



**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE
CANTABRIA. SALA DE LO
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

Avda Pedro San Martín S/N

Santander

Teléfono: 942 35 71 24

Fax.: 942 35 71 35

Modelo: TX901

Procedimiento Ordinario 0000009/2016 - 00

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1 de Santander

Ponente: Paz Hidalgo Bermejo

Proc.: **RECURSO DE APELACIÓN**

Nº: **000013/2017**

NIG: 3907545320160000025

Resolución: Sentencia 000112/2017

Intervención:	Interviente:	Procurador:
Apelante	AYUNTAMIENTO DE SANTANDER	MARIA GONZÁLEZ-PINTO COTERILLO
Apelado		IGNACIO CALVO GÓMEZ

S E N T E N C I A n° 000112/2017

Ilma. Sra. Presidente en funciones

Doña Clara Penín Alegre

Ilmos. Srs. Magistrados

Don José Ignacio López Cárcamo

Doña Paz Hidalgo Bermejo

En la ciudad de Santander, treinta y uno de marzo de dos mil diecisiete. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el Recurso de Apelación número 13/17, interpuesto por el Ayuntamiento de Santander, representado por la Procuradora Doña María González Pinto Coterillo y defendido por el Letrado Don José Luis Marcos Flores, siendo parte recurrida

, representado por el Procurador Don Ignacio Calvo Gómez y defendido por Letrado Don José Martínez Balbas.



ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 1 de los de esta ciudad dictó Sentencia , el día 9 de diciembre de 2016, en el Procedimiento Ordinario 9/2016, cuya parte dispositiva estableció que se "Se estima íntegramente la demanda presentada por el Procurador Sr. Calvo Gómez, en nombre y representación de _____ contra la Resolución del Ayuntamiento de Santander que desestima por silencio administrativo el recurso de reposición formulado contra la Resolución de 18-8-2015 que estima parcialmente las alegaciones el sujeto pasivo y aprueba las liquidaciones definitivas por ICIO Y Tasa por Licencias Urbanísticas y, en consecuencia SE ANULAN las mismas y SE CONDENA al Ayuntamiento de Santander a devolver al actor el importe de 67.863,99 euros. Las costas se imponen al demandado".

SEGUNDO.- Frente a la citada resolución, y mediante escrito de fecha 21 de diciembre de 2016, la representación del Ayuntamiento de Santander interpone recurso de apelación solicitando su estimación, que se revoque la sentencia y que se confirme la resolución recurrida, o alternativamente se estime en parte el recurso, se revoque la sentencia y se reduzca la cantidad a devolver a 22.105,47€, considerando que debe incluirse en la base imponible el importe del coste del parque público (762.642,97€).

Respecto del pronunciamiento en materia de costas solicita que en caso de revocación de la sentencia íntegramente se condene en costas a la mercantil demandante, y en otro caso se absuelva al Ayuntamiento del pago de las costas.



TERCERO.- Por Diligencia de Ordenación, de fecha 22 de diciembre de 2017, se admite a trámite el recurso de apelación y se acuerda su traslado a las partes personadas, presentándose, por la representación de [redacted], escrito de oposición al recurso de apelación, solicitando su desestimación y la confirmación de la sentencia recurrida, así como la expresa condena en costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Por Diligencia de Ordenación, de fecha 23 de enero de 2017, se elevaron las actuaciones a este Tribunal, emplazando a las partes que comparecieron en el plazo conferido y, finalmente, mediante Providencia de la Sala de fecha 13 de marzo de 2017, se señaló para la votación y fallo el día 22 de marzo de 2017, en que tuvo lugar.

QUINTO.- En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones del artículo 85 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa Ley 29/1.998, de 13 de Julio.

Es ponente de esta resolución la Magistrada Ilma. Sra. Doña Paz Hidalgo Bermejo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de apelación la sentencia, dictada el 9 de diciembre de 2016 por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm.1 de



Santander, que estimó la pretensión de [redacted] y condenó al Ayuntamiento a devolver a la entidad actora el importe de 67.863,99€.

La sentencia, desestima la petición que introduce la mercantil demandante en fase de conclusiones, consistente en deducir de la base imponible el importe del coste de la maquinaria instalada, y estima íntegramente la demanda interpuesta por [redacted]

[redacted] revoca la resolución del Ayuntamiento de Santander, que aprueba la liquidación definitiva, por ICIO y tasa por Licencias urbanísticas, que puso fin al expediente de inspección-comprobación tramitado por el Ayuntamiento.

