



**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO Nº 1**
Calle Gutierrez Solana s/n Edificio Europa
Santander
Teléfono: 942367323
Fax.: 942367325
Modelo: TX004

Proc.: **PROCEDIMIENTO
ORDINARIO**
Nº: **0000009/2016**
NIG: 3907545320160000025
Materia: ORD Admon: Local Urbanismo
Resolución: Sentencia 000235/2016

Intervención: Demandante	Interviniente:	Procurador: IGNACIO CALVO GÓMEZ	Abogado: JOSÉ MARTINEZ BALBAS
Demandado	AYUNTAMIENTO DE SANTANDER	MARÍA GONZÁLEZ- PINTO COTERILLO	JOSÉ LUIS MARCOS FLORES

SENTENCIA nº 000235/2016

En Santander, a 09 de diciembre del 2016.

Vistos por D. Juan Varea Orbea, Juez del Juzgado de lo contencioso administrativo nº 1 de Santander los autos del procedimiento abreviado 9/2016 sobre tributos, en el que actúa como demandante

, representada por el Procurador Sr. Calvo Gómez y defendida por el Letrado Sr. Martínez Balbás 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.- El Procurador Sr. Calvo Gómez presentó, en el nombre y representación indicados, demanda de recurso contencioso administrativo 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.

Admitido a trámite el recurso se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente.

SEGUNDO.- Evacuado este trámite y efectuados los emplazamientos exigidos en la ley, se dio traslado al actor para que formulara demanda tras lo cual, se dio traslado al demandado que presentó su contestación en tiempo y forma.

Fijada la cuantía del pleito en 67863,99 euros y resueltas las cuestiones procesales planteadas se acordó recibir el pleito a prueba practicándose la documental.

TERCERO.- Finalizado el periodo de prueba, se presentaron conclusiones por las partes tras lo cual 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 parking subterráneo sobre falso túnel del distribuidor de la Marga y parque público sobre el mismo. Alega indebida determinación de la base imponible, al no responder al coste real y efectivo, pues el ayuntamiento ha partido del presupuesto de ejecución de trabajos y no de valor real deducido de la documentación de obra, certificado final contrato y facturas. Ese coste total es de 2335632,03 euros y se deben deducir, a su vez, tres partidas: partida de seguridad y salud en obra del aparcamiento por 16563,65 euros; gestión de residuos por 6150 euros; y el coste total del parque público por 762632,03 euros, ya que es una obra exenta a tenor del art. 4.1.c) de la Ordenanza municipal del ICIO, pues es una obra para destino de uso público, en suelo de dominio público del mismo ayuntamiento.

Es por ello que, sobre la base final de 1550275,95 euros deben aplicarse los tipos del ICIO y de la Tasa, resultando a pagar 62010,92 euros y 31005,46 euros. Sin embargo, en la liquidación provisional, la base presupuestada fue de 2681339,59 euros, habiendo abonado ya la actora por cada concepto, 107253,58 euros y 53626,79 euros. Es por ello que la liquidación final debe arrojar un resultado a su favor de 45242,66 euros y 22621,33 euros, esto es, un total e 67863,99 euros, cuyo abono solicita.

En conclusiones finales, además, pretende la deducción de otra partida identificada por el perito judicial, correspondiente a equipos por 144019,19 euros.

Frente a dicha pretensión el Ayuntamiento alega que no se ha incurrido en infracción alguna pues la liquidación final se ha hecho sobre la base del importe autodeclarado por el actor. No hay prueba alguna de que ese importe sea incorrecto y debe prevalecer sin excluir partida alguna. Tampoco se aplicaría la exención pretendida y menos, las partidas no objeto de demanda.

La cuantía del procedimiento se fija en 67863,99 euros.

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.

Se recurre la resolución que, estimando en parte las alegaciones del sujeto pasivo contra la propuesta de liquidación en expediente de regularización y comprobación, establece que la base imponible de los dos tributos es de 2681339,59 euros, tal y como se había autodeclarado. Dado que es el importe por el cual se tributó provisionalmente, no hay saldo a favor ni en contra. Rechaza así la pretensión de atender al coste de obra certificado y excluir tres partidas, ya indicadas en el fundamento anterior. Solo se estima la exclusión del importe de obra no ejecutado por la actora, algo no debatido aquí.



