

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059850

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA

Sentencia 42/2015, de 5 de febrero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 269/2014

SUMARIO:

Haciendas Forales. Navarra. ICIO. Tasa por licencia de obras. Sujeto pasivo. Sustituto. La liquidación del ICIO impugnada fue girada correctamente por el Ayuntamiento al sustituto del contribuyente de acuerdo con la previsión de la ordenanza, ya que es posible el cambio del sujeto pasivo aunque no se haya producido la transmisión de la propiedad. En cuanto a la tasa, la liquidación fue girada al solicitante como contribuyente con independencia de que fuera el propietario. **Base imponible. Construcción de un hotel.** Por lo que se refiere a la liquidación del ICIO, si bien no cabe deflactación alguna de la base imponible por efecto de la inflación, si deben detrarse determinadas cantidades correspondientes a gastos generales y beneficio industrial y costes indirectos acreditados y que son suficientemente explicados por el perito. De la base imponible de partida deben descontarse además determinadas partidas para obtener la base imponible definitiva como parte de la partida del mobiliario, la partida correspondiente a precios contradictorios o precios que finalmente se vieron incrementados. Por el contrario no cabe la deducción de las partidas correspondientes al centro de transformación de energía eléctrica, ya que se presenta arquitectónicamente integrado en el edificio del hotel, como anexo al mismo y es funcionalmente inseparable. [Vid., STS, de 14 de mayo de 2010, recurso n.º 22/2009 (NFJ038740)]. Por lo que se refiere a la base imponible de la tasa por licencia de apertura, este debe atender al coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra según la ordenanza, lo cual no supone una extralimitación de la misma, tan solo sería así si el método de cuantificación previsto en la ordenanza diese como resultado un importe superior al fijado como máximo. Por todo ello procede revocar y dejar sin efecto la sentencia del Juzgado impugnada por el Ayuntamiento y la base imponible del ICIO deberá fijarse tal y como ha indicado el Tribunal en estos autos.

PRECEPTOS:

Ley Foral 2/1995 de Navarra (LHL), arts. 23, 104, 107 y 169 a 171.

PONENTE:*Don Antonio Rubio Pérez.*

Magistrados:

Don ANTONIO RUBIO PEREZ
Don FRANCISCO JAVIER PUEYO CALLEJA
Doña MARIA JESUS AZCONA LABIANO**SENTENCIA DE APELACIÓN Nº 42 /2015**

ILTMOS. SRES.:

PRESIDENTE,

D. FRANCISCO JAVIER PUEYO CALLEJA

MAGISTRADOS,

D. ANTONIO RUBIO PEREZ

DÑA. MARÍA JESÚS AZCONA LABIANO

En Pamplona/Iruña , a cinco de febrero de dos mil quince .

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra constituida por los Ilustrísimos Señores Magistrados expresados, en grado de apelación, el presente rollo de apelación nº 269/2014 interpuesto contra la Sentencia nº 33/2014 dictada en P . O. 299/12 tramitado ante el Juzgado nº 2 por la que se estima recurso interpuesto contra resolución del Ayuntamiento de Pamplona de 24/04/12 de la Directora de Hacienda en expediente de disconformidad 14/2011, y se declara la nulidad del procedimiento de inspección iniciado. Siendo partes, como apelante, AYUNTAMIENTO DE PAMPLONA representado por el Procurador D. JAVIER ARAIZ RODRÍGUEZ y defendido por el Abogado D. JUAN LUIS GUIJARRO SALVADOR; y, como apelada ALMA GESTIÓN DE HOTELES SL ., representada por la Procuradora D^a. ANA MUÑIZ AGUIRREURRETA y dirigida por el Letrado D. MARC VALLÉS FONTANALS, y ECAMED PAMPLONA S.L . representada por el Procurador D. JESÚS DE LAMA AGUIRRE y dirigida por la Letrada D^a. ANA MARÍA VICO CARRILLO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 25 de febrero de 2014 se dictó la Sentencia nº 33/2014 por el Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 2 de Pamplona/Iruña cuyo fallo contiene el tenor literal siguiente : "1º) ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "Alma Gestión de Hoteles, Sociedad Limitada Unipersonal" contra la resolución del Excelentísimo Ayuntamiento de Pamplona de 24 de abril de 2.012 de la Directora de Hacienda del mismo, dictada en el expediente de Acta de Disconformidad 14/2.011 y declarar la nulidad del procedimiento de inspección iniciado, seguido y finalizado exclusivamente contra la sociedad Alma Gestión de Hoteles, S.L.U. por la Unidad de Investigación e Inspección del Ayuntamiento de Pamplona, por haberse acreditado la inexistencia de responsabilidad tributaria; y a acordar la anulación de las liquidaciones tributarias definitivas de ICIO y Tasa emanadas de dicho procedimiento de inspección mediante Resolución de la Directora de Hacienda del Ayuntamiento de Pamplona de fecha 24 de abril de 2012, objeto de impugnación del presente procedimiento, por error manifiesto en la determinación del sujeto pasivo contribuyente obligado a su pago. 2º) No ha lugar a realizar declaración expresa en materia de costas."

