

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070968

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 75/2018, de 1 de febrero de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 319/2017

SUMARIO:

ICIO. Base imponible. La interesada solicita el cálculo de nuevo de la base imponible del ICIO deduciendo las partidas de gastos generales y beneficio industrial. Sin embargo la Sala no puede estimar acreditado el pago por dichos conceptos, y menos aún el importe que sostiene el demandante. Por un lado, no hay ninguna referencia a ellos en los documentos en que de ordinario habrían de figurar, es decir, en las facturas, certificaciones parciales y final, y ni siquiera en el minucioso contrato de obra que dedica buena parte a las estipulaciones relativas al precio. Estas omisiones no pueden suplirse por el solo testimonio del empleado de la contratista encargado de la obra, dada su relación con dicha contratante y su conducta manifiestamente favorable a los intereses de esta que mostró en el procedimiento de inspección. En cuanto al perito, su dictamen acerca de los gastos generales y su cuantía es una simple reproducción del criterio de la mercantil. El perito considera adecuado fijar el alcance de aquellos en un porcentaje sobre el importe certificado, porcentaje que ni siquiera concreta ni justifica. En relación con el beneficio industrial, la operación que realiza es muy cuestionable para la Sala, pues emplea el método consistente en restar al precio definitivo pagado por la obra (13.088.595,30 €) lo que él calcula como coste de ejecución material (5.183.810,81 €), operación que arroja un beneficio industrial nada menos que de 7.108.824,71 €, es decir, el 54% del precio, mucho más alto del 15% que el mismo informante considera el beneficio razonable. El notorio exceso de esta última partida desvirtúa el criterio defendido en el dictamen, además de que el método utilizado es inusual y no aparece debidamente razonado. La Sala tampoco encuentra justificadas las consideraciones que hace el perito para explicar la discrepancia de criterio con el coste de la obra que resulta de las certificaciones. Aunque la certificación final de la obra no es equiparable a una declaración tributaria que obliga al constructor y puede aplicar el Ayuntamiento como valor final en todo caso, la idoneidad de dicho documento a tal efecto es indiscutible en ausencia de prueba que lo desvirtúe. Su valor probatorio es consecuencia de la autoridad de quien lo emite y de su contenido, el cual consiste en el certificado del arquitecto director de haber dirigido efectivamente la ejecución material de las obras y controlado cuantitativa y cualitativamente la construcción y la calidad de lo edificado de acuerdo con el proyecto y la documentación técnica que lo complementa. La Sala acuerda estimar la apelación del Ayuntamiento en cuanto a la determinación de la base imponible de acuerdo con las certificaciones de la obra.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 102 y 103.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

PONENTE:*Don José Luis Quesada Varea.***Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33010330

NIG: 28.079.00.3-2015/0016152

Recurso de Apelación 319/2017

Recurrente : TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID

LETRADO DE CORPORACIÓN MUNICIPAL

Recurrido : ALDESA CONSTRUCCIONES, S.A.

PROCURADOR D./Dña. MARIA DOLORES DE LA PLATA CORBACHO

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Ramón Verón Olarte

Magistrados:

Da. Ángeles Huet de Sande

D. José Luis Quesada Varea

D. Francisco Javier González Gragera

D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo

En la Villa de Madrid, uno de febrero de dos mil dieciocho.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia el presente recurso de apelación número 319/2017, contra la sentencia 32/2017, de 3 de febrero, dictada en el procedimiento ordinario 347/2015 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo 18 de Madrid, en el que son partes, como apelante, la LETRADA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID, y, como apelada, ALDESA CONSTRUCCIONES SA, representada por la Procuradora Dña. María Dolores de la Plata Corbacho.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia apelada contiene el siguiente fallo:

QUE DEBO ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil ALDESA CONSTRUCCIONES, S.A, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal

de Madrid, de 3 de junio de 2015, en la que se desestimó la reclamación económico-administrativa presentada el día 12 de diciembre de 2013, contra la Resolución del Director de la Agencia Tributaria de Madrid, de 17 de octubre de 2013, que, en vía de reposición, desestimó y confirmó la liquidación definitiva del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) derivada del acta de inspección número 1168103, por un importe de 236.162,83 euros; así como la sanción por la presunta comisión de una infracción tributaria leve por un importe de 101.399,17 euros, con relación a las obras de construcción de un edificio de nueva planta para centro de educación privado concertado en la calle Embalse de Navacerrada, s/n, de Madrid, anulándola por no ser conforme a derecho, ordenando una retroacción de actuaciones para fijar con claridad y precisión la base imponible del ICIO aplicable a la obra ejecutada de construcción del edificio antes referenciado, teniendo en cuenta a la hora de configurar la base imponible la necesidad de excluir las partidas correspondientes al beneficio empresarial del contratista y a los gastos generales, en el sentido expuesto en la jurisprudencia del Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia, tomando como referencia la documentación obrante en el expediente administrativo y la que en su caso deba facilitar la empresa actora, dada la necesaria colaboración entre ambas partes a ese objeto; anulando también la sanción tributaria impuesta por los motivos expuestos en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta resolución judicial. Sin costas.

