

Resolución 150/2010 del Tribunal Económico-Administrativo de la Ciudad de Móstoles

RESUMEN: Adjudicatarios de concursos públicos. El hecho de que el reclamante sea adjudicatario de un concurso público no supone que no tenga la condición de sujeto pasivo, ni mucho menos que no se haya realizado el hecho imponible del impuesto. Sobre la determinación de quién es el sujeto pasivo del impuesto (bien el concesionario o el Ayuntamiento que adjudica el contrato) se ha pronunciado la jurisprudencia afirmando que es el concesionario quien tiene la consideración de dueño de la obra (y sujeto pasivo del ICIO), soportando el coste de la misma y asumiendo el riesgo de la explotación de la concesión, y ello aunque se construya sobre suelo ajeno y el titular adquiera la propiedad de lo construido una vez finalizado el plazo de concesión.

Sanción tributaria. Interpretación razonable de la norma, ausencia de culpabilidad. Anulación de la sanción tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación conforme a lo dispuesto en el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

SEGUNDO: Con carácter previo, conviene recordar que el ICIO es un impuesto cuyo hecho imponible se realiza en el lapso de tiempo que tiene lugar desde el comienzo de la obra hasta que se produce su terminación. De ahí que cuando se inicie la obra se practique una liquidación provisional a cuenta y una vez finalizada la construcción, instalación u obra a la vista del coste real de la misma, se modifique en su caso la base imponible provisional, practicándose la correspondiente liquidación definitiva.

De esta forma de los antecedentes de hecho expuestos en la presente resolución, se deduce que la Inspección Tributaria Municipal, tras la finalización de la obra el 27 de mayo de 2008, acreditada por certificado final de obra, ha procedido a iniciar un procedimiento de inspección a fin de practicar la liquidación prevista en el art. 103.1 b) del Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales que señala que *"una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, 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 corresponda"*.

Asimismo, la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en su art. 10.1 establece que una vez finalizadas las obras y en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente a su terminación, los sujetos pasivos deberán presentar declaración del coste real y efectivo de las mismas.

TERCERO: Así centrada la cuestión, el reclamante se opone tanto a la liquidación definitiva practicada como a la sanción impuesta por la Administración Tributaria Municipal.

Por lo que respecta a la liquidación se alega que no se ha producido el hecho imponible del ICIO toda vez que no era necesaria la previa obtención de licencia urbanística al tratarse de una obra municipal adjudicada por concurso al reclamante.

Por otro lado, en relación con la sanción, estima el reclamante que no ha existido una actuación culpable al existir una discrepancia razonable en la interpretación de la norma tributaria que elimina el concepto de culpa, lo que implica que no pueda imponerse sanción.

CUARTO: El primero de los motivos de oposición esgrimidos contra la liquidación del ICIO debe ser desestimado. Efectivamente, el hecho de que el reclamante sea adjudicatario de un concurso público no supone que no tenga la condición de sujeto pasivo, ni mucho menos que no se haya realizado el hecho imponible del impuesto. Así lo ha reconocido una consolidada jurisprudencia que señalamos a continuación.

La obra adjudicada consistía en la utilización privativa de bienes de dominio público para la redacción de proyecto, estudio de seguridad y salud, dirección y ejecución de obras, equipamiento, dotación, explotación, conservación y mantenimiento (gestión integral) de complejo deportivo en la parcela municipal dede Móstoles. Por lo tanto, se observa que dicha concesión no sólo se refería a la mera ejecución de unas obras a favor del Ayuntamiento sino que del pliego de cláusulas administrativas se observa que tras la ejecución de las obras, la explotación de las mismas quedaba en poder del adjudicatario de forma temporal para su explotación. Así se recoge, por ejemplo, en la página 9 (apartado D) del pliego de cláusulas administrativas particulares que se refiere a la "fase de gestión de las instalaciones y obras ejecutadas" y en el que se establece un plazo de gestión y explotación de las obras e instalaciones efectuadas de 40 años, a contar desde la puesta en servicio del complejo deportivo.

En este tipo de concesiones públicas el dueño de la obra es el adjudicatario de la concesión, si bien transcurrido un tiempo tendrá que transferir al Ayuntamiento la obra ejecutada.