Segundo.

Por la parte actora se ejercitó recurso de apelación en el que solicitaba su estimación con revocación de la sentencia apelada y al que se dio el trámite legalmente establecido.

Tercero.

Elevadas las actuaciones a la Sala y formado el correspondiente rollo, tras las actuaciones legalmente prevenidas, se señaló para votación y fallo el día 3 de febrero de 2015. .

Es ponente el Il^{mo}. Sr. Magistrado D. ANTONIO RUBIO PEREZ quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El fallo de la sentencia apelada que acabamos de transcribir tiene su fundamentación en la consideración de que el sujeto pasivo del impuesto (ICIO) y tasa (por licencia de obras) de los que trae causa la actuación administrativa impugnada es la sociedad (que la propia sentencia considera codemandada) Ecamed Pamplona S.L. y no la demandante Alma Gestión de Hoteles S.L.

En el desarrollo de tal fundamentación, la sentencia hace un resumen de los alegatos de la demanda. Seguidamente transcribe parcialmente diversas sentencias que tratan sobre las figuras del sustituto y del contribuyente, la diferencia entre ambas y la transcendencia de los pactos privados en la materia (Sentencia de esta Sala de 15-9-2000, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18-9-2013 y el Tribunal Supremo de 10-11-2005 y 9-12-1996), pero sin extraer conclusión alguna. Expone a continuación el que llama elenco normativo en Navarra, y en su mismo fundamento relaciona los hechos que, según parece entender, apoyan las tesis del demandado y de la demandante para concluir que, aunque no puede otorgarle alcance ni relevancia alguna al pacto en virtud del cual la codemandada se subrogó en la posición jurídica de la demandante, en el presente caso no cabe acudir a la figura del sustituto del contribuyente pues hay "un contribuyente perfectamente determinado en

el expediente administrativo", conclusión esta aplicable tanto al ICIO (ex. Art. 169.2 L.F. 2/95 de Haciendas Locales de Navarra) como a la tasa por licencia de obra si bien en este caso por aplicación del art. 104 de la misma Ley Foral .

Finalmente, de forma expresa excusa entrar en el punto iii del suplico de la demanda en cuanto que la pretensión que contiene se formula de manera subsidiaria.

Segundo.

Además de los argumentos que directamente se enderezan a refutar el fallo de la sentencia que apela, se reprocha por el apelante en la misma que no haya abordado la cuestión por ella alegada relativa a la presencia en el proceso, en calidad de codemandada, de Ecamed Pamplona S.L. Y le asiste la razón. Ya en repetidas ocasiones hemos analizado cómo la posición de codemandado: "co-demandado" solo es detentable por el interesado en el mantenimiento de la actuación administrativa impugnada, condición que, evidentemente, no se da en el caso de Ecamed. El juzgado debió desde los inicios del proceso rechazar su participación en el mismo y, no habiéndolo hecho, en la sentencia. En todo caso, procede hacerlo ahora aunque sea solo con el limitado alcance de excluirle de la segunda instancia lo que comportará la omisión de cualquier análisis de su escrito de oposición y, en lo que hubiera podido resultar obligado, del resto de sus actuaciones a lo largo del proceso. También en materia de costas.