Segundo.

Contra dicha resolución, la Letrada del Ayuntamiento de Madrid interpuso recurso de apelación en el que solicitaba la revocación de la sentencia y la confirmación de la liquidación y la sanción tributaria impuesta.

Tercero.

La Procuradora Dña. María Dolores de la Plata Corbacho, en representación de la parte apelada, solicitó la desestimación del recurso con imposición de costas a la apelante.

Cuarto.

Se señaló para votación y fallo el 21 de diciembre de 2017, en que tuvo lugar.

Quinto.

En la tramitación de esta segunda instancia se han observado las prescripciones legales.

Es ponente el Magistrado D. José Luis Quesada Varea.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La aquí apelada, ALDESA CONSTRUCCIONES SA, interpuso en su día recurso contencioso contra la liquidación del ICIO y la sanción tributaria impuesta por el Ayuntamiento de Madrid por la falta de abono en plazo de la deuda derivada de aquella liquidación. El Juez de instancia, en su sentencia, anuló ambos actos administrativos y, en cuanto a la liquidación, acordó retrotraer el procedimiento administrativo a fin de calcular nuevamente la base imponible del impuesto con deducción de las partidas de gastos generales y beneficio industrial acreditadas por los documentos obrantes en el expediente y los que pudiera aportar la contribuyente.

El Ayuntamiento de Madrid impugna la sentencia porque considera que la retroacción del procedimiento administrativo carece de sentido, ya que la existencia de dichas partidas fue valorada en su día y la inspección tributaria estimó que no estaba acreditada. La conclusión de la inspección es defendida por la recurrente en esta segunda instancia con apoyo en los precedentes de la Sala.

Respecto de la sanción, el apelante refuta los fundamentos de la sentencia en base a que el sistema de autoliquidación del ICIO es admitido por la Ley (art. 103.4 TRLHL) y muchas sentencias de este Tribunal Superior confirman las sanciones impuestas a los contribuyentes por incumplir el deber de autoliquidar.

La parte apelada defiende la decisión de primera instancia partiendo de que el recurrente intenta sustituir la valoración probatoria de la instancia por su propio criterio. Por lo demás, reitera que el abono de los gastos generales y el beneficio industrial resulta acreditado mediante la prueba practicada en el proceso, la pericial y la testifical del responsable de la obra. Sobre la sanción, insiste en la ausencia de culpa o negligencia de la sancionada.

Segundo.

Debemos resolver las cuestiones suscitadas ante la Sala comenzando por indicar que no hay impedimento legal alguno para la impugnación en apelación de la valoración probatoria. Cuestión distinta es el alcance de la revisión de esa valoración por el Tribunal ad quem cuando la sentencia recurrida se fundamenta en la inmediatez de que carece la Sala (obstáculo mitigado en la actualidad, por cierto, tras la imposición del empleo de medios de reproducción audiovisual).

En nuestro caso, la prueba en que el Juez basa su parecer sobre la realidad del pago de los citados conceptos de gastos generales y beneficio del contratista, es la pericial emitida por D. Benito en el informe aportado por la actora y luego ratificado en el acto del juicio. No obstante, el propio Juzgador resta trascendencia a esta prueba por cuanto termina otorgándola un «mero carácter orientativo» sobre el coste real de la obra. Por este motivo desistió de fijar en la sentencia la base imponible del impuesto de acuerdo con los cálculos del perito y acordó retrotraer el procedimiento administrativo para este fin.

La Sala comparte la impresión del Ayuntamiento recurrente acerca de la limitada eficacia de la retroacción acordada, puesto que la inspección tributaria ya dispuso en su momento de la documentación precisa para calcular la base imponible y no es presumible que la contribuyente pueda presentar nuevos documentos decisivos cuando no lo ha hecho en el curso de este proceso donde cargaba con el peso de la prueba. La única aportación consistiría en el informe del perito, de escasa incidencia si tenemos en cuenta que el propio Juez solo le concede relevancia orientativa .

Tercero.

Dados los términos de la apreciación probatoria de la instancia, nada impide al Tribunal reexaminar el vigor acreditativo del único elemento en que el Juez sustenta la realidad del pago de las partidas de gastos generales y beneficio industrial.

