



**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO Nº 1**

Calle Gutierrez Solana s/n Edificio Europa
Santander
Teléfono: 942367323
Fax.: 942367325
Modelo: TX901

Proc.: **PROCEDIMIENTO
ABREVIADO**

Nº: **0000152/2016**
NIG: 3907545320160000451
Materia: PAB Admon. Local Tributos
Resolución: Sentencia 000193/2016

Intervención:	Interviniente:	Procurador:	Abogado:
Demandante		LUIS ALBERTO GÓMEZ SALCEDA	JESÚS GARCIA DEL PRADO
Ddo.admon.local	AYUNTAMIENTO DE SANTANDER	MARÍA GONZÁLEZ- PINTO COTERILLO	JOSÉ LUIS MARCOS FLORES

SENTENCIA nº 000193/2016

En Santander, a 13 de octubre de 2016.

Vistos por D. Juan Varea Orbea, Juez del Juzgado de lo contencioso administrativo nº 1 de Santander los autos del procedimiento abreviado 152/2016 sobre tributos, en el que actúa como demandante representada por el Procurador Sr. Gómez Salceda y defendida por el Letrado Sr. García del Prado siendo parte demandada Ayuntamiento de Santander, representado por la Procuradora Sra. González-Pinto Cotterillo y defendido por Letrado Sr. Marcos Flores, dicto la presente resolución con base en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Procuradora Sra. Ramos Durango presentó, en el nombre y representación indicados, demanda de recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Ayuntamiento de Santander de 6-4-2016 que desestima el recurso formulado contra la Resolución de 3-2-2016 que aprueba las liquidaciones definitivas por ICIO y Tasa por Licencias Urbanísticas nº 15/0502 y 15/503. Ç

SEGUNDO.- Admitida a trámite por medio se dio traslado al demandado, citándose a las partes, con todos los apercibimientos legales, a la celebración de la vista el día 11 de octubre.

TERCERO.- El acto de la vista se celebró el día y hora señalados, con la asistencia del demandante y del demandado. La parte demanda formuló su contestación oponiéndose a la pretensión. A continuación, se fijó la cuantía del procedimiento en 3907 euros y se recibió el pleito a prueba. Tras ello, se practicó la prueba propuesta y admitida, esto es, la documental. Practicada la prueba, se presentaron conclusiones orales, manteniendo el actor las pretensiones de la demanda, en tanto que, los demandados reiteraron sus alegaciones iniciales y solicitaron la desestimación de la pretensión de la actora.

Terminado el acto del juicio, el pleito quedó visto para sentencia.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El actor formula recurso contra la resolución que liquida definitivamente el ICIO y las Tasas por licencias urbanísticas correspondientes a la obra de una cubierta para las pistas de padel que obtuvo licencia de obra de 4-6-2013. Alega indebida determinación de la base imponible, al no responde al coste real y efectivo, falta de motivación y, por ello, infracción de las normas del impuesto y tasa. Así, se señala que se modifica sin justificación, el precio real tanto en el coste de adquisición acreditado en factura del policarbonato, como la mano de obra, como los metros usados, pues se computan los adquiridos y no los efectivamente aplicados a la obra. Además, los precios aplicados, al parecer de las bases del colegio de aparejadores de Guadalajara, son desproporcionados incluso, a la vista de los que el mismo ayuntamiento usa en sus licitaciones. indefensión por falta de notificación de los desgloses de las liquidaciones y la infracción de los preceptos reguladores de la base imponible, pues el ayuntamiento no ha atendido al coste real y efectivo de la obra sino que ha aplicado módulos.

Frente a dicha pretensión el Ayuntamiento alega que no se ha incurrido en infracción alguna de procedimiento y la resolución está motivada y que la base ha sido determinada por la declaración del mismo promotor aplicando las Bases de precios que reflejan los precios de mercado. Ello, por cuanto las facturas y documentación aportados son insuficientes.