Dicho esto, también antes de abordar la cuestión del sujeto pasivo, hemos de rechazar el alegato de la apelada Alma Gestión de Hoteles relativo a la desestimación del recurso de apelación por ser el mismo mera repetición de lo dicho en la contestación a la demanda. Lo haremos porque este motivo de inadmisión, que en ocasiones venimos acogiendo, en cuanto afecta al derecho a la tutela judicial efectiva, ha de ser ponderado muy restrictivamente; por el motivo dicho y por cuanto en el presente caso aunque se da esa identidad sustancial entre lo mantenido por el ayuntamiento apelante-demandado en ambas instancias, lo cual es por otro lado congruente, la sentencia es analizada y criticada en la apelación por lo que no concurre el presupuesto "sine qua non" para la apreciación de esta causa de desestimación. Basta para así entenderlo con la lectura de su alegación segunda y en general todo el escrito de apelación.

Tercero :

En cuanto a la primera de las cuestiones de fondo: determinación del sujeto pasivo, el recurso de apelación debe ser estimado.

Está aceptado por las partes personadas que, como recoge la sentencia en su fundamento primero, al inicio del procedimiento la relación tributaria establece entre el Ayuntamiento acreedor del impuesto y de la tasa y la parte actora y demandante "Alma Gestión de Hoteles" actuando ésta en su condición de sustituto del contribuyente ex. arts. 23 y 169 de la Ley Foral 2/1995 , de Haciendas Locales de Navarra, por haber sido quien promovió la construcción, solicitó las licencias y/o presentó las correspondientes declaraciones. En tal condición presentó la autoliquidación, solicitó la modificación de la licencia y pidió la de primera utilización y apertura del hotel. O sea, desplegó el comportamiento propio del sustituto sin objeción alguna por lo que a su nombre se emitieron las autoliquidaciones relativas al ICIO y a la tasa de licencia de obra y actividad, de primera ocupación y apertura del hotel y de actividad. De esta manera no es hasta que se inicia la actividad inspectora para la regularización de los tributos cuando por primera vez Alma Gestión de Hoteles señala a Ecamed como verdadero sujeto pasivo de los mismos en atención a ser el dueño real de la obra en virtud del "Documento de cesión de 30 de marzo de 2008 por el que ambas manifiestan su voluntad de que sea la segunda quien ejecute las obras y posteriormente explote ese Hotel que, en efecto, fue registrado a nombre de éstas.

Aunque, con buen criterio, la sentencia rechaza dar a este acuerdo valor alguno a efectos tributarios, sí lo reputa indicio en torno a la condición de propietario que, refrendada por otros actos (v. fundamento tercero) es en definitiva el hecho al que anuda su decisión final haciendo prevalecer sobre la figura del hipotético sustituto (solicitante de la licencia) la del contribuyente (propietario de la obra) en presencia del cual no cabe la sustitución.

No hay inconveniente en asumir que, en efecto, todos esos actos que al sentencia reseña pueden conjuntamente conducir a la conclusión de que Ecamed es a la postre la propietaria de la obra. Lo relevante, sin embargo, no es eso. Lo relevante es que el Ayuntamiento no tiene constancia de ello sino cuando, como hemos dicho, inicia tareas de inspección, varios años después de iniciada la relación jurídico-tributaria que había sido perfectamente configurada con quien "motu proprio" se había constituido en sujeto pasivo, en la modalidad de sustituto del contribuyente, asumiendo y satisfaciendo las obligaciones de ello derivadas, incluso el pago de la autoliquidación, aunque éste hubiese sido hecho por quien en aquel momento era un tercero en cuanto que ni siquiera había revelado su cualidad de propietario.