La sentencia analiza detalladamente la normativa que regula el ICIO, los preceptos relativos al hecho imponible, a la base imponible y los conceptos que deben incluirse, a la gestión del impuesto, al procedimiento para efectuar la liquidación definitiva, así como analiza la doctrina judicial sobre la citada normativa y, finalmente, concluye, que la base imponible debe identificarse con el coste real y efectivo que resulte de la documentación final de la obra realmente ejecutada, y respecto de este importe del coste real de la obra toma el importe que se acredita con la prueba documental y pericial practicada.

Como este coste real de la obra resulta ser muy inferior a la cantidad que figuró en las previas declaraciones realizadas, estima las pretensiones de [redacted]

[redacted] argumentando que no existe vinculación con el importe que consta en la previa declaración realizada, porque esta no fue aceptada ni consentida por el Ayuntamiento, todo lo contrario, el Ayuntamiento inició procedimiento de comprobación-inspección, y corrigiendo la propuesta



inicial, finalizó por una liquidación o acto administrativo que es susceptible de recurso.

La sentencia, pese a que también analiza los conceptos que integran la base imponible, con transcripción de distintas sentencias sobre esta materia, no se pronuncia sobre las partidas de seguridad y salud y parque público, porque no fueron incluidas en ninguna declaración, ni en la realizada por la mercantil ni en la liquidación definitiva realizada por el Ayuntamiento, que no las incluyó en la base imponible, y concluye que por tanto son ajenas al objeto del procedimiento, rechazando que el Ayuntamiento pueda incluir la partida de parque público en la liquidación con ocasión de la reclamación judicial interpuesta frente a la liquidación definitiva.

SEGUNDO.- La representación del Ayuntamiento de Santander interpone recurso de apelación y defiende la corrección de la liquidación definitiva que fija la Base Imponible en el importe que consta en la liquidación previa de la empresa, aplicación del art. 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

Además niega que la prueba de la entidad actora y apelada tenga solidez suficiente para acreditar el coste real de la obra en la cantidad que estima la sentencia.

Como segundo motivo del recurso de apelación, el Ayuntamiento pretende la inclusión en la base imponible de la partida del parque público, que dice se discutió en vía administrativa, considerando que este importe no está exento. Añade que debe ser resuelto en este recurso de apelación, porque en otro caso se produciría un enriquecimiento injusto, criticando que proceda iniciar un nuevo procedimiento, preguntándose el



sentido que tiene tener que iniciar un nuevo procedimiento administrativo si ya ha sido discutido. La inclusión de esta partida en la base imponible determinaría que la cantidad que en su caso procedería reintegrar a la entidad mercantil sea menor a la solicitada y reconocida en la sentencia, solicitando como petición subsidiaria que se fije en 22.105,47€.

Al recurso se opone la entidad [redacted] y con carácter previo denuncia que el Ayuntamiento no recurre la sentencia sino determinados pronunciamientos y reitera los argumentos que fueron desestimados en la sentencia de instancia.

Se opone a que la previa declaración condicione el importe de la liquidación final, y remitiéndose a los argumentos de la sentencia mantiene que el art. 108 de la LGT no tiene virtualidad al existir un procedimiento de inspección y porque además establece una presunción iuris tantum. Respecto de la prueba de la cantidad que como coste real de la obra se fijó en la sentencia, resalta que se acredita de la prueba documental y pericial judicial técnica aportada.

Por último, y en relación a la partida de parque público que el Ayuntamiento solicita incluir en la base imponible, se remite a la fundamentación contenida en la sentencia, reitera que no se incluyó en ninguna liquidación, y que su inclusión está vetada porque supondría una alteración respecto de la contestación a la demanda, causando indefensión a la mercantil.

Concluye considerando que el importe del parque público está exento, aunque la sentencia no entre a resolver dicha cuestión.

TERCERO.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85.1 LJCA el escrito de interposición del recurso de apelación habrá de expresar la argumentación del



apelante no sólo sobre el fondo del litigio sino, de manera especial, sobre los eventuales errores de la sentencia, errores de hecho o de derecho, sin que resulte suficiente la mera repetición de los argumentos esgrimidos en la primera instancia.

En el presente caso, la representación procesal de la apelante crítica la sentencia en cuanto a la apreciación de los hechos, y en cuanto a su fundamentación jurídica, aunque reitere los argumentos desestimados en la sentencia recurrida en apelación, por lo que formalmente cumple las previsiones legales establecidas al efecto, y permite entrar a conocer los motivos de impugnación que se formulan frente a la sentencia.

CUARTO.- La primera cuestión del recurso a la que se debe dar respuesta versa sobre la pretensión del Ayuntamiento relativa a la inclusión en la base imponible de la partida de obra de parque público. Esta pretensión fue desestimada en la instancia por introducirse por primera vez en el proceso judicial al no haberse incluido, en la base imponible del impuesto, en la liquidación definitiva recurrida ante el orden jurisdiccional. Este pronunciamiento se recurre en apelación argumentando que si fue discutida en vía administrativa.

Los documentos que obran al expediente ponen de manifiesto que la partida correspondiente a parque público, no fue incluida en la liquidación provisional y tampoco en la liquidación definitiva objeto del recurso.

El Ayuntamiento fija en la liquidación definitiva el importe de la base imponible del impuesto en 2.681.339,59€, y se fundamenta en que esa es la cantidad que se hizo constar en la liquidación provisional. Así expresamente se indica que "dado



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

que...fue liquidado provisionalmente por una base imponible de 2.681.339,59€" (folio 85 del expediente).

Por su parte la mercantil en la liquidación provisional declaro una base imponible de 2.681.339,59€ siendo esta fijada en función del importe del presupuesto deducida o descontadas entre otras, la partida de parque público. Así se desprende con claridad de la lectura de la documentación que fue aportada por la mercantil a requerimiento del Ayuntamiento (folio 34 del expediente) y la aportada al expediente de inspección por la entidad mercantil (folio 107 del Expediente).

En consecuencia no puede el Ayuntamiento introducir en el proceso una nueva pretensión consistente en incluir en la base imponible una partida, en este caso la del parque público, que no había sido resuelto en vía administrativa, al no haberse incluido por la Administración como parte de la base imponible en la liquidación definitiva, que es el acto objeto de la revisión jurisdiccional, y por la misma razón no puede introducirse con ocasión de esta apelación.

La naturaleza de la jurisdicción contencioso administrativa es esencialmente revisora, lo cual supone la existencia de un acto previo de la Administración, a cuyo enjuiciamiento se procede en el recurso. La indicada naturaleza revisora, supone que las pretensiones que se ejerciten en el recurso contencioso administrativo, han de ser coherentes con el acto administrativo, y no deben ser distintas de las formuladas en vía administrativa, so pena de incurrir en una posible desviación procesal, atentatoria con el principio de coherencia procesal y con la naturaleza revisora.



Por lo antes expuesto, resulta innecesario analizar si esta partida (parque público) está o no exenta.

Además la partida de parque público, no estaba incluida en la liquidación provisional, y no fue incluida en la liquidación definitiva, ni puede estarlo. Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en la reciente sentencia de 1 de diciembre del 2011 Rec. 95/2010, que vincula las partidas de la liquidación provisional y la definitiva al establecer que, "En las liquidaciones definitivas del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras , la Administración liquidará sobre el valor real y efectivo de la construcción, instalación u obra, determinado a través de la pertinente actividad de inspección tributaria, sin que en ningún caso la misma se encuentre limitada por el presupuesto de la misma, visado o no por el Colegio Profesional correspondiente" y que "La vinculación a las partidas del presupuesto se produce tanto en la liquidación provisional a cuenta a que se refiere el artículo 103.1 del TRLHL como en la liquidación definitiva. A lo que no hay vinculación en la fase de liquidación definitiva es a los importes".

Procede en consecuencia rechazar el análisis pretendido relativo a la exención o no del parque público y su inclusión en la base imponible del impuesto y de la tasa.

QUINTO.- La segunda de las cuestiones planteadas en el recurso de apelación por la representación del Ayuntamiento se refiere a que la liquidación definitiva en su cuantía está directamente vinculada a la previa presentada por la mercantil (en aplicación del art. 108 de la LGT), y defiende que la declaración de la mercantil fue aceptada. Además opone que la



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

prueba presentada y acogida en la sentencia carece de solidez.

La denuncia de la parte recurrente exige recordar los hechos relevantes, sobre la fijación de la base imponible del impuesto, acreditados en el expediente de los que interesa resaltar los siguientes:

1º.- que por la mercantil apelada se presenta liquidación provisional por importe de 2.681.339,59€, que fija en función del importe del presupuesto total (3.864.870,33€) del que deducen unas partidas y entre ellas la correspondiente al presupuesto del parque público.

2º.- que la mercantil demandante y hoy apelada pretendió que la liquidación provisional fuera considerada liquidación definitiva, pero el Ayuntamiento inició actuaciones inspectoras y de comprobación (folios 13,15 y 18 del expediente) y tras los requerimientos efectuados, el Ayuntamiento fijó primero una base imponible de 3.457.339,56 € (al incrementar al valor provisional de 2.681.339,59€ con la cantidad de 776.000€, correspondiente a la estructura de hormigón del aparcamiento que realizó otra empresa), si bien finalmente, la liquidación definitiva la fija con el valor liquidado provisionalmente (2.681.339,59€).

3º.- que el Ayuntamiento desestimó las pretensiones de la entidad mercantil en vía administrativa, relativas a la fijación de la base imponible según el coste real, a la minoración del importe de la base imponible que solicitó en 1.550.272,95€ "según coste real", así como a la solicitud del reintegro de 67.863,99€, que le fue reconocida en la sentencia objeto del recurso de apelación.



Expuestos los hechos acreditados, su análisis nos impone recordar el régimen legal del ICIO que se contiene en los artículos 100 a 103 del TRLRHL aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. En concreto, y respecto de la base imponible, el art. 102 establece que está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla, y se completa con la regulación del art. 103 que prevé la modificación, en su caso, por parte del Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, y no sólo en el caso que el importe de la misma sea superior. A tal efecto establece el apartado b del citado precepto que, *"una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, 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"*, términos que se repiten en la Ordenanza que se transcribe en la sentencia.

En el caso que nos ocupa, el Ayuntamiento de Santander se atuvo a la normativa legal iniciando las actuaciones inspectoras mediante las comunicaciones que obran a los folios 13,15 y 18 del expediente. No nos encontramos, ante un supuesto en el que la Administración proceda directamente a determinar la base imponible de un impuesto, sino ante la posibilidad de modificar, mediante comprobación administrativa, la base imponible determinada en la liquidación provisional, para ello el Ayuntamiento acude a los medios y procedimiento de inspección.



En su tramitación se practicaron diversos requerimientos con la finalidad de recabar del sujeto pasivo toda la información que el Ayuntamiento estimó necesaria para comprobar el coste real de ejecución de las obras, habiéndose cumplimentado por el interesado.

En consecuencia, lo antes expuesto permite concluir que el Ayuntamiento no consintió la liquidación de la empresa, por el contrario, las actuaciones inspectoras justifican sobradamente que la comprobación-inspección realizada al amparo del art. 103.b de la LGT y que culminó con la actuación administrativa consistente en la liquidación definitiva del impuesto y la tasa, permiten revisar los parámetros utilizados en su fijación, es decir, el coste real y efectivo de la obra en los términos del art. 102LGT.

La prueba practicada en el procedimiento (documental y pericial) acreditan que el coste real fue muy inferior al presupuesto, parámetro utilizado para fijar la base imponible en la liquidación provisional, por lo que se debe estarse al coste real debidamente acreditado, sin que frente a la valoración que de la prueba ha realizado el juez de instancia, baste la referencia genérica a la falta de solidez que afirma el recurrente, sin soporte, ni análisis alguno.

Lo anterior obsta a aplicación del art. 108 LGT en los términos que propone la apelante, teniendo en cuenta que el citado precepto se enmarca en las reglas valorativas, por lo que la aplicación conjunta de los arts. 105 y 108 de la LGT, dando la posibilidad de enervar la presunción demostrando el coste real de la obra, como en nuestro caso se ha realizado, por lo que procede la íntegra desestimación del recurso de apelación interpuesto.

SEXTO.-La desestimación del recurso de apelación, a tenor de lo establecido en el art. 139.2 LJCA,



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

determina que se imponga la condena de las costas procesales causadas en esta segunda instancia, a la parte apelante.

VISTOS.- Los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Santander, frente a la sentencia día 9 de diciembre de 2016, recaída en el Procedimiento Ordinario 9/2016, dictada por el Juzgado contencioso administrativo núm. 1 de Santander, que se confirma, y se condena al apelante al abono de las costas procesales causadas en esta segunda instancia.

Habiendo votado pero no pudiendo firmar la presente sentencia el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Ignacio López Cárcamo, de conformidad con lo establecido en el art. 204.2 de la L.E.C., firmo por él.

D^a Clara Penín Alegre