SEGUNDO.- En el análisis del pleito es indispensable fijar con claridad el objeto de recurso. Se recurre la liquidación de dos tributos distintos, ICIO y Tasa, lo que impone el análisis diferenciado de ambos actos.

Los hechos que motivan el procedimiento y que resultan del expediente son los siguientes. Tras solicitarse la licencia de obras se, concedió el 24-6-2013 con un presupuesto de 32652,09 euros. En consecuencia, se efectuó la autoliquidación del ICIO y la Tasa sobre la base del presupuesto indicado en importes de 1306, 08 y 653,04. El Servicio de Inspección de Tributos del ayuntamiento, inicia actuaciones de comprobación y requiere la aportación de toda la documentación de la obra, en concreto y sin perjuicio de otra existente, facturas, contrato de ejecución y certificación liquidatoria con desglose de partidas.

El interesado aporta relación valorada liquidatoria firmada por el Director de Obra especificando las variaciones respecto del proyecto licenciado y explicando que se adoptan los precios en atención a los aportados por el constructor de la cimentación y estructura, de los precios del policarbonato de AISLUX y de la impermeabilización de encuentros de IMPERTOR, pues el resto de trabajos se ejecutaron con medios propios. Añade facturas de cubierta e impermeabilización y, respecto al contrato con , se trata de un ampliación de otra obra principal por lo que no hay una factura específica pues se liquidó en la otra obra, sin perjuicio de valorarse a esos precios unitarios que indica. Es por



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

ello que el valor final es de 33499,30 de los cuales descuenta los conceptos de gestión de residuos y control de calidad, resultando una base de 32953,5 euros, superior a la liquidación provisional.

La relación valorada establece partida por partida, las unidades y precios ejecutados y es certificada por el Director de obra, que además, declaró en juicio. Así, por ejemplo, aparece el precio de las unidades de policarbonato en 23,15 euros y la factura que refleja un precio de 16,85 euros/m².

El ayuntamiento, realiza propuesta de liquidación, f. 20 sobre la base de un cálculo de la obra de 111102,96 euros, esto es, más del triple del declarado, calculando una diferencia a ingresar de 1569,02 euros de la Tasa y 3138,03 del ICIO. Este cálculo se hace sobre la base del informe del Arquitecto técnico municipal, que también declaró en el pleito. Tras ello, se levanta acta de disconformidad de cada tributo e informe. Sin embargo, la propuesta de liquidación reduce la base imponible a 97732 euros en atención a un nuevo Informe del Arquitecto técnico que estima parte de las alegaciones y reduce el valor de algunas partidas. De nuevo se levantan actas de disconformidad y se aprueban las liquidaciones en la resolución impugnada.

Partiendo de estos hechos, debe señalarse, en cuanto a la normativa a aplicar que el ICIO es un impuesto indirecto, voluntario, de gestión exclusivamente municipal que se encuentra regulado en los arts. 100 a 103 TRLHL (RDLegis 2/2004) y desarrollado por la Ordenanza municipal 4-I, completado con las disposiciones generales de la LGT. El hecho imponible (art. 100 TRLHL) lo constituye la realización, en el término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra que exija licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento exactor. Este impuesto se devenga conforme al art. 102.3 TRLHL en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia. Igualmente, debe tenerse en cuenta la Ordenanza 1-T "Tasa por Licencias urbanísticas, Servicios Urbanísticos y Cartográficos".

TERCERO.- El art. 102 TRLHL dispone que "1. La base imponible del impuesto 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.

No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

2. La cuota de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.



3. El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del cuatro por cien.

4. El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.”

El art. 103 dispone que “1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:

a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.

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.”

Por su parte, la Ordenanza 4-I en su art. 6 dispone que “1.- Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante este Ayuntamiento declaración-liquidación, según modelo determinado por el mismo, que contendrá los elementos de la relación tributaria imprescindibles para la liquidación procedente.

2.- El pago del Impuesto se efectuará en régimen de autoliquidación en el momento de:

a) Retirar la licencia preceptiva, cuando se trate de construcciones, instalaciones u obras mayores que requieran proyecto y presupuesto visado por el Colegio Oficial correspondiente.

b) Solicitar la licencia preceptiva, en los demás casos.