Los hechos que motivan el procedimiento y que resultan del expediente son los siguientes. La entidad actora resultó adjudicataria de un contrato administrativo promovido por el propio ayuntamiento para la concesión de gestión de servicio público del aparcamiento subterráneo sobre el falso túnel del distribuidor de la Marga-La Albericia. Este contrato suponía la ejecución de obras, la del propio parking y la de un parque público sobre el aparcamiento. El importe de tales obras resultaba del Reformado del Proyecto Básico y de ejecución del aparcamiento por 2772992,44 euros y el proyecto del parque público por 1091878,89 euros. El valor proyectado era de 3864870 euros.

La licencia de obras se concedió por resolución de 20-1-2014. La entidad actora presentó al autoliquidación provisional del ICIO y la Tasa sobre una base imponible de 2681339,59 euros que resultaba de deducir de los proyectos el importe del parque público, esto es, 1091878,89 euros y el capítulo de seguridad y salud del aparcamiento por 91652,85 euros. Así, por la Tasa se ingresaron 53626,79 euros y por el ICIO 107253,58 euros (f. 8 y 9 EA) el 13-11-2013 y el 14-5-2014.

El 24-9-2014 se presenta autodeclaración respecto de la liquidación final tanto del ICIO como de la Tasa manifestándose que la base es la misma, de 2681339,59 euros, aportando certificado final de obra.

Sin embargo, el ayuntamiento, el 8-10-2014 inicia actividades inspectoras de comprobación y requiere toda la documentación de la obra. Tras diversos requerimientos y actuaciones, se aporta esa documentación, incluyendo certificado fin de obra, facturas y contratos. Según esa documentación, f. 34 y ss el coste final de ejecución de ambas obras es de 2335632,03 euros, de los cuales, 762645,07 euros son del parque y 1572986,96 euros, del parking (f. 34, 61 y 75 vuelto), quedando al margen gastos generales, beneficio industrial e IVA.

El ayuntamiento, realiza propuesta de liquidación, f. 85 y ss sobre la base de un coste de 3457339,59 euros que resulta de sumar el valor del presupuesto y autoliquidación, de 2681339,59 euros y 776000 euros de la estructura previamente existente del parking, no declarada y que había sido ejecutada por . El actor formula alegaciones discrepando. Se emite informe y acta de disconformidad con nuevo informe. La parte presenta nuevas alegaciones en las que se opone a incluir los 776000 mil euros y añade que la liquidación final no puede partir del presupuesto, sino del coste real y efectivo según la documentación de la obra que es el indicado de 2335632,03 euros del que se deben traer las partidas que defiende en este pleito de modo que procede la devolución del importe conjunto de 67863,99 euros. La resolución recurrida solo estima la pretensión referida a la partida de los 776000 euros por haber sido ejecutada por tercero pero no el resto, por cuanto se funda en la autoliquidación.

TERCERO.- 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".

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.- Antes de analizar el fondo del asunto, que coincide con otros muchos pleitos, debe dejarse claro que no cabe alteración de la demanda en fase de conclusiones (mutatio libelli) prohibida en el art. 412 LEC y art. 65.1, 56 y 33 LJ. El actor, en sus conclusiones, a la vista de la prueba pericial, en la cual el perito, extralimitándose del ámbito debatido introduce un nuevo aspecto, amplía claramente su pretensión y el motivo. Así, inicialmente y, este es el objeto de pleito y su pretensión, se defienden dos cosas: que la base imponible debe calcularse sobre la documentación real de obra y no el presupuesto, que deben excluirse tres partidas, una de ellas, en aplicación de una exención. Novedosamente, se pretende ampliar el importe reclamado en el suplico sobre la base de un nuevo hecho y argumento, la existencia de equipos cuyo valor no se incluiría en el cálculo. Esta pretensión



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

excede de la inicial y supone cambio de demanda. De admitirse, claramente se causaría indefensión al ayuntamiento que no ha podido formular contestación ni proponer prueba al respecto.