Siendo así, es evidente que el Ayuntamiento no eligió ni optó, como la sentencia viene a decir, entre uno u otro sujeto pasivo, posibilidad que, convenimos, no le está reconocida legalmente porque la norma (art. 169 citado) - y esto es lo importante - preestablece taxativamente quien es el sujeto pasivo: primero, el dueño; después

y en su defecto, los que soliciten, presenten, etc. Pero lo hace con carácter definitivo, sin previsión alguna en orden al cambio en la posición y contemplado tan solo y por mor de la justicia tributaria la posibilidad de que el sustituto reclame la cuota de dueño, lo que apunta justamente en el sentido que preconizamos de que, constituida la relación, ésta llegó a sus últimas consecuencias, solo subsanables mediante la repetición, Así que no es, repetimos, el Ayuntamiento quien pretende ejercitar una opción sino, en acción combinada, según expresamente vienen a reconocer, el contribuyente y el sustituto que voluntariamente decidieron actuar, primero, por la vía de la sustitución, y luego del contribuyente directo, sin que para ello hubiere mediado cambio real alguno pues consta dicho que la propiedad siempre fue del segundo teniendo la configuración del primero una finalidad puramente instrumental entre ellos, no frente a la Administración tributaria frente a quién, insistimos, por cuatro años se mantuvo la situación inicial.

La previsión de la ordenanza municipal en orden a quién debe girarse la liquidación definitiva cuando después de la provisional se haya producido un cambio de sujeto pasivo es inocua a nuestros efectos pues lo que e niega es, justamente, que hay habido tal cambio en cuanto que no es causa para ello la transmisión de la propiedad.

Esto en cuanto al ICIO. En cuanto a la tasa la cuestión nos parece mucho más simple: su giro a Alma Gestión no fue en condición de sustituto sino de contribuyente pues así lo autoriza el art. 104.1.6) de la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra a cuyo tenor son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes las personas físicas y jurídicas que soliciten los servicios o actividades locales, actividad que desplegó la citada tanto antes como después de su acuerdo con Ecamed, según tiene expresamente admitido en relación con la licencia de primera ocupación y apertura.

En nada empece a lo anterior el hecho de que ECAMED pagase los giros (también del ICIO) pues dada la apariencia en el preciso momento, es legal y legítimo que el Ayuntamiento aceptase el pago como hecho en nombre de Alma Gestión.

Cuarto: Sobre la determinación de la base imponible (I.B.I.)

Con carácter subsidiario respecto a lo anterior, se articula en la demanda la pretensión relativa a la determinación de la B.I. de ICIO y la tasa de la que se pretende la exclusión de determinados elementos y partidas así como la improcedencia de efectuar una liquidación complementaria de la tasa por licencia de obras con ocasión de la finalización de las obras autorizadas. Aunque el apelante pide que estas cuestiones sean remitidas nuevamente al juzgado, guardando sobre ello silencio el apelado legalmente comparecido, una vez trasladada la competencia a la Sala por mor del recurso de apelación no hay razón alguna que excuse su análisis por ésta siendo como son cuestiones respecto a las que ya se ha producido con plenitud el debate procesal.

Como resulta de su transcrito suplico, no se fija en la demanda cual ha de ser la base imponible resultante de las consideraciones que al respecto hace la misma. Tal precisión se efectúa en el escrito de conclusiones ateniéndose, a la letra, a lo que resulta del informe pericial practicado en fase de prueba al que, repetimos, en todo se atiene la demandante que en consecuencia concretó su pretensión final en que se rebaje la base imponible en 1.484.757,43 euros. El demandado, congruentemente, replica en su escrito de conclusiones refutando -o tratando de refutar- las razones y conclusiones del meritado informe y manteniendo la corrección del cálculo por él efectuado, tanto respecto del ICIO como a la Tasa.

A tal planteamiento nos atendremos siguiendo la sistemática de este último.

1- Sobre la deflactación de la cantidad resultante.

Para el perito la cantidad resultante como base imponible tras los cálculos y deducciones que estima procedente, debe ser deflactada reduciéndola en un 1,77 % por ser el momento del devengo del impuesto el momento de inicio de las obras, momento entre el cual y el de su exigencia ha operado la inflación.