3.- La autoliquidación presentada tendrá carácter provisional y se determinará la base imponible del Impuesto en función del presupuesto aportado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto o en función de los módulos que para cada tipo de obra o instalación se establezca.

4.- En caso de que se modifique el proyecto y hubiere incremento del presupuesto, una vez aceptada la modificación, se deberá presentar



autoliquidación complementaria por la diferencia entre el presupuesto inicial y el modificado.

5.- Una vez finalizadas las obras, los sujetos pasivos presentarán una autoliquidación complementaria del Impuesto (positiva o negativa según proceda) en el caso de que el coste real y efectivo de las obras sea superior o inferior al que sirvió de base imponible en las autoliquidaciones anteriores. La autoliquidación se presentará e ingresará (en su caso) junto con la solicitud de la primera utilización de los edificios. Con la autoliquidación se acompañará certificado y presupuesto final de obra expedido por la dirección facultativa, siempre que se hubiera exigido ésta.

6.- A la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas, el Ayuntamiento mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el primer apartado, practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.

7. En el caso de que la correspondiente licencia de obras o urbanística sea denegada o no se realice la obra, los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución de las cuotas satisfechas.”

La Ordenanza 1-T dispone en el art. 5 que “La base imponible de la tasa está constituida por el coste real y efectivo de las obras para las que se solicite la licencia o se presente la comunicación previa; y en función de los elementos y factores que se indican en la tarifa para la prestación de los servicios de carácter urbanístico y cartográfico.”

El art. 9 dispone que “1.- Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante este Ayuntamiento declaración-liquidación, según modelo determinado por el mismo, que contendrá los elementos de la relación tributaria imprescindibles para la liquidación procedente.

2.- El pago de la Tasa se efectuará en régimen de autoliquidación en el momento de solicitar la licencia, la prestación del servicio o presentar la comunicación previa de obras.

3.- La autoliquidación presentada tendrá carácter provisional y se determinará la base imponible de la tasa en función del presupuesto aportado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto.

4.- En caso de que se modifique el proyecto y hubiere incremento del presupuesto, una vez aceptada la modificación, se deberá presentar autoliquidación complementaria por la diferencia entre el presupuesto inicial y el modificado.

5.- Una vez finalizadas las obras, los sujetos pasivos presentarán una autoliquidación complementaria de la tasa (positiva o negativa según



proceda) en el caso de que el coste real y efectivo de las obras sea superior o inferior al que sirvió de base imponible en las autoliquidaciones anteriores. La autoliquidación se presentará e ingresará (en su caso) junto con la solicitud de la licencia de primera utilización de los edificios. Con la autoliquidación se acompañará certificado y presupuesto final de obra expedido por la dirección facultativa, siempre que se hubiera exigido ésta.

6.- A la vista de la documentación aportada y de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible, practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo, o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.”

CUARTO.- Partiendo de este marco normativo y fáctico se analizarán los argumentos de la actora, de forma y fondo, para dar una misma respuesta global, comenzando por la impugnación del ICIO. Se sostiene una causa formal, por indefensión, al no notificarse el criterio y explicación de la comprobación, antes del recurso de reposición y, otro de fondo, la indebida aplicación de la normativa al no contemplar el coste real y efectivo ya que el Arquitecto Técnico no tiene en cuenta las unidades efectivamente construidas sino las de las facturas de adquisición, aplica unos precios arbitrarios obviando las facturas y no falta la partida de mano de obra, aplicada en la valoración certificada del Director de Obra y sustituida, de nuevo de manera arbitraria por precios de una base de un Colegio de Guadalajara.