Es por ello que el objeto, se limita al de la demanda y su suplico.

Son dos, como se dice, las cuestiones debatidas: cómo debe calcularse la base; y si procede excluir las tres partidas pretendidas.

Para dar respuesta a estas cuestiones, debe acudir al régimen legal y municipal, reglado, por lo que no cabe acudir a criterios de precedente o actos propios, no aplicable esa materia que es reglada. Lo que haya hecho o no el ayuntamiento en casos anteriores, no dispensa de aplicar la norma en sus términos.

Esto implica 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.

Dé 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



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

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**).

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.- Pues bien, respecto a qué valor ha de tomarse para calcular el coste real y efectivo y qué elementos de cálculo han de servir para ese cómputo, la respuesta es clara, a la vista de lo indicado. El coste real y efectivo resulta de la documentación final de la obra realmente ejecutada y no del presupuesto inicial. Se dice por el ayuntamiento que el importe es el autodeclarado por el sujeto activo que no ha iniciado el trámite de ratificación. Esto es así y existe una autodeclaración del sujeto de la que resultaba que no había diferencia a ingresar o a abonar. Pero esta autoliquidación no fue aceptada, no fue consentida por el ayuntamiento que inicia actividad de inspección y la corrige en la propuesta inicial. Es en ese expediente de inspección-comprobación donde el sujeto alega que, debe hacerse la liquidación final conforme a la norma, esto es, el coste que resulta

de la documentación que aporta a requerimiento del ayuntamiento, por lo que la resolución de ese expediente, ha de ajustarse a tales datos. Y es esa resolución en el expediente de inspección-comprobación y no otra (una pretensión del sujeto de rectificar un autoliquidación) la que se recurre. Es decir, al no aceptarse la autoliquidación por el ayuntamiento, el expediente que inicia, debe terminar con una liquidación que es un acto de la administración (no ya del sujeto pasivo) ajustada a derecho. Este es el objeto del recurso.

Pues bien, en este caso, el coste real y efectivo, acreditado con la documentación de obra y ratificado por la pericial judicial, ha resultado ser muy inferior al presupuestado, cuyo valor sirvió para determinar la base imponible de la Tasa y del ICIO con carácter provisional.

Como ya se ha dicho en numerosas sentencias, la liquidación final debe atender a un coste real y efectivo y no estimado, medio, intuitivo o ponderado. Y si lo que se sostiene es que el precio de las facturas, mediciones, certificados y demás documentos es falso o eróneo, eso, habrá de probarse mediante la documentación de la obra y de la contabilidad de la empresa y habrá que acudir a la medición en procedimiento de comprobación de valores. Pero esto, debe hacerlo el ayuntamiento, no el sujeto pasivo, que aporta los documentos que tiene.

Respecto a los elementos a contemplar para la cuantificación de su 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). Y las unidades reales, en caso de discrepancia, deben ser medidas, no estimadas por la cantidad de producto comprado.

Es por ello que debe estimarse este argumento del actor.

SEXTO.- Respecto de las partidas, todos los conceptos que, conforme a la normativa deben excluirse de la base imponible de la construcción, instalación u obra por no formar parte de su coste de ejecución material deben excluirse tanto de la magnitud que se tenga en cuenta para practicar la liquidación como de la base imponible de la definitiva, sin perjuicio del reajuste que en esta última pueda hacerse del importe final del coste de la sola obra.

Así lo señala la STS de 5-3-2004, o STSJ Valladolid 28-7-05, TS 5-12-03, STSJ de Valencia de 31-10-05.

Realmente, la doctrina sobre inclusiones y exclusiones es bastante casuística si bien se pueden señalar, en resumen, los siguientes criterios.

Deben incluirse los elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto y carezcan de singularidad o identidad propia incorporándose en su aspecto estético y estructural formando parte consustancial del presupuesto de obra y las condiciones precisas para el cumplimiento de su fin. Así, para determinar si una maquinaria o instalación se debe incluir se debe comprobar que se cumplan dos requisitos: quedar integrados en la unidad de obra o ser necesarios para su ejecución; servir para proveer a la obra de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización (DGT CV 7-9-2007).

El objeto del tributo no es el valor de lo instalado sino el coste de instalación (STS 15-3-1995, 7-10-2000).

Debe incluirse el coste de instalación de equipos, máquinas e instalaciones construidos por terceros fuera de obra e incorporados, pero no su valor (STS 18-6-1997).

Forman parte del coste real y efectivo y deben integrar la base, los siguientes conceptos: importe de entregas de bienes necesarios para la ejecución; sueldos y salarios abonados para la ejecución material; instalaciones de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado central, ascensores y demás que de ordinario discurren por conducciones empotradas o aparatos sujetos a las obras de albañilería o encastrados y demás que provean a servicios esenciales de habitabilidad o utilización (STS 16-12-2003, 5-10-2004); gastos generales de subcontratistas contratados por el contratista para la realización de la obra (STSJ de Valencia 7-9-2007); coste de instalación de equipos, máquinas e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la obra e integrantes del proyecto y que carezcan de identidad propia (STS 14-5-2010).

Finalmente, no se integraría en el cálculo de la base: aumentos del presupuesto inicial por incrementos pactados sobre el IPC (STS 22-11-2002); tasas autonómicas por dirección y certificación de obras; estudios de seguridad e higiene (STS 24-5-1999, 30-4-2001, 17-11-2005); gastos de investigación y desarrollo sobre emplazamientos; pruebas de comprobación de instalaciones; gastos generales y de equipamiento (STS 3-2-1994, 29-6-1994, 8-7-2005); gastos de mobiliario y servicios, aunque se incluyan en el presupuesto (STS 29-6-1994); servicios técnicos; estudios de impacto ambiental (STS 30-4-2001); gastos generales del Reglamento General de Contratación (STS 30-4-2001).

Es por ello que, en este caso, las partidas de seguridad y salud y gestión de residuos deben quedar excluidas (la primera, ya lo había sido en la liquidación provisional respecto del presupuesto). Respecto de sus importes, han sido corroborados por el perito judicial.

La última cuestión es la relativa a la partida del parque público. Se entiende exenta del ICIO conforme al art. 4.1.c) de la Ordenanza. Hay que comenzar destacando que tal importe no fue incluido en la liquidación provisional, si bien, como se ha dicho, en esta materia no es aplicable doctrina alguna sobre actos propios que enerve el efecto de la norma. También hay que dejar claro que, en este punto, la pericial judicial ha dejado de ser una pericial técnica extralimitándose en su cometido, la hacer una función de interpretación y subsunción jurídica. La aplicación o no de la exención conforme a los arts. 100.2 TRLHL y art. 4.1.c) Ordenanza 4 I. También, llamar la atención que la parte actora solo cita este precepto para el ICIO, pero ninguno semejante en la Ordenanza 1-T.



El art. 100.2 TRLHL dispone que " 2. Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación."

El art. 4.1.c) de la Ordenanza recoge esta exención.

La pericial, sí sirve para determinar la naturaleza de la obra, la ejecución de un parque público, de uso público, en terrenos de dominio municipal, pues habían sido urbanizados y cedidos ya.

Ahora bien, fuera de esto (lo cual, por cierto concurriría en el mismo parking, ejecutado en terrenos municipales para un servicio municipal, simplemente concedido) no consta que se trata de ninguna de las obras a que se refiere la exención. Es decir, no basta con que se trate de una obra de esas administraciones, ha de estar destinada específicamente a alguno de esos fines. La ausencia de uno cualquiera de estos dos requisitos impide el reconocimiento de la exención, debiendo tenerse en cuenta que no es posible extender su ámbito de aplicación a otras Administraciones públicas distintas o a otras construcciones, instalaciones u obras distintas de las enumeradas, por así exigirlo el principio de interdicción de la analogía. A estos efectos, se exige una interpretación restrictiva en la aplicación y reconocimiento de una exención (STSJ Madrid 24-6-10).

El motivo de impugnación ha sido el indicado y la congruencia, del art. 33 LJ, impone resolver conforme al mismo. Es decir, no cabe hacer aquí otras consideraciones, sobre cuestiones no alegadas y no debatidas, como un motivo distinto a la exención, esto es, que pudiera ser un caso de no sujeción al tributo si se tratara de una obra de urbanización incluida en proyecto de urbanización o actuación urbanística, que no exija previa licencia o declaración responsable, u obra de marcado interés general. Esto ni se ha alegado ni se ha probado por la actora.

Ahora bien, realmente el problema no es este, es decir, si esas obras están o no sujetas o están o no exentas. Como se ha dicho, solo cabe resolver conforme a las pretensiones y motivos deducidos pero también, respecto del acto objeto de recurso y en las partes discutidas y recurridas. Aquí, lo que sucede es que el ayuntamiento nunca ha incluido en la base imponible la obra del parque, ni en la liquidación provisional ni después, en la definitiva, que es objeto de este recurso. El problema de la exención no es un motivo de recurso contra el acto, que nunca ha computado esa obra, algo que no discute el actor, sino que es la explicación que el actor da para una pretensión distinta a la anulación, la pretensión de condena a devolver una cantidad líquida. Así, en la liquidación provisional, como se ha dicho, se tomó por base imponible el importe de 2681339,59 euros que es el resultado de restar al importe proyectado para las obras del parking, 2772992,44 euros el



capítulo de seguridad y salud del aparcamiento por 91652,85 euros. Pero nunca se ha declarado el importe de las obras del parque, por 1091878,89 euros. No está claro, por qué, pues no se trata de la exención. Seguramente, por ser obra para dar cumplimiento a un proyecto de urbanización y, además, del propio ayuntamiento exacionante, no incluida en la licencia de obras concedida a la actora y que no exigiría tal licencia (no estaría sujeta al ICIO), conforme a la abundante jurisprudencia sobre el tema, pero esto, no queda claro. De lo que no hay duda es que no se liquidaron provisionalmente ni el ICIO ni la Tasa por tal obra. Y tampoco, después, en la regularización, pues el ayuntamiento toma por base, exactamente los 2681339.59 euros, que es el importe presupuestado pero exclusivamente para el parking. Por ello, el ayuntamiento no puede pretender que ante el recurso del actor para disminuir ese importe, se incluya ahora en vía judicial el importe de las obras del parque. En la liquidación que defiende el actor, frente a la municipal, no se incluyen las obras del parque, porque nunca se han incluido y los actos liquidatorios siempre se han referido a las obras del parking. Si el ayuntamiento entiende que la sobras del parque público están sujetas y no exentas, habrá de iniciar nuevo procedimiento de regularización, donde se discutirían, en su caso esas cuestiones, pero no puede ahora incorporar tal importe para incrementar la base imponible de otra obra distinta.

Es por ello que debe estimarse la alegación.

SÉPTIMO.- Respecto de la Tasa, el planteamiento es el mismo que se ha hecho para el ICIO. Por ello, procede la estimación parcial para realizar el cálculo sobre el coste real y efectivo de 2335632,03 íntegra de la demanda, por cuanto, partiendo de que la base es la calculada por el actor, su cálculo de la cuota y diferencia a devolver es correcto.

OCTAVO.- 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. 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 CONDENAN** al Ayuntamiento de Santander a devolver al actor el importe de 67863,99 euros.

Las costas se imponen al demandado.

Notifíquese esta resolución al interesado, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia, mediante escrito razonado que deberá contener las razones en que se fundamente, y que deberá presentarse ante este Juzgado, en el plazo de quince días, a contar desde el siguiente a su notificación. Para la interposición de dicho recurso es necesaria la constitución de depósito en la cuenta de depósitos y consignaciones del Juzgado de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoquinta de la LOPJ y por el importe previsto en tal norma, lo que deberá ser acreditado a la presentación del recurso.

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.