Sobre la determinación de quién es el sujeto pasivo del impuesto (bien el concesionario o el Ayuntamiento que adjudica el contrato) se ha pronunciado la jurisprudencia afirmando que es el concesionario quien tiene la consideración de dueño de la obra (y sujeto pasivo del ICIO), soportando el coste de la misma y asumiendo el riesgo de la explotación de la concesión, y ello aunque se construya sobre suelo ajeno y el titular adquiera la propiedad de lo construido una vez finalizado el plazo de concesión.

Así lo ha manifestado la STSJ Galicia de 1 de febrero de 1998 en la que se determinó que el concesionario era el sujeto pasivo del ICIO al no ser un mero ejecutor de la obra. Se afirmaba en la sentencia que el concesionario *“asume un papel superior al de mero intermediario o ejecutor material de la iniciativa promotora del Ayuntamiento, como así resulta de los términos de las condiciones económico-administrativas, que vienen a poner de relieve que, con independencia del impulso promotor actuado por el Ayuntamiento demandado y de las posibilidades y compromisos por él contraídas, es la constructora adjudicataria quien, además de asumir todos los componentes obligacionales que son propios y característicos de la promoción inmobiliaria, incluido el de soportar todos los gastos de ejecución de las obras, aspecto éste generador de la apariencia de ser dueña de las obras, resulta ser la beneficiaria, económicamente, por la acción promotora y constructora, lo que determina, de una parte, el que la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la realización de la obra o construcción, y que justifica el devengo del ICIO, sea predicable respecto de la entidad constructora”*.

En el mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en Sentencias de 17 de mayo de 1994, 13 de marzo de 1995 y 18 de mayo de 1998, y siguiendo al Alto Tribunal las Sentencias del TSJ Madrid de 20 de junio de 1994, de 15 de febrero de 1996, de 29 de abril de 1998 y del 21 de enero de 2005, del TSJ Galicia de 23 de enero de 1998 y del TSJ Valencia de 7 de mayo de 1999.

Para el Tribunal Supremo, no puede identificarse el dueño de la obra (el concesionario) con el dueño del terreno (el ente público): *“La sentencia de instancia 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 a cuya finalización revertirá a favor del Ayuntamiento 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 a 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”*.

En Sentencias de 15 de marzo y 10 de diciembre de 2003, el Tribunal Supremo sostuvo que *“la afección del aparcamiento a la concesión administrativa y su reversión a favor del Ayuntamiento al término de la concesión no privan a la empresa adjudicataria de su condición de dueña de la obra, ni, consecuentemente, de su cualidad de sujeto pasivo del ICIO”*.

A la misma conclusión llegó la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2004 en la que se recoge la siguiente doctrina: *"lógicamente, dueño de la obra quiere hacer referencia a la persona que lo promueve y realiza, por sí o por tercero, asumiendo la obligación de sufragarla a su costa, quedando beneficiada, de momento, por la acción promotora y constructora (siendo, por tanto, inoperante, caso de no coincidir, la calidad de propietario del inmueble al que se incorpora la obra realizada).b.- Es la entidad concesionaria, ahora recurrente, quien asumió la realización de la obra y la llevó a efecto, desplegando así la capacidad económica objeto de gravamen en el ICIO y asumiendo la obligación de sufragarla a su costa, con lo que, sin duda y a compás de lo dicho, debe reputársele dueño de la obra, con la consideración de sujeto pasivo del tributo, sin que ello quede desvirtuado por el hecho de la afección del aparcamiento a la concesión administrativa y de su reversión a favor del Ayuntamiento titular del terreno al término de la misma.*

c.- La cualidad de dueño de la obra sólo puede predicarse, en este caso, de la entidad recurrente y no del Ayuntamiento de La Coruña, pues es aquélla la que ha contratado, con terceros, en régimen de derecho privado, la obra o construcción del aparcamiento con cargo a sus propios presupuestos, y quien, posteriormente, la ha explotado y administrado para el cumplimiento de sus fines sociales o estatutarios, en cuanto es evidente que el concepto de dueño de la obra debe tomarse en la doble vertiente financiera y de beneficio que definen la capacidad contributiva, y tal condición y cualidad se obtiene de la previa atribución, por el título real o convencional que proceda (el de la concesión, en el caso examinado), de facultades que posibiliten el ejercicio del derecho a edificar y explotar lo edificado, con absoluta independencia de a quien deba reconocerse el derecho de propiedad".

Por lo tanto, a la vista de la jurisprudencia anteriormente recogida, debe considerarse que el dueño de la obra y sujeto pasivo del ICIO es el concesionario de las obras y no el Ayuntamiento impositor, razón por la cual se desestima este motivo de recurso.