Para resolver estas alegaciones, es preciso hacer referencia al sistema de gestión de este impuesto, mediante una primera liquidación provisional sobre la base de una estimación de futuro (lo que costará la obra) y una liquidación definitiva, a la vista del coste real y efectivo. La primera liquidación, es, como se dice, una estimación, pues aún no se sabe lo que llegará a costar la obra, de ahí que se parte de presupuesto o incluso módulos o índices fijados en la Ordenanza (sobre cuya legalidad se pronuncian las sentencias que cita el ayuntamiento). Pero esto no es posible en la liquidación final, donde la obra ha terminado y se conoce exactamente, debiendo atenderse al valor real y efectivo. Partiendo del valor final que se declare, la administración puede efectuar comprobaciones para determinar si se ajusta o no a la realidad, siendo esta operación, la que invoca el ayuntamiento citando el art. 57 LGT y art. 6 de la Ordenanza.

En cuanto a este tema, es pertinente dejar constancia de los razonamientos recogidos en otras sentencias de este Juzgado, partiendo de la jurisprudencia existente, sobre la necesidad de acudir o no al procedimiento de comprobación de valores para efectuar la liquidación definitiva en el ICIO y sobre el uso de los medios del art. 57 LGT o la determinación de la base por otros mecanismos. Así, en la sentencia de 6-5-2013 en el PA 155/2012 se razonó que “Se ha discutido si el procedimiento a seguir y pertinente conforme al art. 103 TRLHL es el de comprobación de valores o el de inspección, algo irrelevante por cuanto la comprobación de valores puede efectuarse como procedimiento autónomo

de gestión o como trámite en procedimiento de inspección, como en el presente caso, a tenor de los arts. 141.d) LGT y 159.1 RGIT.

De todos modos, la jurisprudencia es clara en cuanto a que la "comprobación administrativa" del art. 103 TRLHL supone acudir al procedimiento de comprobación de valores, que en cualquier caso, debe seguir los trámites de los arts. 134 y ss (art. 141.1.d) LGT). Así resulta de la **STS 28-7-1999** o la **STS 5-3-2004** conforme a la cual "La comprobación de valores que puede realizar el Ayuntamiento exaccionante se circunscribe al coste real y efectivo de la construcción, sin que pueda extenderse a otros costes adicionales a la ejecución material, ya que ello supondría desvirtuar la naturaleza del propio servicio cuya prestación justifica la práctica de la liquidación, porque si se adicionara al valor o coste de la obra, por ejemplo, el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, su gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor."

La **STS 22-11-2002** establece que "Si el Ayuntamiento en cuyo término Municipal se realizó la obra considera que se debe determinar su coste real y efectivo después de terminada, sin perjuicio de atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas puede, en otro caso, proceder a una comprobación de valores, regida por el art. 52 de la Ley General Tributaria y sus concordantes y en consecuencia, al tratarse de una construcción, instalación u obra nueva, de naturaleza física, han de girar una visita "in situ" los técnicos municipales, efectuando -en su caso- las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc, para que, al tiempo que establecen si lo realizado se ajusta a la licencia y si se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra (lo primero a efectos urbanísticos y lo segundo para acreditar la habitabilidad en la primera ocupación), hagan constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria del ICIO : comprobación de valores que, en puridad de principios y al tratarse de una actuación en vía de gestión y no por actuación inspectora, debe notificarse, con la correspondiente justificación que la motiva, al contribuyente, antes y con independencia de la liquidación que ha de seguirla, para que el interesado pueda aceptarla o impugnarla separadamente si no la considera ajustada a la realidad pidiendo, en su caso, la tasación pericial contradictoria."

Sin embargo, que exista esta identificación no significa que cada vez que la administración inspeccione el cumplimiento de las obligaciones tributarias, materiales o formales, del sujeto pasivo, esté acudiendo a una comprobación de valores del procedimiento de los arts. 134 y ss. A su vez, no cabe confundir conceptos como la determinación de la base imponible o los métodos de determinación de la misma.

Pues bien, el art. 57 LGT regula los medios de que dispone la administración tributaria para efectuar la comprobación de valores estableciendo el apartado i) una cláusula de remisión a la normativa de cada tributo que abre la lista anterior. En el caso del ICIO y de la Tasa en cuestión, tanto la ley como las ordenanzas aluden a las comprobaciones



de la obra por parte de la administración y al examen de la documentación aportada.