Sobre la prueba de este hecho se ha manifestado la Sección en reiteradas ocasiones: sentencias núm. 828 y 830/2014, 26 de junio (rec. 731 y 973/2013), 1359 y 1364/2014, de 16 de diciembre (rec. 340 y 483/2014), 45/2015, de 23 de enero (rec. 640/2014), 1100/2015, de 22 de diciembre (rec. 1206/2014), 77/2016, de 28 de enero (rec. 1088/2014), 599/2016, de 1 de junio (rec. 1037/2015), 806/2016, de 19 de julio (rec. 726/2015), 1155/2016, de 8 de noviembre (rec. 1224/2015), 317/2017, de 11 de mayo (rec. 362/2016), y 159/2017, de 3 de marzo (rec. 294/2016), entre otras. En ellas hemos señalado que la acreditación de su existencia y cuantía exige la constancia de estos datos en los documentos que naturalmente habrían de constituir su soporte en el tráfico mercantil, tales como el presupuesto, el o los contratos de obra, las facturas o las certificaciones, y ello aunque no exista una obligación legal formal de desglosar en las facturas tales conceptos (Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre). La carga de la prueba de estos hechos recae sobre el contribuyente en virtud del art. 217 LEC y, en vía administrativa, del art. 105.1 LGT .

Pues bien, en este caso la Sala no puede estimar acreditado el pago de esos conceptos, y menos aun su importe.

Por un lado, no hay ninguna referencia a ellos en los documentos en que de ordinario habrían de figurar, es decir, en las facturas, certificaciones parciales y final, y ni siquiera en el minucioso contrato de obra (de 35 páginas más anexos), que dedica buena parte a las estipulaciones relativas al precio.

Estas omisiones no pueden suplirse por el solo testimonio del empleado de la contratista encargado de la obra, dada su relación con dicha contratante y su conducta manifiestamente favorable a los intereses de esta que mostró en el procedimiento de inspección.

En cuanto al perito, su dictamen acerca de los gastos generales y su cuantía es una simple reproducción del criterio de ALDESA, como expresamente dice (f. 32 del informe). El perito considera adecuado fijar el alcance de aquellos en un porcentaje sobre el importe certificado, porcentaje que ni siquiera concreta ni justifica. En relación con el beneficio industrial, la operación que realiza es muy cuestionable para la Sala, pues emplea el método

consistente en restar al precio definitivo pagado por la obra (13.088.595,30 €) lo que él calcula como coste de ejecución material (5.183.810,81 €), operación que arroja un beneficio industrial nada menos que de 7.108.824,71 €, es decir, el 54% del precio, mucho más alto del 15% que el mismo informante considera el beneficio razonable .

El notorio exceso de esta última partida desvirtúa el criterio defendido en el dictamen, además de que el método utilizado es inusual y no aparece debidamente razonado. La Sala tampoco encuentra justificadas las consideraciones que hace el perito para explicar la discrepancia de criterio con el coste de la obra que resulta de las certificaciones.

No puede perderse de vista que aunque la certificación final de la obra no es equiparable a una declaración tributaria que obliga al constructor y puede aplicar el Ayuntamiento como valor final en todo caso, la idoneidad de dicho documento a tal efecto es indiscutible en ausencia de prueba que lo desvirtúe. Su valor probatorio es consecuencia de la autoridad de quien lo emite y de su contenido, el cual consiste en el certificado del Arquitecto director de haber dirigido efectivamente la ejecución material de las obras y controlado cuantitativa y cualitativamente la construcción y la calidad de lo edificado de acuerdo con el proyecto y la documentación técnica que lo complementa, según el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación.

En lo que aquí interesa, el informe pericial aportado por la demandante sustenta sus cálculos, además de en la documentación facilitada por la contratista, en los costes de referencia de edificación que publica la Comunidad de Madrid, pero la finalidad de estos es la mera orientación de los usuarios y no predominan sobre el fijado por el arquitecto director en la certificación. Después intenta explicar el alto beneficio industrial de la contratista por el hecho de que comparte titularidad con la promotora y por la modalidad del contrato «llave en mano» que fue concertado. Pero la coincidencia de titularidad nada aclara al respecto y tampoco lo hace que la empresa contratista asumiera todos los gastos asociados a la construcción. Esta última circunstancia podría justificar en parte el exceso del precio respecto al coste real de la construcción, pero en tal caso sería necesario reducir el beneficio industrial en el importe de esos especiales gastos, los cuales, en cualquier caso, deberían haber sido concretados en el curso del litigio, lo que no se ha hecho.

Ante este bagaje probatorio, la Sala debe apartarse de la sentencia recurrida y estimar la apelación del Ayuntamiento en cuanto a la determinación de la base imponible de acuerdo con las certificaciones de la obra.

Cuarto.

La Sala debe rechazar igualmente el principal fundamento en que el Juez basa la anulación de la sanción.

