



**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 0000231/2013 - 00

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 2 de Santander

Ponente: Rafael Losada Armada

Proc.: **RECURSO DE APELACIÓN**

Nº: **000092/2015**

NIG: 3907545320130000672

Resolución: Sentencia 000350/2015

Intervención:	Interviniente:	Procurador:
Apelante		ROSAURA DIEZ GARRIDO
Apelado	AYUNTAMIENTO DE SANTANDER	MARIA GONZÁLEZ-PINTO COTERILLO

S E N T E N C I A n° 000350/2015

Iltmo. Sr. Presidente:

Don Rafael Losada Armada

Iltmas. Sras. Magistradas:

Doña Clara Penín Alegre

Doña Esther Castanedo García

En la ciudad de Santander, a veintiocho de septiembre de dos mil quince.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el **recurso de apelación n° 92/2015** formulado contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 2 de Santander de 22 de enero de 2015 por representada por el procurador doña Rosaura Díez Garrido y defendido por el letrado don Miguel García de Enterría, siendo parte apelada el **AYUNTAMIENTO DE SANTANDER** representado por la procuradora doña María González-Pinto Coterillo y asistido por el letrado don José Luis Marcos Flores.

Es ponente el presidente don Rafael Losada Armada quien expresa el parecer de la sala.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El recurso de apelación se interpuso el 19 de febrero de 2015 por la representación de la demandante contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Santander de 22 de enero de 2015 que desestima la demanda contra la resolución de 20 de marzo de 2013 de la Concejal de Hacienda que aprueba las liquidaciones de las actas 489 y 490 en concepto de ICIO y tasa por licencia.

SEGUNDO.- Del recurso de apelación se dio traslado a la administración demandada que formuló oposición al mismo y solicitó de la sala su desestimación y la confirmación de la sentencia apelada.

TERCERO.- En fecha 14 de abril de 2015 se elevaron las actuaciones a esta sala y no habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, ni considerado necesaria la celebración de vista o la presentación de conclusiones se declaró el recurso de apelación concluso para sentencia, señalándose para la votación y fallo y se deliberó, votó y falló el 29 de julio de 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

No se aceptan los fundamentos de derecho de la sentencia apelada.

PRIMERO.- Se formula el recurso de apelación contra la sentencia de 22 de enero de 2015 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 2 de Santander que desestima el recurso contencioso administrativo contra la resolución de 20 de marzo de 2013 de la Concejal de Hacienda que aprueba las liquidaciones de las actas 489 y 490 en concepto



ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

de ICIO y tasa por licencia, por las que resulta una deuda tributaria conjunta de 172.295,36 euros.

A tenor de la demanda formulada, pretende que se dejen sin efecto esas liquidaciones, deduciendo de la base imponible un 19 por ciento de gastos generales y el beneficio industrial de OHL, diversos costes de urbanización no contenidos ni obligados en la licencia municipal como mejoras y excesos ejecutados en interés y a requerimiento municipal, así como el valor de diversos bienes cuya colocación no constituye obra por lo que no está sujeta al ICIO ni a la tasa.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia considera que si bien los gastos generales y el beneficio industrial no son parte del coste de ejecución material de la obra, corresponde a la actora probar su cuantía y si se ha incluido en el precio pactado, lo que no se ha cumplido al resultar los gastos generales y el beneficio industrial del presupuesto de la obra o del proceso de elección del contratista y adjudicación de la obra que resulta insuficiente al igual que las explicaciones del autor del proyecto de ejecución y director de la obra.

Asimismo, la sentencia de instancia, considera que la administración ya ha descontado partidas de la base imponible como elementos ajenos a la obra pero la parte acora no ha aportado con la claridad y precisión necesarias nuevas partidas ajenas a la obra y considera que han de computarse las obras urbanizadoras expresadas en la licencia de ordenación y pavimentación del entorno del hotel, así como las realizadas voluntariamente de este tipo, ya que forman una unidad constructiva con el resto de estructuras.



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

TERCERO.- La parte apelante alega como motivos del recurso de apelación los siguientes:

1°. Que la existencia de los gastos generales y del beneficio industrial está acreditado documentalmente tal como se deriva del folio 10 del expediente administrativo y consta que son un 13 por ciento y un 6 por ciento, respectivamente, así como al folio 26 del citado expediente; porcentajes que se derivan también de los folios 34 y 44 del expediente administrativo; al folio 165 del mismo consta un certificado de OHL demostrativo de tales porcentajes.