Igualmente, se ha discutido acerca de si cabe o no la estimación de la base de forma directa en virtud del art. 51 LGT. Sin perjuicio de que, efectivamente, no estamos ante el supuesto que prevé el art. 103 TRLHL de que sea la administración quien determine la base sino que se efectúa una comprobación partiendo de una autoliquidación y de que existen sentencias contradictorias en la materia (STSJ de Valencia 4-7-2012, frente a STSJ de la Rioja de 14-7-2011 y STSJ de Madrid de 24-6-2010 que admiten la estimación por análisis de la documentación contable y de obra), no cabe confundir el método de determinación de una base imponible, directa, estimación objetiva e indirecta (arts. 51 a 53 LGT) con las fuentes o datos de la información para tal tarea. En los tributos analizados, la base imponible exige la fijación real y efectiva del valor de construcción, por lo que la estimación ha de ser directa y no por módulos o parámetros indirectos sin perjuicio de que tal estimación directa (prioritaria, además frente al resto de sistemas) deba efectuarse sobre la base de unas fuentes de información que permitan ese fin, fuentes que son las que se regulan en el art. 57 para el caso de la comprobación de valores.

Partiendo de tales consideraciones, es evidente que la administración tributaria puede proceder a la verificación del cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, incluidas las autoliquidaciones y a tal fin no siempre se precisará una comprobación de valores declarados pues la LGT también prevé la verificación de datos de los arts. 131 y ss, cuestión a la que se refiere la STSJ de Madrid de 14-4-2011. En este sentido, la administración puede verificar si los datos obrantes en la autoliquidación se corresponden o no con otros obrantes en su poder o declarados por el sujeto (art. 131 LGT) y ello no implicará poner en duda la tasación o valoración de elementos de la obligación declarados, cuya discusión exigiría acudir al procedimiento de comprobación. Esto se entiende claramente si se acude a un ejemplo, consistente en la autoliquidación provisional que no refleja, por error o negligencia, la cifra del presupuesto provisional. La verificación del dato no exigiría ninguna comprobación de valores. De igual forma, la comprobación de valores no puede confundirse con la determinación de la base o sus métodos. El primer procedimiento se refiere a la verificación de la tasación de elementos materiales que influyen en la determinación de la obligación a partir de lo declarado por el sujeto pasivo (inmuebles, actividades, bienes muebles, etc, es decir, las rentas, productos, bienes y elementos determinantes de la obligación a que se refieren los arts. 57.1, 115.1, 141.d) y 145.2 LGT) y que pueden ser determinantes para fijar la base imponible u otros elementos de la deuda, como deducciones o bonificaciones. Así, en impuestos como el IBI o el de plusvalía una cosa es la base imponible de los tributos y otra el valor que deba darse, por ejemplo, a un bien inmueble, como el de mercado, el catastral, etc. Por tanto, a través del procedimiento de comprobación no se verifica la fijación de la base imponible sino datos aportados por el sujeto pasivo sobre el valor o tasación de elementos relevantes para la determinación de la deuda tributaria” (hasta aquí la sentencia citada, pudiendo citarse la sentencia de 4-2-2013).



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Respecto a la posibilidad de que la comprobación de valores se haga mediante los certificados de obra y contabilidad de la empresa, destaca la **STSJ de Madrid de 24-6-2010**.

QUINTO.- En el caso objeto de pleito, la motivación, formalmente está cumplida, al exteriorizarse las razones del administración para discrepar de las valoraciones y unidades de obra declaradas por el sujeto pasivo. Cosa distinta es que esa motivación se comparta o sea correcta que, ya se adelanta, no lo es.