Como la apelante dice la cuestión: momento del devengo del ICIO, es cuestión jurídica y está resuelta por Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 2005 que sitúan el devengo en el de la completa "realización del elemento material", o sea, la obra "al que inescindiblemente va unido" por "lo que no cabe en ningún caso...cuantifica los costes en función del día en que se inició la construcción...(Omitimos su más amplia reproducción por hacerlo ya el demandado en conclusiones).

La sentencia es muy clara y a ella nos atenemos rechazando, por tanto, este ajuste, que en todo caso resulta, inadmisibile por directa aplicación del art. 171.2 de la Ley Foral 2/1995 que atiende al coste real y efectivo de las obras al tiempo de su finalización para la determinación de la base imponible.

2.- Sobre la base imponible "de partida".

Entendiendo por tal aquella sobre la que han de practicarse las deducciones correspondientes a conceptos que no pueden integrar la base imponible definitiva por no corresponder al "coste real y efectivo de la

construcción, instalación u obra" (art. 170.1 Ley Foral 2/1995 , de Haciendas Locales de Navarra), el perito considera que del importe de la certificación final (12.572.805,57 €), deben deducirse los correspondientes gastos generales y beneficio industrial (357.781,61 €) y costes indirectos (1.059.544,33 €), quedando como tal BI de partida la de 11.155.480,23 €. Por el Ayuntamiento, sin embargo, a esta cantidad hay que sumarle la correspondiente a costes indirectos realmente no acreditados (857.844,83 €) y de la resultante restar la de 357.781,61, resultando así como BI la de 11.655.544,05 €.

La diferencia procede de entender el perito que la partida que en la certificación final se denomina costes indirectos equivalente al 10,75% de la relación valorada (1.059.544,33 €) -y que él entiende, según recalcó en el trámite de aclaración a su informe, que comprende también los gastos generales- debe ser descontada en su integridad, mientras que para el Ayuntamiento sólo debe descontarse la cantidad realmente acreditada como costes indirectos: 201.699,50 €.

El perito apoya su informe en la consideración de que los porcentajes en que se cuantifican los gastos generales y el beneficio industrial, por un lado, y los costes indirectos, por otro, pueden entenderse correctos por corresponderse con los que usualmente se contemplan en la contratación pública (Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas) respecto de los que, en este caso, son menores. Y en que los gastos generales, por su configuración, no son justificables debiendo admitirse su cuantificación en el porcentaje expresado en la certificación final: 10,75 % del P.E.M., considerando, como queda dicho, que en el que se incluyen no solo los costes indirectos sino también los gastos generales, mientras que el 3,63 % (357.781,01€) corresponde al beneficio industrial exclusivamente.

Vamos a atenernos al informe pericial. El Ayuntamiento alega que tal informe contradice lo que del propio contrato resulta en relación con el precio que la cláusula séptima descompone en P.E.M. más costes indirectos (10,75% s/ P.E.M.) más gastos generales y beneficio industrial (3,63 % s/ P.E.M.). Pero la explicación del perito se revela convincente en cuanto al error de conceptos en que incurre la cláusula en cuestión incluyendo en el 3,63 % los gastos generales y en el 10,75 % solo los costes indirectos siendo así que en este segundo es en el que deben incluirse los gastos generales según venimos diciendo. Este error no es solo apreciación del perito, como sostiene el Ayuntamiento, sino que viene avalado por el hecho -no negado por éste- de haberse admitido en el expediente de inspección que los gastos generales y el beneficio industrial alcanzase el 15 % lo cual contradice claramente la cláusula que analizamos e implica el reconocimiento, siquiera tácito, de los argumentos del informe pericial. Pero además, si en esta cláusula se establece la deducción de un porcentaje por costes indirectos, no se entiende por que después se exige una acreditación de cada uno de los costes incluidos en el total cuando aquella forma de cuantificación se utiliza, precisamente, para supuestos en que no es viable uno puntual por cada concepto, partida o gasto a incluir.