2° Así consta, también, el porcentaje de cada cual en las ofertas y presupuestos para licitación y adjudicación a tanto alzado total y completo del contrato que sirvió para la redacción y adjudicación del contrato a OHL a precio alzado y cerrado de 11.194.814,08 euros; por tanto el coste de 13.060.254,24 euros de liquidación final de la obra a OHL contiene el 19 por ciento de gravamen correspondiente a la suma de ambos conceptos.

3° Los precios contradictorios que relaciona la demandante acreditan el pago del 19 por ciento en cada una de las unidades.

4° Aunque las certificaciones de obra no contengan los gastos generales y el beneficio industrial, el arquitecto del proyecto y de la dirección de obra vino a confirmar que el coste de liquidación final por importe de 13.060.254,24 euros, contenía esos conceptos en los porcentajes de 13 y 6 por ciento.



5° Determinadas prestaciones contractuales de OHL no son ejecución material de obra, ni deben formar parte de la base imponible del ICIO ni de la tasa, como puede comprobarse a los folios 184 a 188, como son las lámparas colgantes decorativas y los apliques de luz cuyo coste no se descontó de la base imponible, así como mobiliario e informática.

CUARTO.- Por la Administración apelada se insiste en que, como dijo el juez de instancia, no cuenta lo presupuestado sino el coste de ejecución material que figura en la factura que es donde debe reflejarse el coste de ejecución material, junto con los gastos generales y el beneficio industrial y que es a la parte actora a la que corresponde la carga de la prueba de justificar la concurrencia y cuantificación de los aspectos excluidos del coste real de ejecución material, sin que proceda la reducción de un porcentaje sin clarificar lo que está incluido en ese concepto. Tampoco admite la deducción de las partidas de iluminación decorativa al formar parte de la instalación eléctrica del hotel, llenado de la instalación de calefacción, microgeneración, red disuasoria de palomas, extintores de polvo y de CO2.

QUINTO.- La sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 dictada en el recurso de casación en interés de ley se afirma:

"F. J. Tercero.- Debe significarse, ante todo, que el anterior art. 103 de la Ley 39/1988 se modificó, primero por la Ley 50/98, de 30 de diciembre, y luego por la Ley 51/2002, pretendiéndose con la última modificación aclarar, por un lado, qué se entiende por



coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra: el coste de ejecución material de aquélla, para adaptarse a los criterios que había establecido el Tribunal Supremo, como reconoce la propia Exposición de Motivos y, por otro, añadir otros conceptos excluidos en la regulación anterior, como los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Esta redacción pasa al actual art. 102 del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004.

La Jurisprudencia había señalado que el coste real y efectivo de la construcción no estaba constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por el dueño de la obra, sino por el presupuesto de ejecución material de la construcción, instalación u obra, por lo que no se podían incluir en la base imponible los gastos generales, el beneficio industrial ni los honorarios técnicos, ya de redacción del proyecto, ya de la dirección de la obra, ni los gastos referentes al estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, y ello por ser estos gastos ajenos al estricto concepto de obra civil, (sentencias de 24 de mayo de 1999, 5 y 24 de julio de 1999 y 15 de abril de 2000, entre otras).

Además, la Sala había excluido los importes correspondientes a equipos, máquinas e instalaciones construidos por tercero fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación (sentencias de 18 de junio de 1997 y las



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

que en ella se citan de 3 de abril , 29 de mayo y 28 de junio de 1996; 5 de julio y 24 de septiembre de 1999).

En esta última doctrina se apoyó, primero, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla y, luego, la Sala para resolver la cuestión litigiosa, por lo que procede profundizar en el alcance de la exclusión del coste de los elementos independientes, fabricados fuera de la obra, y adquiridos a terceros, según los criterios también sentados por la Sala.

