

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064435

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)

Sentencia 1656/2016, de 10 de junio de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 243/2015

SUMARIO:

ICIO. Base imponible. Gastos generales del contratista. Los llamados «gastos generales» integrados en el presupuesto total de una obra se evalúan en función de un porcentaje calculado sobre su coste de ejecución material, y en este caso, según consta en la resolución del órgano de inspección municipal, el coste de ejecución material se cuantificó en 3.054.605,07 euros, suma de las 24 certificaciones de obra expedidas por la mercantil a la Delegación del Gobierno de la Junta de Andalucía en los años 2006, 2007 y 2008, y en atención a ella, se estima que los «gastos generales» del contratista ascienden a 153.952,08 euros equivalente, aproximadamente, al 5 por 100 de aquella primera cantidad. En su actuación inspectora, los órganos municipales regularizan las bases imponibles de los tributos cuestionados en este recurso, incrementando el coste de ejecución material de la obra en el importe estimado de los «gastos generales», y actúan de ese modo considerando, por una parte, que solo puede detraerse del coste de ejecución material de la obra aquellos gastos realizados por el sujeto pasivo del ICIO referentes a la obra (no los del contratista), y de otra, entendiendo que conforme a las reglas de la prueba que rigen en el procedimiento de inspección tributaria, la Delegación del Gobierno de la Junta de Andalucía no ha llegado a probar documentalmente la realidad de ese gasto. La inclusión de estos gastos en la base imponible no es conforme a lo establecido en el art. 102.1 TRLRHL, siendo así además, que su justificación documental resultaba imposible por tratarse esa cifra de una consecuencia de aplicar un porcentaje sobre el coste de ejecución material de la obra realizada. En consecuencia, la base imponible del ICIO en el caso enjuiciado debió cuantificarse en 3.054.605,07 euros.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TRLHL), art. 102.

PONENTE:*Don Federico Lázaro Guil.*

Magistrados:

Don FEDERICO LAZARO GUIL

Don JOSE ANTONIO SANTANDREU MONTERO

Don LUIS ANGEL GOLLONET TERUEL

Doña MARIA ROGELIA TORRES DONAIRE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE GRANADA

SECCIÓN SEGUNDA

ROLLO NÚM. 243/2015

JUZGADO: NÚMERO DOS DE GRANADA

SENTENCIA NÚM. 1656 DE 2.016

Ilmo. Sr. Presidente:

D. José Antonio Santandreu Montero

Ilmos. Sres. Magistrados

D. Federico Lazaro Guil
D^a. Maria Torres Donaire
D. Luis Gollonet Teruel

En la Ciudad de Granada, a diez de junio de dos mil dieciséis. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se ha tramitado el recurso de apelación número 243/2015 dimanante del procedimiento núm. 336/2014, seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número Dos de los de Granada, siendo parte apelante la Consejería de Gobernación de la Junta de Andalucía, representada por la Letrada de sus Servicios Jurídicos y parte apelada el Ayuntamiento de Granada, en cuya representación y defensa interviene el Procurador Sr. Merino Jiménez- Casquet.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el mencionado procedimiento, tramitado ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo citado, se dictó sentencia en fecha 22 de diciembre de 2014, interponiéndose frente a dicha resolución recurso de apelación dentro de plazo.

Segundo.

Tras ser admitido por el Juzgado, se dio traslado a las demás partes personadas para que en el plazo de 15 días formularan su oposición al mismo, presentándose por la parte apelada escrito de impugnación de dicho recurso.

Tercero.

Elevadas las actuaciones a esta Sala, se formó el oportuno rollo, se registró, se designó Ponente al Ilmo. Sr. D. Federico Lazaro Guil y al no haberse practicado prueba, ni celebrado vista o conclusiones, se declararon concluidas las actuaciones para dictar la resolución procedente.

Cuarto.

Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra la sentencia de 22 de diciembre de 2014 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Número Dos de Granada, desestimatoria del recurso de esa

naturaleza deducido frente a la desestimación presunta de la reclamación dirigida al Tribunal Económico Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Granada impugnando la resolución del Órgano de Gestión Tributaria de 21 de junio de 2011, confirmatoria de las liquidaciones relativas a Tasa de Licencia Urbanística, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y Tasa de Primera Ocupación, correspondientes a la obra de construcción del edificio sito en C/ Profesor Clavera, 12 (Campus de Cartuja), actas de liquidación números 1293, 1294 y 1295 de 2010.

Segundo.

La licencia de obras fue solicitada y otorgada por el Ayuntamiento de Granada el 15 de julio de 2006 a la Delegación del Gobierno de la Junta de Andalucía que fue su promotora, y la construcción de las mismas fue encargada -encomienda de gestión- a la mercantil TRAGSA (empresa de Transformación Agraria, S. A.) por resolución de 21 de noviembre de 2006 al amparo del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (Real Decreto legislativo 2/2000).