Por tanto, se acepta la deducción del porcentaje total del 14,38 % de a base imponible.

3.- De la BI "de partida" resultante: 11.155.480 €, descuenta el perito determinadas cantidades para obtener la definitiva a efectos de ICIO: 9.768.855,13 €; concretamente ocho.

Aunque con carácter general, el demandado mantiene la legalidad de su actuación en sede administrativa postulando, en consecuencia, el mantenimiento de la BI fijada por él en tal momento, de esas ocho partidas solo tres son específico objeto de su impugnación: las relativas a mobiliario, precios contradictorios y centro de transformación.

En cuanto al mobiliario (642.307,65 €), considera el informe pericial que deben ser excluidos por que "no son objeto de licencia, y... son totalmente independientes de la calificación". Aunque en general y respecto a lo que podría considerarse mobiliario "stricto sensu" así sea, en el capítulo se incluyen los conceptos individualizados por el Ayuntamiento a los que no son aplicables tales consideraciones por tratarse de elementos que quedan integrados en el edificio al que dotan de la funcionalidad necesaria para la explotación de la industria que sin ellos no sería posible. Así, armarios empotrados encima de los aseos, panelados y chapas en las habitaciones, la planta baja y el spa por importe total de 510.323,64 que, en consecuencia deben restarse de la figurada en el informe pericial 642.307,65 €, resultando a descontar la de 131.984,01 €.

En cuanto a los precios contradictorios (362.609,66 €) o precios en que finalmente se ve incrementado el presupuesto inicial, tras consignar el perito el importe de todos los producidos (235.722,88 € en las instalaciones y 1.063.302,12 en la edificación) relaciona los que en su opinión han de excluirse de la BI en atención a las razones que expone. El Ayuntamiento opone que alguna de las partidas descontadas pueden haber sido deducidas ya de otros capítulos y que algunas en concreto no pueden excluirse por tratarse, como respeto al mobiliario de elementos funcionales y configurados del edificio, como los interruptores y las luminarias encastradas. La primera objeción no puede aceptarse por no concretarse cuales son los supuestos de duplicidad, si es que hay alguno pues lo alegado no pasa de hipótesis. La segunda tampoco porque el informe pericial especifica en cada caso la razón de la exclusión: tratarse de un elemento decorativo no contemplado en el proyecto inicial, que es muy distinto a los elementos del mobiliario que reputamos mal excluidos.

Por tanto, procede la exclusión de la partida en su totalidad: 362.609,66€.

En cuanto al centro de transformación de energía eléctrica (139.425,06€) lo considera el perito a deducir porque "son unidades de obra normalmente incluidos en proyectos de urbanización, que son objeto del impuesto sobre construcciones y obras, y que incluso se pueden ceder a la compañía eléctrica, y que en cualquier caso, son independientes de la edificación, y pueden abastecer a otras edificaciones", como lo demuestra -dice- las fotografías que se acompañan. Replica el Ayuntamiento que ello va contra la jurisprudencia; que el centro se integra en la edificación y que no se acredita que preste servicio a otro edificio que no sea el hotel; y que en todo caso la cantidad a deducir sería la de 99.861,07 € no procediendo los de 39.563,99 correspondiente a acometidas y 3.497,26 correspondiente a albañilería.

La jurisprudencia que el apelante invoca (STS 23-11-2011) y de lo que esta Sala ya hecho aplicación de la suya de 26-12-2012 (rollo de apelación 250/2012) no es aplicable al caso en cuanto sienta doctrina legal porque lo hace respecto a los parques solares (como la de 10-5-2010 lo hizo respecto a los eólicos) exclusivamente. Ahora bien, creemos que sí puede encontrarse respuesta en la jurisprudencia a la cuestión que nos ocupa en esta sentencia de 10-5-2010 que acabamos de citar que, glosando la jurisprudencia precedente, llega a la conclusión general de que la "exclusión no alcanza al coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables en la propia obra, e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras o urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada", condiciones todas que se dan en el centro de transformación que, pese a lo que en contra dice el perito, se presenta arquitectónicamente integrado en la edificación del hotel, como anexo al mismo, sin solución de continuidad (a juzgar por las fotografías que se aportan) y es funcionalmente inseparable.