CUARTO: A mayor abundamiento, este Tribunal Económico-Administrativo subraya que a esta misma conclusión ha llegado la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo nº ... de Madrid de al desestimar el recurso presentado por la citada entidad recurrente por la obra objeto de controversia, con ocasión del recurso presentado contra la liquidación provisional a cuenta en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

En efecto, sostiene este órgano jurisdiccional en su fundamento jurídico segundo que *"decae así, la posibilidad de acoger la idea de la recurrente, de que, por tratarse de una concesión de obra pública, no es necesaria la licencia, ninguna norma exceptúa la necesidad de contar con licencia de obras en estos supuestos (...), aquí se produjo la concesión de uso de bienes de dominio público para la redacción del proyecto, estudio de seguridad y salud, dirección y ejecución de obras, equipamiento, dotación, explotación, conservación y mantenimiento de un Complejo Deportivo en parcela municipal se extiende más allá de una adjudicación de una obra, y en lo concerniente a la misma en aplicación del precepto enunciado requiere expresamente de licencia, no se trata de una autorización de obra, construcción o edificación. Ello, además del hecho relevante –por mucho que la recurrente pretenda restarle importancia- de que la licencia de obras es solicitada y otorgada por la Corporación Local y no se impugnara en ninguno de los términos por la mercantil actuante.*

Por último, no se puede obviar que el tributo que nos ocupa, grava la construcción, instalación u obra, no la obtención de la licencia, por mucho que el hecho imponible se refiera a obras para la que se exija licencia de obras o urbanística, existiendo como existe todo un grupo normativo –distintas y sucesivas leyes estatales del suelo y autonómicas que así lo impone, sin que, sensu contrario, exista norma alguna con el mismo rango normativo que lo excluya en casos como el que nos ocupa, la pretendida por el recurrente, es en base a una forzada interpretación de la norma que no puede compartirse”.

Por último, este Tribunal Económico-Administrativo Municipal también pone de manifiesto que en el recurso contencioso-administrativo presentado por la recurrente contra la liquidación por la Tasa por Licencia Urbanística, en el que se reitera la alegación de la falta de necesidad licencia urbanística en relación con la obra objeto de controversia, el Juzgado de lo contencioso-administrativo nº de Madrid, en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia de ha concluido que, a la vista del contenido del contrato y del Pliego de Cláusulas Administrativas, la obra ejecutada por la concesionaria se encuentra sometida a la exigencia de licencia de obras. En este sentido, argumenta la citada sentencia, que *“(...) en este caso, nos encontramos ante un supuesto en el que la recurrente redactó el proyecto básico para obtener la concesión, posteriormente presentó el proyecto de ejecución de obras que debía adecuarse al Pliego de Cláusulas Administrativas y que el Ayuntamiento debía aprobar y dar su visto bueno. La licencia de obras tiene su razón de ser en el examen del proyecto de la obra por el Ayuntamiento competente, tal y como explicita el Pliego de Cláusulas Administrativas, a fin de comprobar el ajuste del mismo con la legalidad urbanística y con las exigencias plasmadas en el contrato público, por lo que no cabe afirmar que la licencia en cuestión resulte superflua e innecesaria pues el propio contrato prevé (cláusula 4.A) que el contratista no sólo tendrá que realizar el proyecto de ejecución de las obras sino también memoria y anejos, planos, pliego de condiciones técnicas, estudio geotécnico...visado por los colegios oficiales de Arquitectos y Aparejadores de Madrid, sin que se desprenda del expediente aportado que el Ayuntamiento haya realizado a priori un estudio y análisis técnico y legal de las obras que suponga que se trata de una construcción y de un servicio cuya viabilidad técnica y jurídica hubiera sido contrastada por el Ayuntamiento. Por tanto, no se trata de un proyecto de ejecución que el Ayuntamiento haya realizado y encomiende llevado a cabo a un contratista, sino que el proyecto ha sido redactado por la contratista, y el Ayuntamiento debe controlar que se ajuste a la legalidad urbanística, lo cual no cabe encuadrarlo en el supuesto alegado por la recurrente de tratarse de obras realizadas por el Ayuntamiento, quien dispone de la potestad de rechazar el proyecto presentado por la contratista por contravenir la normativa urbanística sin perjuicio de su posición de promotor de la concesión”.*

En conclusión, dicho motivo ha de ser desestimado por las razones apuntadas *supra*, siendo conforme a Derecho la liquidación definitiva por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras dictada por el Excmo. Ayuntamiento de Móstoles a la entidad recurrente.

QUINTO: Por lo que a la sanción impuesta por infracción grave se refiere, estima el reclamante por un lado que no ha existido una actuación culpable al existir una discrepancia razonable en la interpretación de la norma tributaria que elimina el concepto de culpa, lo que implica que no pueda imponerse sanción. Por otro lado, alega la entidad recurrente que no puede hablarse de la existencia de ocultación o utilización de otros medios que evidencien la intencionalidad de defraudar toda vez que los datos relativos al Proyecto de construcción del Complejo Deportivo Parque Coimbra de Móstoles fueron puestos en todo momento a disposición del Ayuntamiento de Móstoles y éste fue en todo momento conocedor de los mismos, razón por la que no puede hablarse de la existencia de ocultación y/o intención de defraudar.

Pues bien, en relación con esta cuestión, debe partirse como premisa previa de que la exigencia de sanciones tributarias a los sujetos pasivos requiere, cuando menos, una conducta culpable de los mismos, tal y como interpretó el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76). Nuestra jurisprudencia exige la concurrencia de culpa cuando se trata de responder de los ilícitos tributarios, asumiendo el derecho sancionador tributario los principios generales del derecho penal y, en particular, el de *nulla poena sine culpa*.

En este sentido, el Tribunal Supremo reiteró lo que hoy ya es norma legal expresa, esto es, que no concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad, quedando excluido el ilícito tributario, cuando el criterio del sujeto pasivo venga amparado por un criterio interpretativo razonable de las normas fiscales aplicables que dé lugar a dudas razonables (STS 22 septiembre 1989, 17 junio 1992 y 24 enero 1994, 8 de mayo de 1997, 7 de octubre de 1998, 25 de febrero y 29 de octubre de 1999, 1 de abril y 14 de octubre de 2000, entre otras), y en el mismo sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones la Audiencia Nacional en las sentencias de 2 de diciembre de 2002 y 2 y 14 de mayo de 2002) y el TEAC (por todas, RTEAC de 12 enero 1994 y de 28 febrero 1996).

Efectivamente, la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 7 de diciembre), en su artículo 179.2, recoge los supuestos en los que no se produce responsabilidad por las infracciones tributarias y lo hace en los siguientes términos:

“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.*
- b) Cuando concurra fuerza mayor.*
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.*
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial*

que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

A la luz de la normativa y jurisprudencia citada anteriormente, debemos estimar esta alegación siguiendo también en este punto el razonamiento de la sentencia de del Juzgado nº ... de lo contencioso-administrativo de Madrid en relación con la sanción tributaria impuesta por la Administración municipal tras la regularización tributaria de la liquidación provisional a cuenta de la obra objeto de controversia.

Siguiendo a este Tribunal, *“puede hablarse, así, de cierta razonabilidad en la interpretación de las normas tributarias aplicables y de una más que aparente, ab initio, justificación de no haber formulado autoliquidación (ni subsiguiente ingreso de deuda tributaria alguna); y es obvio, por tanto, que en tal caso, falta uno de los elementos inexcusables para calificar la infracción tributaria imputada, cuál es el de la culpabilidad de la interesada (ausencia que excluye la imposición de la sanción), sobre todo cuando se da el caso de que aún no presentada por la misma la declaración-liquidación, obraba en el Ayuntamiento toda la información necesaria para practicar la liquidación del ICIO, en cuanto el proyecto de las obras estaba sometido a la previa aprobación del mismo Ayuntamiento en el marco de la relación contractual derivada de la adjudicación de la concesión (aprobación del proyecto y, lógicamente, también de su presupuesto que evidentemente se produjo porque, de lo contrario, no se hubiese podido construir el centro deportivo)”.*

En conclusión, dicho motivo ha de ser estimado resultando no conforme a Derecho la sanción tributaria impuesta por el Excmo. Ayuntamiento de Móstoles a la entidad recurrente.

Por lo expuesto,

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MÓSTOLES**, como resolución del expediente, **ACUERDA**:

ESTIMAR PARCIALMENTE la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad (...).

- **Declarando ajustada a derecho** la liquidación definitiva del Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y obras (nº.....) aprobada por el Director General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles por importe de

- **Anular** la sanción por infracción tributaria grave (nº.....) aprobada por el Director General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles por importe de en relación con el expediente sancionador.....