La sentencia de instancia, siguiendo el criterio mantenido por la resolución de 21 de junio de 2011 del Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Granada, confirma las bases imponible conforme a las que se giran las liquidaciones de los tributos arriba reseñados, estimadas en 3.208.522,70 euros, importe al que, según el órgano administrativo, asciende el coste de ejecución material de la obra encomendada, y su determinación se lleva a cabo tomando en consideración las certificaciones de obra emitidas por la constructora a lo largo de los años 2006, 2007 y 2008. A esa base imponible se llega sumando al coste de ejecución material de la obra (3.054.605,07 euros), los gastos generales del contratista por importe de 153.952,08 euros que, sostiene el órgano de inspección tributaria, no han de quedar excluidos de su cuantificación, no ya porque no se trata de gastos atribuibles al dueño de la obra, sino por no haberse aportado los documentos contables que acrediten que se hayan producido.

La Letrada de los Servicios Jurídicos de la Junta de Andalucía se opone a su pronunciamiento, en el particular referido a la inclusión en la base imponible del ICIO de los denominados "gastos generales" y sostiene, por un lado, que la realidad de esta partida fue aceptada por el Ayuntamiento de Granada en el curso del procedimiento de comprobación instruido, y conforme a lo establecido en el art. 33 de la Ley de la Jurisdicción, denuncia que la falta de acreditación de la existencia de esa partida presupuestaria no fue discutida en vía administrativa, no formó parte del objeto litigioso, de manera que la sentencia de instancia, al entrar en su consideración para desestimar el recurso contencioso-administrativo, incurrió en incongruencia procesal.

El debate jurídico debe centrarse, en consecuencia, en la determinación de si la partida referida a "gastos generales" debe quedar integrada en la cuantificación de la base imponible, ya sea por tratarse de gastos no generados por el dueño de la obra tal y como sostuvo en sede administrativa el órgano de inspección tributaria y asume la sentencia de instancia; ya sea, por su falta de justificación, cuestión que la parte apelante considera como "cuestión nueva" introducida en el debate del proceso ocasionando desviación procesal.

Tercero.

El art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto legislativo 2/2004) señala que la base imponible del ICIO 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 aquéllos" y en su párrafo segundo añade, aclarando, que "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".

En el presupuesto total de cualquier obra quedan integrados tres grandes conceptos, a saber, por un lado, el coste de ejecución material de la obra compuesto por el coste de los materiales utilizados en su construcción (saneamientos, hormigón, albañilería, cubierta, carpintería, fontanería, etc.), más el coste de la mano de obra empleada en su ejecución; de otro, el presupuesto total lo integra también el presupuesto de contrata, compuesto por la suma de los gastos generales del contratista expresados en un tanto por ciento sobre el coste de ejecución material, además del beneficio industrial a obtener de la obra; y el tercer componente del presupuesto total de obra es el IVA, los honorarios profesionales, y las tasas de licencias urbanísticas.

Que el ICIO cuantifique su hecho imponible (la realización de cualquier construcción, instalación u obra en un término municipal) tomando en consideración su coste real y efectivo, entendiéndose como tal el coste de ejecución material de la obra, no responde a otro motivo que ser éste el método idóneo para gravar la capacidad económica sujeta a tributación -la obra construida, en sí misma entendida- y se comprende, por ello, que los llamados "gastos generales", esto es, aquellos que tiene el contratista por el hecho de ejercer la actividad empresarial (gastos de oficinas generales; personal administrativo; gastos fiscales; gastos financieros; etc.) no se deban integrar en la base imponible del ICIO, sencillamente, porque no son gastos propios de la obra, construcción e instalación gravada, sino ajenos a ella.

Así lo ha entendido el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de diciembre de 2003 (RJ 2004/41) cuando afirma: "Esta Sala, en una reiterada doctrina, que no es necesario citar por que es conocida de las partes, que incluso la citan, ha venido sosteniendo el criterio de que «el coste real y efectivo» a que se refiere el invocado art. 103 de la Ley de Haciendas Locales excluye partidas como los honorarios de Arquitecto y Aparejador, el beneficio industrial, los gastos generales, el IVA, etc., y en general -cabe decir ahora- cuantas no integran los materiales y la mano de obra necesarios para la fabricación, edificación o instalación a realizar y que este importe ha de constituir la base imponible del ICIO en la liquidación provisional al inicio de la obra, sin perjuicio de la liquidación definitiva, que podrá practicarse a su conclusión, previa la correspondiente comprobación administrativa realizada en forma, que permita conocer -es este caso ya con certeza- el coste real y efectivo, mientras la liquidación provisional opera sobre una previsión razonable y técnicamente fundada, constituida por el proyecto, visado por el Colegio Profesional correspondiente, que presenten los interesados, sin que sobre dicha previsión inicial, pueda prevalecer el establecimiento de baremos, valoraciones genéricas o módulos, como rechazamos en la Sentencia de 25 de junio de 2002 (RJ 2002, 6575), dictada en recurso de casación 3986/1997 ".

Todos esos conceptos que deben excluirse tanto de una liquidación provisional como de una liquidación definitiva del ICIO, valen igualmente para la tasa correspondiente a la licencia urbanística.