La motivación, notificada al actor, son los Informes del técnico. En el primero, parte del proyecto que sirvió de base a la licencia, que no obstante, no se aporta. Parece que se respetan en principio las partidas valorables 1 a 3, movimientos de tierras, estructura y cerramientos y drenajes, en que consintió la obra. Ese proyecto ha sido modificado según declara la propia empresa en la valoración certificada por el director. Éste, como se señaló en la vista por el Arquitecto municipal, emitió un certificado final de obra sobre lo ejecutado y se declara, en la primera partida unas unidades y un importe de 342,64 euros. El técnico municipal respeta las unidades pero cambio los precios respecto de los declarados y lo hace aplicando la ya referida base de precios del Colegio de Guadalajara. Ninguna norma ni la Ordenanza remiten a esa base. Lo cierto es que solo se contempla la valoración por medio de bases, en su caso, para la liquidación provisional, no para la definitiva, haciendo válida además, la del proyecto siempre que esté visado. Es decir, incluso para la liquidación provisional, la valoración que prevalece es la del mismo proyecto visado, dando por buenos los precios declarados y no los de una base, que además, se elige libremente y sin justificación, pues podría ser perfectamente otra.

En la segunda partida, sucede lo mismo. Aquí, se mantienen las partidas excepto el policarbonato ya que se declaran 527,2 unidades pero se cambia a 558, por ser esta la cantidad adquirida según factura y albarán. Y se incluye otra partida no declarada de malla galvanizada. En la tercera, se hace igual, modificando casi todas las unidades, siendo llamativo que la tubería de pvc pase de 35 a 200 y también el precio. Con esto, la obra pasa a valer más del triple, sobre todo, por cambio de precios pues la partida 2 pasa a ser más del triple de lo declarado aún cuando las unidades consideradas son casi iguales (ello por el precio del policarbonato aplicado, casi 5 veces superior a los 23,15 euros declarados y 6,5 veces más que el facturado en la realidad) y la 3, que se quintuplica. Es cierto que el informe posterior corrige cosas, pues la partida dos se rebaja porque se corrige el precio del policarbonato que pasa a ser de unos 97 euros/m² (cuatro veces lo declarado) y el capítulo 3, que se reconsidera al reducir los 200 metros de tubería, pasando de 8009,81 a 3184,01 euros.

La explicación que se da es que en las facturas y albaranes, único datos contemplados, porque la certificación de valoración del Director de Obra se obvia, no hay mano de obra, razón por la cual en el precio aplicado por el ayuntamiento se contempla la misma, lo que explicaría que el policarbonato se facture a 16,85 euros/m² pero deba valer 97 euros/metro cuadrado. Realmente, en este punto, el técnico no fue claro en



la vista, limitándose a señalar que es el precio del Colegio de Guadalajara y que puede obedecer a esa mano de obra, que ascendería a uno 80 euros/m² cuando en el ejemplo que pone la parte actora, de la licitación del ayuntamiento para las obras de las cocheras del TUS es de 5,54 euros/m² de mano de obra. En la vista, se hizo un ejemplo a requerimiento del Juzgado, para la colocación de perfiles de acero que daba unos 2,71 euros/kg. En este caso, nos e explica el precio de mano de obra en esa partida en las basesde precio usadas. El director de la obra aquí analizada, en la partida 2.7 establece un precio total de 23,15 euros/m² que descontando la factura del producto de AISLUX (16,85 euros/m²) da 6.3 euros/m² de mano de obra.

En resumen, considera que las unidades declaradas en las partidas que modifica, están mal, porque las facturas de adquisición de producto son superiores. No obstante, en la vista manifestó que ni ha medido la obra ni comprobó si todo el material comprado se ha aplicado o no. Entiende que no hay facturas de mano de obra (la empresa explica por qué) y no acepta la valoración declarada, aplicando la base del precios del Colegio señalado en vez del precio de las facturas, las cuales no obstante, sí usa para entender probadas las unidades adquiridas. Otras unidades, como la malla, se incluyen ex novo se miden y se valoran como se ha dicho.

Y la explicación final es que el Servicio no especula ni divaga sino que atiende a los datos de mercado que son las facturas y la base de precios de ese Colegio. Estos, son los criterios usadas para realizar y sostener la comprobación tributaria que no es sino, una comprobación de valores como ya se ha indicado, pues en este caso, no se trata de usar los datos del interesado y corregirlos (verificación) sino modificar totalmente su declaración, tanto en las unidades ejecutadas como en los precios facturados, que sencillamente, se consideran falsos o erróneos.

SEXTO.- Sin embargo sucede que la liquidación final debe atender a un coste real y efectivo y no estimado, medio, intuitivo o ponderado. Y aquí resulta que, los metros usados en la liquidación no se han comprobado ni medido, como se exige en el procedimiento de comprobación; los precios de la factura, que son los efectivamente pagados, son despreciados y sustituidos por otros, que además, reflejan una media, por cierto, muy superior a la usada por el propio ayuntamiento; respecto de la mano de obra, aparece valorada en el informe suscrito bajo su responsabilidad por el propio Director pero, de nuevo, se modifican por precios estimativos, y, por último, a pesar de no medirse la obra y detallarse esa labor, se incluyen nuevas partidas, que se ponderan y valoran con esos precios medios. Todo ello lleva a un precio estimado que, además triplica el declarado, sin seguir el procedimiento de comprobación de valores, sin acreditar que la factura no se corresponde con el precio realmente pagado, sin permitir tasación contradictoria y usando precios medios ajenos a la realidad de la obra. Porque si el interesado adquiere a un precio ventajoso un material, es algo que no es ilícito y redundante en su beneficio siendo ese precio real y efectivo de la factura el que debe tomarse y no otro, reflejado además, en una base de precios que ni se cita en las Ordenanzas ni es de aplicación obligatoria ni sugerida. Y si lo que se sostiene es que el precio de la factura es falso, eso, habrá de probarse mediante la documentación de la obra y de la contabilidad de la empresa.

En este caso, el valor mano de obra se valora en los 23,15 euros de la partida 2.7 resultando un precio de mano de obra de 6,3 euros/m² mucho más razonable que los 80 euros del técnico, y más ajustado a los precios de otras obras como la licitada por el ayuntamiento. Si el actor ha conseguido barato el producto, ello no autoriza a modificar el precio real y efectivo por el que "debería haber sido" y menos elevando injustificadamente la mano de obra que, en las bases usadas, se desglosa dentro del precio final de 97 euros. Y respecto de los metros adquiridos, estos no pueden valer para la liquidación pues deben computarse los metros usados en obra, que son los que sirven a la base imponible. Y si se discrepa, habrá que acudir a la medición en procedimiento de comprobación de valores.

Respecto a los elementos a contemplar para la cuantificación de se precio real y efectivo (no estimado, aproximado o medio) la STSJ de Madrid de 24-6-2010 analiza la de que la comprobación de valores se haga mediante los certificados de obra y contabilidad de la empresa, señalando que "lo que ocurre en el caso de autos es que la mercantil apelante, dueña de la obra y, por tanto, sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente (art. 101.1 LHL de 2003), una vez terminada la obra, no ha acreditado mediante facturas debidamente desglosadas, pese a los reiterados requerimientos de la Inspección en este sentido, tales elementos excluibles de la base imponible del ICIO, correspondiéndole la carga de hacerlo (art. 105 de la vigente LGT y art. 114 de la antigua).

Pretende, por ello, la apelante que para determinar la base imponible del ICIO, en su liquidación definitiva, se acuda al presupuesto de ejecución material de la obra visado por el Colegio de Arquitectos, que se presentó para obtener la licencia, complementado con el contrato celebrado con el contratista, documentos de los que, conjuntamente, es posible, a su juicio, deducir tales partidas excluibles de forma debidamente desglosada, y cita en soporte de su alegación diversa jurisprudencia que exige acudir al presupuesto de ejecución material de la obra visado oficialmente por el Colegio de Arquitectos para determinar la base imponible del ICIO.

Ahora bien, esta tesis de la apelante olvida que no estamos en presencia de una liquidación provisional del ICIO. En cambio, cuando se trata de la liquidación definitiva, ya sí es perfectamente posible determinar cuál sea el coste real y efectivo de la obra, mediante la oportuna documentación de la obra ya terminada...el art. 103.1 LHL de 2003, establece dos maneras de efectuar el cálculo de la base imponible del ICIO, según se trate de la liquidación provisional o de la definitiva. En el primer caso, al inicio de la obra, la base imponible se calcula "en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente", y en el segundo, una vez finalizada aquélla, la base imponible se calcula "mediante la oportuna comprobación administrativa" de la documentación de la obra ya terminada...tal y como ha concluido el Juzgado, la Administración, para fijar la base imponible del ICIO en su liquidación definitiva, ha acudido correctamente a las certificaciones de obra abonadas por la mercantil apelante que son las que contienen datos ciertos y objetivos sobre su coste



real, y si en ellas no se reflejaban debidamente desglosadas las partidas excluibles, correspondía a la mercantil apelante la carga de la prueba de desvirtuarlas mediante las correspondientes facturas -y no presupuestos-, sin que las haya desvirtuado, por lo que el recurso de apelación debe ser desestimado.”

Este criterio se sigue por la STSJ de la Rioja de 14-7-2011.

Es decir, la valoración debe partir de la documentación de obra, no de bases de precios colegiales, así como de otros elementos, tales como la contabilidad, préstamos para financiar la obra, etc. Existiendo esas facturas, sus valores no pueden sustituirse por estimaciones salvo acreditada falsedad (que ese precio no es el realmente abonado), por cuanto existe libertad de precios y de pactos sin que nada obligue a pagar el precio de la base del Colegio de Guadalajara. Y las unidades reales, en caso de discrepancia, deben ser medidas, no estimadas por la cantidad de producto comprado. No es absurdo entender que, normalmente, se adquiere algo más de producto por si hay roturas, errores, correcciones, etc. El coste real y efectivo lo constituye el precio del material efectivamente usado, no del adquirido. Al sujeto pasivo le corresponde aportar todos los documentos existentes que sean requeridos y la carga de la prueba del importe de las partidas a excluir. Respecto del uso de presupuesto, bases de precios medios o estimados, o baremos que incluso aparecen en algunas Ordenanza fiscales de estos tributos, solo se aplican a la liquidación provisional (y el caso de Santander, no hay baremos supletorios, sino que prevalece el presupuesto visado). Es decir, si bien el presupuesto es válido para la liquidación provisional (no hay otro elemento que la previsión) no lo es para la definitiva que ha de fundarse en un coste real según lo realmente ejecutado y su verdadero valor, de ahí la necesidad de comprobación e incluso de excluir partidas (como las de seguridad) que no forman parte de ese coste real (STS 28-7-1999).

Por tanto, la liquidación del ICIO debe ser anulada sin perjuicio de la posibilidad del ayuntamiento de girar nueva liquidación, a salvo la prescripción conforme a la doctrina que interés de ley fija la STS 19-11-2012, zanjando así la polémica en torno a la doctrina denominada del “tiro único”.

Para terminar, también debe anularse la liquidación de la Tasa por la misma aplicación de esos razonamientos.

SÉPTIMO.- De conformidad con el art. 139 LJ, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo



debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad.

FALLO

· **SE ESTIMA ÍNTEGRAMENTE** la demanda presentada por el Procurador Sr. Gómez Salceda, en nombre y representación de contra la Resolución del Ayuntamiento de Santander de 6-4-2016 que desestima el recurso formulado contra la Resolución de 3-2-2016 que aprueba las liquidaciones definitivas por ICIO y Tasa por Licencias Urbanísticas nº 15/0502 y 15/503 y, en consecuencia **SE ANULAN** las mismas.

Las costas se imponen a la parte demandada.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciendo constar que la misma es firme y no cabe recurso alguno contra la misma.

Así por esta mi sentencia, de la que se expedirá testimonio para su unión a los autos, lo pronuncio, mando y firmo.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrado-Juez que la suscribe, estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha.