F. J. Cuarto.- Las sentencias de 16 y 18 de enero de 1995, recordadas por la de 15 de febrero de 1995, declararon que, puesto que la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible y que el art. 101 de la Ley de Haciendas Locales (actual art. 100) no sujeta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras a toda construcción, instalación u obra sino únicamente a aquéllas para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, no están sujetas las instalaciones que se vayan a colocar sobre una determinada obra ya realizada cuando para ello, aunque precise algún tipo de licencia, no sea necesario proveerse de licencia de obras o urbanística, rechazando que puedan calificarse como instalaciones externas a la obra partidas como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriera que son elementos inseparables de aquélla y figuran en el mismo proyecto que sirvió de base para obtener la licencia.

Esta doctrina fue matizada en la posterior sentencia de 15 de marzo de 1995, al señalar que "la diferenciación entre coste de la obra civil y coste de



las instalaciones no es por sí misma determinante para excluir el importe de este último de lo que el art. 103 LHL (actual 102) considera como coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra que constituye la base imponible del ICIO, como tampoco lo es la naturaleza fija o removible de las instalaciones o su incorporación al terreno de manera más o menos permanente, porque el art. 101 LHL (actual 100) sujeta al impuesto tanto la realización de construcciones y obras como de instalaciones con tal que para unas y otras se requiera proveerse de licencia de obras o urbanística, de modo que lo decisivo es este segundo requisito, que remite al art. 178 de la Ley del Suelo y por medio de él, al art. 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística y no a todos los supuestos que en él se prevén sino sólo a aquéllos en que la licencia que se exija sea precisamente de obras u urbanística".

Asimismo, resulta interesante recordar, en la misma línea, la sentencia de 21 de junio de 1999, que contempla un nuevo proyecto de obras, complementario de otro anterior, donde se expresaban y cuantificaban las instalaciones que realmente integraban la construcción de una estación transformadora, en cuanto admite en el coste real y efectivo de la obra "las partidas correspondientes a los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyan, coloquen o efectúan, -como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia- en el conjunto constructivo de lo que, según ocurre en el caso de autos, va a constituir o constituye, a modo de un solo todo, la Estación Transformadora proyectada".



Finalmente, la sentencia de 5 de octubre de 2004 indica que "lo esencial es que las instalaciones, aparte de inseparables de la obra, figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras, pues no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitualidad o utilización".

La conclusión a que se llega de la jurisprudencia es que si bien se excluyen de la base imponible del ICIO el coste de equipos, la maquinaria e instalaciones mecánicas, salvo el coste de su instalación, contruidos por terceros fuera de obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, esta exclusión no alcanza al coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra, e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras u urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada."

SEXTO.- Por lo que afecta a la deducción de los gastos generales y beneficio industrial, puede comprobarse que el proyecto de ejecución al folio 44 del expediente administrativo, contempla uno de ejecución material y otro de contrata que resulta del anterior al que se le añaden



los gastos generales (13 por ciento) y el beneficio industrial (6 por ciento) y la factura correspondiente a la certificación nº 22 (folio 75 y 76 del citado expediente administrativo) contempla un total de ejecución material de 13.060.254,24 euros lo cual se enmienda como error por la mercantil demandante pues ha de considerarse como total de coste de contrata que incluye el 13 por ciento de gastos generales y el 6 por ciento de beneficio industrial, como se refleja, finalmente, al folio 156 del expediente administrativo en la propuesta de liquidación del impuesto con fundamento en la certificación del contratista OHL -al folio 165 del citado expediente- que se limita a manifestar que los precios del presupuesto de ejecución material que resultan tanto del presupuesto como del contrato contienen el 19 por ciento en concepto de gastos generales y beneficio industrial y que, por tanto, suscriben los arquitectos, que la partida de gastos deducible asciende a 2.298.374,21 euros del total del de contrata que hemos dicho asciende a 13.060.254,24 euros; no se entiende, por ende, que el recurso de apelación diga ahora que de ese coste de liquidación final coincidente con el de coste de contrata según OHL, haya que deducir un 19 por ciento pues la cantidad es sensiblemente superior, 2.481.448,30 euros.

De ello se infiere que la parte demandante no se ha molestado en decir exactamente la cantidad a deducir en tal concepto de gastos generales y beneficio industrial pues se limita a pedir estas deducciones en función de la deducción de los precios de elementos que considera que deben estar fuera del coste de ejecución material, cuando lo procedente es establecer las cantidades de gastos generales y beneficio industrial de forma autónoma que es lo que no termina de hacer, ni siquiera en el recurso de apelación.



