



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 0 4 / 2 0 2 0

(Sección 2ª)

La Laguna, a 3 de junio de 2020.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Cabildo Insular de La Gomera en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de responsabilidad patrimonial, tramitado ante la reclamación de indemnización, formulada por (...), en nombre y representación de (...), en su condición de administradora, y por (...), administrador concursal de la mercantil, por los daños derivados de la aplicación incorrecta del tipo de IGIC a la facturación correspondiente de una obra pública (EXP. 111/2020 ID)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por el Sr. Presidente del Cabildo de La Gomera, es la Propuesta de Resolución formulada en el procedimiento de reclamación de responsabilidad patrimonial, iniciado el 27 de marzo de 2018 por (...), en nombre y representación de (...), en su condición de administradora, y por (...), administrador concursal de la mercantil, por los daños derivados de la aplicación incorrecta del tipo de IGIC en la obra «36PIM 2001/2002 SIS AUDILLON».

A la tramitación del procedimiento en que se ha aprobado el presente Dictamen le ha resultado de aplicación el RD 463/2020, de 14 de marzo, declarando el estado de alarma en todo el territorio nacional. En atención al mencionado RD se dictó por el Presidente de este Consejo Consultivo la Resolución 14/20, de 17 de marzo, ordenando la interrupción de los plazos para la aprobación de dictámenes, lo que ha afectado a la tramitación de este procedimiento consultivo.

No obstante, mediante Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se ha procedido al levantamiento de la suspensión declarada por el Real Decreto 463/2020, a cuyo efecto su art. 9 dispone que *«con efectos desde el 1 de junio de 2020, el cómputo de los plazos administrativos que hubieran sido suspendidos se reanudará, o se reiniciará, si así se hubiera previsto en una norma con rango de ley aprobada durante la vigencia del estado de alarma y sus prórrogas»*.

2. Se reclama una indemnización de 206.231,84 euros, cantidad que determina la preceptividad del Dictamen, la competencia del Consejo Consultivo de Canarias para emitirlo y la legitimación del titular de la Presidencia insular para solicitarlo, según los arts. 11.1.D.e) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el art. 81.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, LPACAP. También le son de aplicación los arts. 32 y ss. de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, LRJSP.

3. Concurren los requisitos de legitimación activa y pasiva.

La reclamación no es extemporánea pues se interpone, de acuerdo con el art. 67 LPACAP, antes de transcurrido un año desde que se manifestó el hecho lesivo.

En efecto, esa manifestación del hecho lesivo se produce con la liquidación por IGIC de la Inspección de Tributos de la Agencia Tributaria Canaria de 7 de julio de 2017, habiéndose interpuesto la reclamación el 27 de marzo de 2018.

4. Se ha sobrepasado el plazo máximo de seis meses para resolver (arts. 21.2 y 91.3 LPACAP); sin embargo, aún expirado este, y sin perjuicio de los efectos administrativos y en su caso económicos que ello pueda comportar, sobre la Administración pesa el deber de resolver expresamente (art. 21.1 y 6 LPACAP).

5. No se aprecia la existencia de deficiencias en la tramitación del procedimiento que, por producir indefensión a los interesados, impida un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

II

1. Los hechos que causaron los daños por los que se reclama son los siguientes:

- (...) fue la adjudicataria del contrato público de ejecución de la obra denominada *«36 PIM 2001/2002 S/S-AUDILLON»*.

- El proyecto originario fue redactado en octubre del 2002 con un presupuesto de ejecución por contrata de 3.437.045,44 euros con tipo impositivo de IGIC al 0%,

proyecto que fue inicialmente otorgado a la empresa (...), en abril del año 2004, pero el contrato fue resuelto por incumplimiento, y, posteriormente, en octubre de 2007, se adjudicó la terminación de dicha obra a la empresa (...), siguiendo el proyecto inicial.

- En mayo de 2008 se redacta el proyecto «*ACTUALIZACIÓN DE PRECIOS Y MEJORA N.º 36 PIM/2001-2002 AUDILLÓN SAN SEBASTIAN*», por importe total de ejecución por contrata de 4.266.956,69 euros, con un tipo impositivo de IGIC del 0 %.

- Por eso, la sociedad (...) no liquidó en su momento el IGIC, porque a juicio del propio Cabildo la obra tenía la calificación de equipamiento comunitario, determinándose que el tipo aplicable era del 0%.

- Los servicios de inspección de la Agencia Tributaria Canaria realizaron unas actuaciones de comprobación tributaria que dieron lugar a un Acta de regularización por el IGIC, correspondiente al periodo 2008 al 2011. La Administración consideró que la obra citada no tenía derecho a la aplicación del tipo impositivo del cero por ciento al no ser, según su interpretación, una obra comunitaria. Por este motivo, se exige a la sociedad el IGIC no repercutido en su momento al Cabildo de la Gomera, consistente en el 5% del importe de las facturas emitidas por dicho concepto.

- La liquidación derivada de esta Acta de inspección fue recurrida ante la Junta Territorial Económico-Administrativa de Canarias y, posteriormente, se interpuso un recurso contencioso ante la Sala del TSJ de Canarias. La Sala del Tribunal mantiene la exigibilidad del IGIC del 5% sobre la obra referida (no así sobre otras, en las que se estima la aplicación del tipo del 0%) puesto que «*la misma no queda amparada por el artículo 27.1. g) de la Ley 20/1991, y, por lo tanto, no le es de aplicación el tipo cero declarado (...)*».

- En ejecución de dicho fallo se anula la liquidación recurrida, en la que se incluían otras facturaciones en las que sí se estimaba el tipo 0% del IGIC, y se practica una nueva, relativa a la facturación de esta obra, confirmando la tributación por el IGIC de las obras del «*Audillón*» al tipo del 5%.

- El importe de la deuda tributaria, según la reclamante, ascendió a 209.053.34 €. De esta cantidad corresponde a las obras del «*Audillón*» 206.231,84 €. Este importe se desglosa en cuota por importe de 176.764,85 € (5% s/3.535.297,00 €) e intereses de demora por 29.466,99 €.

- La reclamación se fundamenta en que la exigencia de esa cantidad por parte de la Agencia Tributaria Canaria debe ser reparada o satisfecha por ese Cabildo, puesto que la no repercusión de dicho importe en el momento de girar las facturas se debió exclusivamente al certificado emitido por el Cabildo de La Gomera confirmando la aplicación del tipo cero a este tipo de obras.

2. Durante la fase de instrucción se ha recabado informe del Arquitecto técnico adscrito al Servicio de Infraestructuras del Cabildo Insular, (...), emitido el 12 de marzo de 2019, en el que se contiene, en lo que aquí interesa, lo que sigue:

«A la totalidad de la ejecución de la actuación (4.098.561,21 €) se le aplicó el porcentaje del 0% de IGIC, ya que el proyecto redactado en su día, fue aprobado por el Ilustre Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera; no obstante de los datos de la tabla anterior, se concluye que por las fechas de expedición de las certificaciones emitidas se dejaría de incluir en concepto del citado impuesto, en caso de que procediera, un importe total de doscientos once mil doscientos noventa y un euros con noventa y un céntimos (211.291,91€), siendo de aplicación por el aumento del tipo impositivo del 5% al 7% a partir de mediados del ejercicio 2012, por lo que la cuantía de veintidós mil trescientos setenta y tres euros con cuarenta y nueve céntimos (22.373,49€), que se corresponde con la Certificación Única, expedida en fecha 24/10/2012, sería de aplicación el porcentaje del 7% de IGIC».

En respuesta al apartado b) de la Providencia del Instructor del expediente de Responsabilidad Patrimonial (la normativa que sirvió de base para adoptar ese criterio jurídico incorrecto), el técnico citado anteriormente se remite al contenido del informe jurídico evacuado por el Sr. Jefe del Servicio de Obras Públicas, en fecha 28/05/2012, en el cual concreta que la aplicación del tipo impositivo en la ejecución de dicha actuación fue al 0%, de conformidad con lo dispuesto en el art. 27.1.1º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, vigente en ese momento; por tratarse de un edificio deportivo, considerado incluido dentro de las obras de equipamiento comunitario.

3. Dado el preceptivo trámite de audiencia, la contratista interesada reitera sus alegaciones iniciales.

4. La Propuesta de Resolución estima la pretensión de la reclamación declarando la existencia de Responsabilidad de la Corporación Insular por la aplicación incorrecta del IGIC 0% en la obra «36PIM 2001/2002 S/S AUDILLÓN», debiendo proceder a indemnizar a la entidad adjudicataria del citado contrato en la cantidad de

205.841,49 € (cuota tributaria: 179.183,10 €; intereses de demora: 26.658,39 €), por los períodos comprendidos entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2011, ambos inclusive, de acuerdo con la liquidación tributaria practicada por la Agencia Tributaria Canaria en julio de 2017, al quedar acreditada la relación de causalidad entre esta lesión producida a la mercantil y el actuar de la Administración.

III

1. En nuestro Dictamen 273/2014, de 22 de julio, ya resolvimos un supuesto idéntico al que nos ocupa, en sentido contrario a la Propuesta de Resolución del presente asunto.

En aquella ocasión, el Cabildo de Tenerife, Administración frente a la que se reclamaba una cantidad en concepto de IGIC, argumentaba que la normativa reguladora de la materia, especialmente lo dispuesto en los arts. 19 y 20 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, le correspondía a la adjudicataria asumir las obligaciones tributarias derivadas del IGIC, respecto del que ostenta la condición de sujeto pasivo.

Además, argumentaba que en el procedimiento contractual no se apreciaba incumplimiento contractual alguno por parte de la Administración, puesto que en los Pliegos (cláusula 27º) constaba con claridad que el IGIC estaba incluido en el tipo máximo de licitación, aceptados sin condiciones por la interesada, pese a que, como en el presente caso, en la Memoria del proyecto constaba en el apartado correspondiente al «Presupuesto Base de Licitación», el tipo de gravamen del 0%, por lo que entendían que no concurría relación causal entre el actuar administrativo y el daño reclamado por la empresa interesada.

2. Pero, a mayor abundamiento, el Tribunal Superior de Justicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda de Santa Cruz de Tenerife, en su Sentencia 349/2017, de 19 de septiembre, recaída en el Recurso de Apelación n.º 89/2017, (FJ TERCERO), en un supuesto también similar al presente, sigue la doctrina de este Consejo Consultivo, al afirmar:

«(...) Sobre la cuestión debatida en el presente recurso esta Sala ha dictado diversas sentencias, diferenciando entre aquellos supuestos en los que los pliegos determinaban el tipo de IGIC aplicables a las obras y aquellos otros en los que, como en el presente caso, los pliegos se limitan a señalar que serán de cuenta de los

adjudicatarios el pago de todo tipo de impuestos que graven las obras, directos e indirectos, incluido el IGIC.

Así en la sentencia recaída en el recurso 27/2015 dictada por esta Sala señalábamos "En la sentencia dictada por esta Sala en el recurso de apelación seguido bajo el número 213/2015 dijimos, para un supuesto similar al presente que "El contrato en su día adjudicado a la hoy apelante señalaba en la cláusulas 6º y 26 del PCAP que "en dicho presupuesto se entienden incluidos todos los gastos e impuestos que en ejecución el contrato resultaren necesarios realizar (tributos, seguros, equipo necesario; IGIC, entre otros" y, en segundo lugar, que "tanto en las proposiciones presentadas por los licitadores, como en los presupuestos de adjudicación se entienden comprendidos todas las tasas, impuestos, directos e indirectos, que graven la ejecución de las obras que correrán por cuenta del contratista. En especial se considerar incluido el IGIC".

De modo que, a diferencia de otros recursos que esta Sala ha conocido, el PCAP no fijaba el tipo del IGIC aplicable, sino que se limitaba a señalar que en la oferta y presupuesto máximo fijado se incluía todo tipo de gastos, impuestos, tasas.

Emitidas las certificaciones no se recogió dato alguno relativo al tipo del IGIC, sin que por la recurrente presentara declaración por tal concepto, lo que motivó la actuación inspectora y el girado de liquidación por tal concepto que es objeto de reclamación a la hoy apelada.

Se alega que la sentencia vulnera la doctrina contenida en sentencia de esta Sala de diciembre del 2014, la primera de las citadas, de 1/12/2014, hace referencia a un contrato adjudicado en el que se preveía que el tipo del IGIC era 0 y señalábamos que "La legislación tributaria se aplica con independencia de los términos del contrato. No es competencia de ninguna de las partes interpretar si una obra ha de pagar o no el IGIC. De haberse entendido así, la cláusula del contrato sería ilegal y no sería obligatoria para el contratista que tiene el deber legal, no contractual, de facturar el IGIC, como ya ha sido declarado por la Hacienda canaria y confirmado por este Tribunal. La aceptación del contrato no impide la facturación del IGIC ni exime a la Administración contratante de pagarlo. De la misma manera, sin el contratista no factura el impuesto, lo hace bajo su propia responsabilidad ante la Administración tributaria. Pero no está obligado por una cláusula ilegal que exime a una de las partes del contrato de su obligación de pagar el IGIC.

Las obligaciones tributarias son indisponibles por lo que no se pueden modificar por los pactos privados (artículo 17.5 de la Ley General Tributaria) sin perjuicio de

sus consecuencias jurídico- privadas. Pero en este caso no consta un pacto de no pagar el impuesto. No puede considerarse como tal el hecho de que la Administración demandada únicamente haya previsto erróneamente no pagarlo. Este error interno en la calificación de la obra a efectos del tipo del IGIC tiene transcendencia en sus propios presupuestos pero no es causa adecuada para producir el error tan de bulto en el cumplimiento de obligaciones tributarias que son de la exclusiva responsabilidad del obligado tributario el cual ha de interpretar la norma razonablemente y con la debida diligencia, sin confiar en lo que dice un mero presupuesto administrativo sobre el precio del contrato al cual ha de añadirse el IGIC, aunque el que haya de soportarlo no lo haya previsto así en su presupuesto”.

Doctrina que no se ha vulnerado por la sentencia impugnada, pues en modo alguno se pone en tela de juicio la mecánica del IGIC, ni la obligación de ingreso a la hacienda pública, la situación contemplada en dicho recurso y en el presente es totalmente diferente.

Mientras que en aquellos el PCAP preveía que el tipo del IGIC aplicable al contrato era del 0%, en el presente contrato no se especificó nada en relación al tipo aplicable, sino que lo que se dispuso es que la obligación de abono y de todo tipo de impuestos, tasas (...), incumbía al adjudicatario del contrato y su importe quedaba incluido en el presupuesto.

Por tanto no afecta a la mecánica del IGIC, ni al deber de soportarlo ni de repercutirlo, dado que dicha repercusión ya quedaba incluido en el presupuesto, sin que quepa reclamación alguna a la apelada, pues la licitadora, hoy apelante, al participar en el concurso asumió como ley del contrato el PCAP y de PPT, de modo que si no lo impugnó en tiempo y forma no cabe ahora, reclamar frente a la administración lo que en su día asumió como obligación propia por estar incluido en el presupuesto ofertado conforme a las cláusulas antes transcritas”. Conforme a lo anteriormente señalado procede reiterar lo ya declarado por esta Sala y desestimar el recurso interpuesto».

3. Por su parte, como dijimos en el mencionado Dictamen 273/2014, no se entienden conculcados los principios de buena fe y confianza legítima [art. 3.1 LRJAP-PAC, actual art. 3.1, e) LRJSP], pues es aplicable a este supuesto el criterio interpretativo que de los mismos establece el Tribunal Supremo en el ámbito de la contratación administrativa. Así, en su Sentencia de 17 de mayo de 2012, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, se afirma que «Carece de virtualidad

jurídica hablar aquí de una actuación administrativa que haya infringido los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, cuando es lo cierto que la Administración contratante ha observado las previsiones establecidas en el pliego de condiciones económico-administrativas que rigió la contratación administrativa», tal y como se ha demostrado que ocurrió en este asunto.

Además, continúa la citada Sentencia, *«(...) como indica la parte recurrida, únicamente si el régimen jurídico de la concesión, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido y las omisiones de un determinado texto normativo que en el caso no concurren, produjeran confusión, dudas o incertidumbre, que generasen en sus destinatarios esa incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento, o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma o acto en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica y, en consecuencia, el de confianza legítima».*

4. En el presente caso, teniendo en cuenta la documentación obrante en el expediente remitido a este Consejo, resulta, igual que en el caso anterior, que el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares y Prescripciones Técnicas establece en su cláusula 24, relativa a los gastos e impuestos a cuenta del contratista, en su apartado 2, que *«tanto en las proposiciones presentadas por los interesados, como en los presupuestos de adjudicación se entienden comprendidos todas las tasas e impuestos, directos e indirectos, que graven la ejecución de las obras, que correrán por cuenta del contratista. En especial se entenderá incluido el Impuesto General Indirecto Canario».*

Por su parte, la empresa contratista, obligada tributaria en este caso, aceptó sin plantear reserva alguna la totalidad de las condiciones contractuales, incluidas las referidas. Prueba de ello es que la cláusula Quinta del contrato administrativo suscrito entre las partes establecía *«Tal y como se establece en los Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares que rigen la citada obra corresponderá al contratista correr con todos los gastos e impuestos (...)».*

Asimismo, en aplicación de la normativa tributaria (art. 19.1 de la Ley 20/1991), resulta evidente que la empresa interesada, como sujeto pasivo del IGIC, es quien debe cumplir las obligaciones tributarias propias de dicho impuesto, no el Cabildo Insular, además de disponer el art. 17.5 LGT que los elementos de las obligaciones tributarias son indisponibles, por lo que no se pueden modificar por los pactos privados.

Por todo ello, ha resultado probado que el daño deriva exclusivamente de la conducta poco diligente de la empresa interesada, quien incumplió con su obligación tributaria, lo que rompe cualquier nexo causal entre el actuar administrativo y el daño reclamado.

En definitiva, la Propuesta de Resolución, que estima la reclamación efectuada, no es conforme a Derecho con base a los razonamientos expuestos en el presente Fundamento.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que estima la reclamación patrimonial, no se ajusta a Derecho, tal como se razona en el Fundamento III.