De lo expuesto, se desprende por lo tanto, que para cuantificar la base imponible del ICIO (y de las tasas urbanísticas liquidadas), entre otras partidas más, no pueden ser considerados los llamados "gastos generales", no tanto porque como sostiene el Ayuntamiento de Granada solo deben detraerse de dicha magnitud tributaria los gastos imputables al sujeto pasivo del Impuesto y los ahora considerados lo han sido por cuenta del contratista, sino porque en un sentido técnico-jurídico tales gastos, de ningún modo, forman parte del coste de ejecución material de la obra.

La Letrada de los Servicios Jurídicos de la Junta de Andalucía, en defensa de los intereses que representa, trae a colación el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 3562) que, rechazando la doctrina legal propuesta por el Ayuntamiento recurrente sostiene: "Lo que se pretende por el Ayuntamiento recurrente al solicitar que este Tribunal señale que los gastos generales y beneficio industrial excluidos de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras son exclusivamente los del sujeto pasivo, cuando el artículo 102 de la Ley reguladora de Haciendas Locales establece expresamente que son los del contratista, no es una interpretación de la Ley, sino su modificación, obviando los cauces existentes al efecto". Según ello, el Tribunal Supremo se niega a señalar como doctrina legal, que los gastos generales excluidos de la base imponible del ICIO sean los referidos exclusivamente al sujeto pasivo del tributo, porque no es eso lo que la ley determina.

Se ha dicho más arriba que los llamados "gastos generales" integrados en el presupuesto total de una obra se evalúan en función de un porcentaje calculado sobre su coste de ejecución material, y en el caso que se enjuicia, según consta en la resolución del órgano de inspección municipal de 21 de junio de 2011, el coste de ejecución material se cuantificó en 3.054.605,07 euros, suma de las 24 certificaciones de obra expedidas por TRAGSA a la Delegación del Gobierno de la Junta de Andalucía en los años 2006, 2007 y 2008, y en atención a ella, se estima que los "gastos generales" del contratista ascienden a 153.952,08 euros equivalente, aproximadamente, al 5 por 100 de aquella primera cantidad.

En su actuación inspectora, los órganos municipales regularizan las bases imponibles de los tributos cuestionados en este recurso, incrementando el coste de ejecución material de la obra en el importe estimado de los "gastos generales", y actúan de ese modo considerando, por una parte, que solo puede detraerse del coste de ejecución material de la obra aquellos gastos realizados por el sujeto pasivo del ICIO referentes a la obra (no los del contratista), y de otra, entendiéndose que conforme a las reglas de la prueba que rigen en el procedimiento de

inspección tributaria, la Delegación del Gobierno de la Junta de Andalucía no ha llegado a probar documentalmente la realidad de ese gasto.

Sobre estos extremos, ha de indicarse que la consideración como gastos que deba excluirse o incluirse en la cuantificación de la base imponible del ICIO de los provocados exclusivamente por el sujeto pasivo del ICIO, ha sido una interpretación que el órgano de inspección pretende deducir del mandato del 102.1 del TRLRHL que no ha sido aceptada por el Tribunal Supremo en la sentencia arriba citada de 1 de diciembre de 2011 ; junto a ello, hay que indicar que, en cualquier caso, los gastos excluidos de la base imponible del ICIO son los generados como gastos generales por el contratista de la obra. En el caso enjuiciado, la suma de las 24 certificaciones de obra durante los años 2006, 2007 y 2008 por TRAGSA como consecuencia de la ejecución de la obra sita en C/ Profesor Clavera 12, Campus de Cartuja, en Granada, asciende a 3.054.605,07 y siendo así que los 153.952,08 euros incrementados por el órgano de inspección municipal a la base imponible del ICIO, no quedan recogidos en aquellas certificaciones parciales de obra y solo responden a la equivalencia del 5 por 100 sobre su coste material de ejecución, ha de concluirse que su inclusión en esa magnitud tributaria no es conforme a lo establecido en el art. 102.1 TRLRHL, siendo así además, que su justificación documental resultaba imposible por tratarse esa cifra de una consecuencia de aplicar un porcentaje sobre el coste de ejecución material de la obra realizada. En consecuencia, la base imponible del ICIO en el caso enjuiciado debió cuantificarse en 3.054.605,07 euros.

Cuarto.

Por lo expuesto procede estimar el recurso de apelación y, en consecuencia, revocando la resolución judicial impugnada, dejar sin efecto los actos inicialmente impugnados; sin hacer especial pronunciamiento sobre el pago de las costas causadas en esta instancia, de conformidad con lo que dispone el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción .

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

1º. Estima el recurso de apelación interpuesto por la Letrada de los Servicios Jurídicos de la Junta de Andalucía, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. Dos de Granada, en fecha 22 de diciembre de 2014 , en el procedimiento núm. 336/2014 y, en consecuencia, se revoca dicha resolución por no ser ajustada a derecho, dejando sin efecto los actos inicialmente impugnados.

2º . No hace especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales de esta instancia.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y devuélvanse las actuaciones, con certificación de la misma, al Juzgado de procedencia, interesándole acuse recibo.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, que contra ella no cabe recurso alguno, definitivamente juzgando 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.