La potestad reglamentaria en materia fiscal de las entidades locales, que en caso de tributos propios alcanza las funciones relativas a la gestión y liquidación, se ejerce a través de las ordenanzas (arts. 106 y 107 Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local , y 15 y 16 TRLHL). Por esta causa, una vez admitido por el 103.4 TRLHL que los ayuntamientos exijan el ICIO en régimen de autoliquidación, corresponde al Ayuntamiento de Madrid determinar el régimen adjetivo que afecta a estas autoliquidaciones, imponiendo las correspondientes obligaciones formales a los contribuyentes. En consecuencia, no es aceptable negar eficacia normativa a la disposición de la Ordenanza madrileña que exige la autoliquidación tanto en el trámite provisional como en el definitivo de liquidación del impuesto.

El texto de la Ordenanza aplicable en el año 2009, que es la que nos interesa, provenía de las modificaciones aprobadas por acuerdo del Ayuntamiento Pleno de fecha 27 de octubre de 2005. Establece en el art. 21 que el ICIO se exigirá en régimen de autoliquidación, y en el art. 22 dispone que en el plazo de un mes desde la terminación de las obras y cuando el coste sea superior al que sirvió de base imponible en la autoliquidación provisional, los sujetos pasivos deberán presentar autoliquidación complementaria.

La infracción de este deber y la consiguiente falta de ingreso es susceptible de integrar el tipo del art. 191.1 LGT consistente en no ingresar en plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria.

Quinto.

También difiere la Sala del criterio de la sentencia de instancia en relación con la culpabilidad, pues la valoración del elemento subjetivo de la infracción no puede soslayar la apreciación que de él hace la resolución sancionadora, y, en particular, su específica motivación.

Tal resolución, que data de 14 de diciembre de 2012, se reduce a hacer constar las obligaciones del sujeto pasivo del ICIO una vez terminada la obra, obligaciones que en este caso había omitido completamente, pues ni había presentado la declaración con la documentación preceptiva, ni había ingresado la deuda tributaria, ni había formulado la autoliquidación. Después, el acto sancionador tipifica la infracción en el fundamento cuarto y añade: «Asimismo, las infracciones tributarias son sancionables en cuanto constituyan acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia».

Esta motivación es insuficiente a juicio de la Sala para fundamentar la culpabilidad. El razonamiento que utiliza la Administración es manifestación, una vez más, de la sanción por el mero resultado, criterio acorde con el antiguo postulado *qui versatur in re illicita respondit etiam pro casu*: quien realiza un acto ilícito responde de todas las consecuencias de dicho acto, aunque no fueran queridas, ni previstas, ni previsibles; regla de origen penal hoy afortunadamente abolida por elementales exigencias del principio de culpabilidad. La resolución sancionadora no explica en qué reside el descuido o la negligencia de la infractora, ni por qué motivo el mero incumplimiento de sus obligaciones es por sí solo significativo de un comportamiento culpable. De aceptarse la tesis que acoge el acto sancionador, el puro hecho de no autoliquidar e ingresar la cuota de un tributo es constitutivo de una acción, al menos, culposa, lo que es opuesto a los valores del Derecho sancionador actual y rebasa sin duda la previsión constitucional del art. 25 CE. La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2012 (rec. 3437/2010), citando otros precedentes, advierte de que «la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes».

Es notoria y constante jurisprudencia, que comparten el Tribunal Supremo y el Constitucional (vid. por ejemplo, la Sentencia de este último núm. 164/2005, de 20 de junio), que no se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad, la cual debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 CE, pues ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción (así, entre otras muchas, las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2012, rec. 563/2010, y 20 de diciembre de 2013, rec. 1537/2010).

La aplicación de esta doctrina al presente caso conduce inevitablemente a la anulación del acto sancionador.

Sexto.

La parcial estimación de la apelación exime de la condena en costas (art. 139.2 LJCA).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso de apelación formulado por la LETRADA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID contra la sentencia 32/2017, de 3 de febrero, dictada en el procedimiento ordinario 347/2015 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo 18 de Madrid, la cual revocamos en el pronunciamiento relativo a la anulación de la liquidación del ICIO, extremo sobre el que declaramos ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 3 de junio de 2015, confirmando el resto de los pronunciamientos de la sentencia y sin imponer a ninguna de las partes las costas de recurso.

Líbrense dos testimonios de la presente sentencia, uno para remitir al Juzgado en unión del recurso y el otro para incorporarlo al rollo de apelación.

Una vez hecho lo anterior, devuélvase al órgano a quo el recurso contencioso administrativo con el expediente que, en su día, fue elevado a la Sala y archívese el rollo de apelación.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito

previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-85-0319-17 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-85-0319-17 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

D. Ramón Verón Olarte DÑA. Ángeles Huet de Sande
D. José Luis Quesada Varea D. Francisco Javier González Gragera
D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. José Luis Quesada Varea, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.