de Barcelona.

3.- Consta al sistema integrat de recaptació que la recurrent va satisfer l'import de la liquidació impugnada el 29 de febrer de 2012, en període voluntari de pagament.

4.- De la documentació que obra a l'expedient es desprèn que:

- El 16 de febrer de 2001, l'ajuntament de Barcelona i Ferrocarrils de la Generalitat de Catalunya (FGC) van subscriure un conveni urbanístic (pàgs. 215 a 219 de l'annex a l'expedient), en el que es va pactar la realització de diverses obres i cessions de terrenys a plasmar en una posterior modificació del Pla General Metropolità de Barcelona a l'illa delimitada per la

- Mitjançant llicència d'obres majors, amb núm. de expedient 05-2005LM..., concedida el 27 de març de 2006 (pàg. 328 de l'annex a l'expedient), es va autoritzar que FGC construís una

“edificació aïllada desenvolupada en una planta soterrani, baixa, tres plantes pis i planta coberta, per a destinar-la a edifici d’oficines, annexa a la Seu Corporativa dels Ferrocarrils de Catalunya” a l’emplaçament de C/

No consta que FGC practiqués autoliquidació en concepte d’impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

- El 28 de juliol de 2006, es va subscriure un conveni de compromís de compravenda pel qual FGC es comprometia a vendre, cedir i transferir a GI la finca en la que estava projectat realitzar l’obra, un cop s’atorgués la llicència de parcel·lació i segregació de la finca per part de l’ajuntament de Barcelona.

- Segons informe de la inspecció de l’Institut Municipal d’Hisenda (pàg. 4 de l’annex a l’expedient), el 19 de juliol de 2007, les obres en relació a les quals es va atorgar la llicència amb núm. d’expedient 05-2005-LM.... es trobaven en fase d’execució.

- El 9 d’octubre de 2007, FGC i GI van subscriure escriptura pública de Segregacions, Agrupacions, Compravenda i Constitució de Servituds (pàgs. 241 a 279 de l’annex a l’expedient), en virtut de la qual, GI va adquirir de FGC el terreny en el que s’estava construint les obres objecte del present recurs.

- Segons certificat final d’obra, expedit a favor de GI com a contractista de l’obra Edifici Corporatiu FGC, edifici annex i aparcament públic situada a l’emplaçament ... (pàg. 21 de l’annex a l’expedient), la dita obra va finalitzar el 2 d’abril de 2009.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El recurs s’ha d’admetre a tràmit, doncs s’ha presentat en el termini d’un mes a comptar des del dia següent a la notificació de l’esmentada liquidació, segons prescriu l’article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la que s’aprova el règim especial del municipi de Barcelona, i l’article 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s’aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, en relació amb l’article 48.2 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

Segon.- GI al·lega, en primer lloc, la prescripció del dret de l’Administració a determinar el deute tributari en concepte d’impost sobre construccions, instal·lacions i obres mitjançant l’oportuna liquidació. La recurrent considera que, atès que les obres a que fa referència el present recurs van començar l’any 2006, en el moment en que es van iniciar les actuacions inspectores, el 14 d’abril de 2011, hauria transcorregut el termini màxim de 4 anys del que

disposava l'administració per determinar el deute tributari, de conformitat amb el que estableix l'art. 66.a) de la llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

En definitiva, del que es tracta és d'establir si el termini de prescripció del dret de l'administració a practicar la liquidació definitiva en concepte d'impost sobre construccions, instal·lacions i obres s'ha de computar des del moment en que es van iniciar les obres –que és el moment en el que, segons l'art. 102.4 del text refós de la llei reguladora de les hisendes locals, aprovat per real decret legislatiu 2/2004, de 5 de març (endavant, TRLRHL), es merita l'impost- o bé s'ha de computar a partir del moment en que les obres van finalitzar.

Aquesta qüestió ja va ser resolta per la sentència de la secció 2a. de la sala contenciosa-administrativa del Tribunal Suprem de 14 de setembre de 2005, dictada en el recurs de cassació en interès de la llei núm. 18/2004 (RJ 2005\8349). El Tribunal Suprem, seguint el criteri que ja havia fixat, entre altres, en les seves sentències de 24 d'abril de 1999 (RJ 1999\3588) i de 23 de març de 2002 (RJ 2002\3539), va afirmar, al fonament de dret segon de l'esmentada sentència de 14 de setembre 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”.

Amb base en els arguments que s'acaben de reproduir, la STS de 14 de setembre de 2005 va fixar, com a 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”.

L'aplicació d'aquesta doctrina al cas plantejat porta a concloure, contràriament a allò que sosté la recurrent, que el dret de l'administració per a determinar el deute tributari, mitjançant l'oportuna liquidació, no havia prescrit. Segons certificat final d'obra (pàg. 21 de l'annex a l'expedient), les obres van finalitzar el 2 d'abril de 2009 i el 21 de desembre del 2011, la inspecció de l'Institut Municipal d'Hisenda va emetre liquidació definitiva, que va ser correctament notificada a GI el 25 de gener de 2012. No havia transcorregut, doncs, el termini de prescripció de 4 anys del dret a determinar el deute tributari que, tractant-se de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, s'ha de computar, tal i com va fixar la STS de 14 de setembre de 2005, a partir del moment de finalització de les obres.

Tercer.- Al·lega també GI l'existència d'un error en la determinació del subjecte passiu de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, atès que, en el moment de la meritació de l'impost en relació a l'obra a que fa referència el present recurs, l'any 2006, la propietària de la dita obra no era ella sinó FGC.

Enfront a aquesta al·legació, cal posar de manifest, en primer lloc, que, tal i com s'argumenta al fonament de dret segon de la STS de 14 de setembre de 2005, ja reproduït, tot i que l'art. 102.4 del TRLRHL determina que l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres es merita en el moment d'iniciar-se la construcció, instal·lació u obra, el cert és que l'element objectiu del fet imposable del dit impost es realitza al llarg d'un període de temps que s'estén des del començament de l'obra fins al moment de la seva finalització. I aquest és, precisament, el motiu pel qual l'art. 103.1 del TRLRHL, a banda de la liquidació provisional a

compte -o autoliquidació, en el cas del municipi de Barcelona, segons estableix l'art. 11è de l'ordenança fiscal 2.1, reguladora de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, en relació a l'art. 103.4 del TRLRHL- preveu que l'ajuntament, un cop finalitzada la construcció, instal·lació u obra i després l' oportuna comprovació administrativa, practicarà la corresponent liquidació definitiva, amb base en el seu cost real i efectiu.

En el present cas, mitjançant llicència d'obres concedida el 27 de març de 2006, es va autoritzar a FGC a que construís una edificació annexa a la seva Seu Corporativa, per tal de destinar-la a edifici d'oficines. No consta, però, que FGC practiqués autoliquidació en concepte d'impost sobre construccions, instal·lacions i obres per l'esmentada obra.

Tanmateix, malgrat que la construcció es va iniciar per part de FGC, segons es desprèn del contingut de l'informe tècnic que obra a la pàg. 4 de l'annex a l'expedient, el 9 d'octubre de 2007 es va produir un canvi de titularitat del terreny en el que s'estava construint l'edificació, esdevenint GI la nova titular. I va ser, precisament, GI la que va presentar, el 2 d'abril de 2009, el certificat final d'obra en el que consta com a promotora de l'obra que es descriu com a "Edifici Corporatiu FGC, Edifici annex", emplaçat al Carrer ..., si bé l'obra va esdevenir la Seu Corporativa de GI, tal i com la pròpia recurrent posa de manifest al seu recurs.

En conseqüència, doncs, sembla clar que, en el moment en què es perfeccionà l'element objectiu del fet imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, és a dir, quan van finalitzar les obres, el titular de l'edificació era GI, la qual cosa determina la seva condició de contribuent de l'impost. I si bé és cert que va ser FGC qui va obtenir, l'any 2006, la corresponent llicència d'obres, no ho és menys que, com ja s'ha assenyalat, al certificat de finalització d'obres es GI qui figura com a promotora de les mateixes, la qual cosa referma la seva condició de subjecte passiu de l'impost.

Quart.- La recurrent entén que resulta aplicable a les obres respecte de les que es va practicar per part de l'ajuntament la liquidació impugnada, l'exempció prevista a l'art. 100.2 del TRLRHL, al·legant que en el moment en que es va meritjar l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, la construcció estava destinada a ser utilitzada com a oficines i dependències dels serveis ferroviaris.

Segons l'art. 100.2 del TRLRHL, està exempta del pagament de l'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 cas plantejat, tal i com es desprèn de la descripció de les obres feta a la pròpia llicència, ni tan sols inicialment es va tractar d’obres directament destinades a ferrocarrils, sinó d’un edifici destinat a oficines, annex a la Seu Corporativa de FGC que, a més, va acabar esdevenint la Seu Corporativa de GI. Tot el qual porta a desestimar la petició d’exempció formulada.

Cinquè.- Finalment, GI al·lega l’aplicabilitat, al cas plantejat, d’una bonificació del 70% de l’impost sobre construccions, instal·lacions i obres amb base en allò que disposa l’art. 7.1.A.1 de l’Ordenança fiscal núm. 2.1. De conformitat amb aquest precepte, *“les obres que tinguin per objecte la realització de construccions o instal·lacions declarades d’especial interès o utilitat municipal, perquè hi concorren circumstàncies socials, culturals, historicoartístiques o de foment de treball, podran gaudir d’una bonificació de la quota en els percentatges següents, en funció de les circumstàncies que a continuació s’expressen:*

A) Circumstàncies socials:

A.1 Construccions, instal·lacions i obres destinades a qualsevol dels equipaments comunitaris que es detallen a l’article 212 è de les Normes Urbanístiques del Pla General Metropolità, que s’executin en terrenys qualificats urbanísticament com d’equipament:

- Si es promouen directament per una entitat de caràcter públic: 70% (...)”.

Davant aquesta al·legació, s’ha de posar de manifest que va ser l’entitat FGC la que, el 14 de juliol de 2010, una vegada s’havien finalitzat les obres per part de GI, va sol·licitar l’aplicació d’aquesta bonificació. Sense entrar a valorar que qui va formular la sol·licitud no va ser GI sinó FGC i que ho va fer 4 anys després de que li fos atorgada la llicència d’obres i sense haver presentat la corresponent autoliquidació de l’impost, s’ha de tenir en compte que, segons l’art. 7è.1 de l’ordenança fiscal 2.1, l’òrgan competent per adoptar l’acord de declaració d’interès públic o utilitat municipal i de determinació del percentatge de bonificació és la Comissió d’Urbanisme, Infraestructures i Habitatge, per delegació del Plenari del Consell Municipal, i no l’administració tributària.

Doncs bé, no consta que l’esmentada petició de bonificació s’hagi resolt per part de la dita Comissió. Tanmateix, en qualsevol cas, d’aquesta manca de resolució no se’n poden derivar els efectes que pretén la recurrent, que considera estimada la sol·licitud de bonificació per silenci positiu, ja que segons l’art. 79è.2.c) de l’ordenança fiscal general en relació amb l’art. 136.4 del reglament general de gestió i inspecció tributària, aprovat per real decret 1065/2007,

de 27 de juliol, quan no es notifiqui resolució expressa, les sol·licituds de beneficis fiscals s'entendran desestimades als 6 mesos des de la petició.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs i CONFIRMAR la resolució de la inspecció d'Hisenda Municipal i la liquidació impugnades.