Por lo tanto, no procede la detracción de este concepto.

Quinto. Sobre la tasa complementaria de licencia de obras.

Como última de las cuestiones planteadas en la demanda se postula la improcedencia de girar nueva liquidación en dicha tasa en función del coste final de la obra, como pretende el Ayuntamiento; o, subsidiariamente, que la liquidación se haga en atención al coste real que de determina en el proceso.

Se arguye para ello que si la tasa tiene, como tiene, por finalidad retribuir al Municipio por los servicios que presta en la revisión del proyecto de obra, el coste de tal servicio no se altera por que el coste de ejecución del proyecto sea al final distinto al calculado inicialmente toda vez que el servicio se presta antes de la ejecución.

Por eso, continua, cuando la Ordenanza Fiscal de Pamplona determina la base imponible diciendo que es el "coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra", está extralimitándose respecto a lo dicho en el art. 102 Ley Foral 1/1995 de Haciendas Locales y vulnerando el principio de legalidad tributaria al relacionar el importe de la tasa con el de la obra y no con el del servicio prestado por el Ayuntamiento.

Este planteamiento debería haber comportado el cuestionamiento en la demanda de la legalidad de la ordenanza que parece separarse de lo preceptuado en el artículo citado: que el importe de tasa ha de ponerse en relación con el coste real del servicio o de la actividad prestada por la Administración Municipal y no con el de la obra que la motiva. Nada impediría, no obstante, que esta Sala entrase de oficio en tal cuestión si observase que en efecto se da la extralimitación que se denuncia. Pero no hay tal, a nuestro juicio. Además de la objetivización que el criterio de la ordenanza determina evitando el posible fraude que se posibilitaría de relacionar la tasa con cualquier presupuesto inicial por desajustado que fuese, consecuencia que necesariamente habría de seguirse de aceptarse la tesis de la demanda, lo que el art. 102 regula no es la forma de calcular la base imponible en cada tasa concreta, sino del cómputo de las que se giren por cada modalidad de servicio o actividad a prestar por los Ayuntamientos. Si el método previsto en la Ordenanza diese como resultado un importe superior al fijado como máximo sí se podría hablar de extralimitación. Pero sobre eso nada se dice.

En cuanto a que ese método de cuantificación constituya un supuesto de doble imposición con el ICIO, no se nos alcanza la razón pues manteniéndose la diferencia en la definición del hecho imponible, que el cálculo de la base imponible tome como referencia un mismo parámetro, no implica doble imposición.

Sexto.

Siendo parcialmente estimada la demanda y totalmente el recurso de apelación, no cabe la imposición a ninguna de las partes de las costas causadas en ninguna de ambas instancias (art. 139.1 y . 2 L.J .)

En atención a los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho expuestos, en nombre de Su Majestad El Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo Español, nos confiere la Constitución; y vistos los preceptos legales citados, concordantes y demás de especial y general aplicación al caso de autos

FALLAMOS

1º) Que estimando el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia 33/2014, de 25 de febrero, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de los de Pamplona en el Procedimiento Ordinario 299/2012, la revocamos y dejamos sin efecto.

2º) Que estimando parcialmente la demanda rectora de dicho P.O. 299/2012, anulamos parcialmente y por contraria al Ordenamiento Jurídico la resolución de la Directora de Hacienda del Ayuntamiento de Pamplona de 24 de abril de 2012, declarando que la Base Imponible discutida se ha de fijar conforme a lo dispuesto en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

3º) No ha lugar a la imposición de las costas de ninguna de las instancias a ninguna de las partes.

Con testimonio de esta resolución, devuélvase las actuaciones al Juzgado de procedencia para su conocimiento y ejecución.

Contra la presente resolución no cabe recurso de casación.

Así por esta nuestra Sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.