Consecuentemente, debemos precisar que el criterio jurisprudencial a seguir consiste en que cuando el motivo que se plantea en un recurso de apelación es el error en la valoración de la prueba ha de prevalecer la apreciación realizada en la instancia, salvo en aquellos casos en los que se revele de forma clara y palmaria que el órgano "a quo" ha incurrido en error al efectuar tal operación, o cuando existan razones suficientes para considerar que la valoración de la prueba contradice las reglas de la sana crítica, lo que aquí no acaba de demostrarse; de conformidad con una reiterada y constante doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, que en el proceso contencioso-administrativo la prueba se rige por los mismos principios que la regulan en el proceso civil y no se puede olvidar que la base de la convicción del juzgador para dictar sentencia descansa en la valoración conjunta y ponderada de toda la prueba practicada. Y, conectando con esto último, hemos de resaltar que la materia de valoración de la prueba, dada la vigencia del principio de inmediación en el ámbito de la práctica probatoria, es función básica del juzgador de instancia que solo podrá ser revisada en supuestos graves y evidentes de desviación que la hagan totalmente ilógica, opuesta a las máximas de la experiencia o a las reglas de la sana crítica.

SÉPTIMO.- En lo que afecta a la pretensión de que también se deduzcan determinadas partidas como elementos del mobiliario y lámparas decorativas y apliques de luz al estar indebidamente en la base imponible que, sin embargo, son elementos separable de la obra como puede apreciarse en las fotos aportadas, ocurre lo mismo, al no valorarse independientemente, ni mencionar si esa partidas llevan incluido el porcentaje de gastos generales y beneficio industrial como se ha mencionado a lo largo del litigio. La



mercantil demandante se limita a relacionar con fotos las lámparas decorativas e incluye rollo de leds y sus fuentes de alimentación en candilejas de pasillos de habitaciones que no pueden considerarse como las anteriores decorativas por lo que no deben excluirse; resto de partidas que menciona el recurso de apelación al tratar de segregárlas de los sistemas e instalaciones a los que pertenecen como el de voz y datos, informática, distinguiendo asimismo determinados precios correspondientes a la instalación de gas natural, microgeneración, red disuasoria de palomas en la cubierta y sistemas contra incendios como los extintores, tampoco pueden ser aceptados pues pertenecen al sistema principal al que están incorporados que sí forma parte de la estructura y de la construcción realizada.

OCTAVO.- Procede, por todo lo expuesto, estimar parcialmente el recurso de apelación y revocar el fallo de la sentencia apelada en cuanto declara la validez del acto administrativo recurrido, sin expresa imposición de costas a la parte apelante y revocando, igualmente, la imposición de las costas que contiene la sentencia de primera instancia en que, al no haberse rechazado la totalidad de las pretensiones del demandante, deben imponerse a cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad. (Art. 139.1 y 2 LJCA).

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

F A L L A M O S

Estimamos parcialmente el recurso de apelación formulado por frente a la sentencia de 22 de enero de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-



ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

Administrativo nº 2 de Santander sin expresa imposición de costas al apelante.

En su lugar, esta sala revoca la sentencia de instancia en lo referente a la liquidación practicada por el impuesto de construcciones y obras y tasa por licencia que deberá excluir de la base imponible la partida correspondiente a la adquisición de lámparas decorativas y apliques de luz, así como la revocación de la imposición de costas que contiene.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes con expresión de los recursos que en su caso procedan frente a ella, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.



**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: 00066

Procedimiento Ordinario 0000231/2013 - 00

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 2 de Santander

Ponente: Rafael Losada Armada

Proc.: **RECURSO DE APELACIÓN**

Nº: **000092/2015**

NIG: 3907545320130000672

Intervención:	Interviniente:	Procurador:
Apelante		ROSAURA DIEZ GARRIDO
Apelado	AYUNTAMIENTO DE SANTANDER	MARÍA GONZÁLEZ-PINTO COTERILLO

**DILIGENCIA DEL LETRADO DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA
D.LUIS GABRIEL CABRIA GARCÍA.**

En Santander, a 05 de octubre del 2015.

Dando cumplimiento al Artículo 248.4 L.OP.J indíquese a las partes que contra la anterior Sentencia **no cabe recurso alguno.**

EL LETRADO DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA