

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078827

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia de 15 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 124/2019

SUMARIO:

ICIO. Devengo y prescripción. La parte actora solicita que se dicte sentencia por la que se anule la resolución impugnada y, a su vez, la liquidación practicada y la sanción impuesta en relación al ICIO correspondiente a las obras de construcción de la planta de generación de energía. El Tribunal considera que iniciado el procedimiento en fecha 19 de noviembre de 2012 y finalizado el 21 de enero de 2014, con una duración de 429 días, de los que procede descontar 80 días de dilaciones no imputables a la Administración por los conceptos de retraso en la aportación de documentación y solicitud de aplazamiento, no cabe sino concluir que la duración del procedimiento es inferior a los 12 meses (en concreto, 349 días). Dado que dicho procedimiento de inspección al haberse tramitado en plazo interrumpe la prescripción una vez se inicia en fecha 19 de noviembre de 2012 para después resolverse y notificarse el 21 de enero de 2014, resulta aquí estéril a los efectos aquí examinados el debate acerca de si el *dies a quo* en el cómputo de la prescripción de los 4 años ha de fijarse el día 11 de noviembre de 2009, fecha del certificado final de la obra (civil), como sostiene la actora apelada y acoge la sentencia, o el día 10 de noviembre de 2010, fecha de la expedición de certificación final de los trabajos realizados e instalaciones incorporadas a la edificación, como sostienen la partes demandadas apelantes (aunque no está en el debate incluso también cuando se presenta en fecha 28 de septiembre de 2009 ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, cuya fecha de concesión es el 20 de mayo de 2010). Se tome como referencia uno u otro término, en cualquiera de los dos casos no ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar por razón de la eficacia interruptiva del plazo de 4 años del procedimiento de inspector iniciado el 19 de noviembre de 2012 y resuelto y notificado el 21 de enero de 2014, tramitado en el plazo de 12 meses descontadas las dilaciones no imputables a la Administración. Y ello sin perjuicio de lo que se dirá más abajo al examinar la cuestión de la determinación de la base imponible sobre el momento en que se tiene por acreditada la finalización de la totalidad de los trabajos comprendidos en el proyecto ejecutivo de la obra comprobada. En definitiva, al no concurrir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar procede derechamente estimar en este punto los recursos de apelación, con revocación de la sentencia de instancia que acoge la prescripción y en su fallo anula por dicha razón la liquidación. En cuanto a la sanción, la actora incumplió la obligación de presentar la declaración, pero puede suscitar dudas el hecho de que debió presentarla respecto de la obra civil una vez certificada ésta en fecha 11 de noviembre de 2009, por la que se le sanciona, y no más tarde tras la última certificación de origen de fecha 10 de noviembre de 2010, por la que se le liquida. Esa incerteza (temporal) sobre la realización de la conducta típica exclusivamente sancionada por la Administración se traslada al plano de la culpabilidad a los efectos de la exigencia de motivar si el incumplimiento en el supuesto particular de autos tiene entidad bastante para considerar fuera de toda duda la existencia de una conducta intencional o culposamente elusiva. Lo cierto es que la motivación contenida en el acuerdo sancionador, más arriba reproducida, a los efectos de sancionar es insuficiente, al descansar en un juicio de culpabilidad genérico que pone el acento exclusivamente en el incumplimiento referido. Lo que *per se* y sin más no sirve de motivación determinante y concluyente de que la realización de la conducta típica apreciada alcanza la entidad bastante para considerar fuera de toda duda la concurrencia del elemento subjetivo, esto es la existencia de una conducta intencional o culposamente elusiva. Por consiguiente, si no queda acreditado el elemento subjetivo de la infracción y la sanción se impone por medio de una motivación insuficiente, ha de concluirse que lo procedente ha de ser su anulación, puesto que reposa exclusivamente en una presunción de intencionalidad.



PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 66, 68, 97, 103, 104, 139, 150, 183, 184 y 192.
 RDLeg 2/2004 (TR LHL) arts. 100, 101, 102 y 104.
 Ley 1/2000 (LEC), art. 215.
 Constitución española, art. 25.
 Ley 39/2015 (LPAC), art. 47.
 Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 62.

PONENTE:

Don Juan Antonio Toscano Ortega.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
 Don EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA
 Don JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO DE APELACIÓN 124/2019

Partes: AJUNTAMENT DE Cerdanyola del Valles y ORGANISME DE GESTIÓ TRIBUTÀRIA DE LA DIPUTACIÓ DE BARCELONA C/ POLIGENERACIÓ PARC ALBA ST-4

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 2283

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a 15 DE JUNIO DE 2020

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 124/2019, interpuesto por AJUNTAMENT DE CERDANYOLA DEL VALLES y ORGANISME DE GESTIÓ TRIBUTÀRIA DE LA DIPUTACIÓ DE BARCELONA, representado por el/la Procurador D. , contra POLIGENERACIO PARC ALBA ST-4 , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.

Primero.

La sentencia apelada contiene el fallo del siguiente tenor: " ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de POLIGENERACIÓ PARC ALBA ST- 4, contra la resolución de 13 de febrero de 2018 de la gerencia del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, que desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el acuerdo de imposición de sanciones; acto que se REVOCA por no ser ajustado a Derecho y, consiguientemente, la liquidación practicada y la sanción impuesta".

Segundo.

Contra dicha resolución judicial se interponen recursos de apelación por la partes demandada y codemandada, siendo admitidos por el Juzgado a quo con remisión de lo actuado a este Tribunal ad quem previo emplazamiento de las partes procesales, personándose éstas ante este órgano judicial en tiempo y forma.

Tercero.

Desarrollada la apelación, y tras los oportunos trámites procesales que prescribe la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, en su respectivos artículos, en concordancia con los de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, se señala día para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

Cuarto.

En la sustanciación del procedimiento se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Primero. *Sobre el objeto del recurso de apelación.*

Se impugna en la presente alzada por las partes demandada, Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, y codemandada, Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès, la sentencia número 124/2019, de 4 de junio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 7 de los de Barcelona y su provincia en su recurso contencioso-administrativo número 153/2018, seguido por los trámites del procedimiento ordinario entre la entidad Poligeneració Parc de l'Alba ST-4, S.A., y el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, siendo codemandado el Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès, resolución judicial que declara: " ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de POLIGENERACIÓ PARC ALBA ST-4, contra la resolución de 13 de febrero de 2018 de la gerencia del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, que desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el acuerdo de imposición de sanciones; acto que se REVOCA por no ser ajustado a Derecho y, consiguientemente, la liquidación practicada y la sanción impuesta". Concretamente, dicha actuación administrativa impugnada objeto de aquel recurso contencioso-administrativo

consiste en la resolución de Gerencia del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de 13 de febrero de 2018, con número de orden 2018010893, por la se acuerda: " Primer.- Desestimar pels motius exposats, el recurs de reposició interposat contra la liquidació de l'ICIO amb clau núm. 771818-173250 i import de 463.738,78 €. Segon.- Desestimar, pels motius exposats, el recurs de reposició interposat contra la sanció per infracció tributària greu amb clau núm. 9141105-58404647 i import de 42.443,67 €, derivada de l'expedient sancionador núm. 14001602".

La sentencia apelada delimita el objeto del recurso y las pretensiones de las partes en su fundamento de derecho primero (la negrita es de la propia resolución judicial):

" PRIMERO.- Objeto del presente recurso y pretensiones de las partes.- El objeto del presente recurso es la resolución de 13 de febrero de 2018 de la gerencia del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, que desestima de forma acumulada los recursos de reposición interpuestos contra la resolución de la gerente del ORGT de 17 de enero de 2014, de liquidación relativo al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) por importe de 463.738,78 euros y la resolución de 17 de octubre de 2014, de imposición de sanción por importe de 42.443,67 euros.

La parte actora solicita que se dicte sentencia por la que se anule la resolución impugnada y, a su vez, la liquidación practicada y la sanción impuesta en relación al ICIO correspondiente a las obras de construcción de la planta de generación de energía en el Polígono Parc de l'Alba, situada en el municipio de Cerdanyola del Vallès. Con expresa imposición de costas a la Administración demandada. Alega, en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria; incorrecta determinación de la base imponible del impuesto; improcedencia del cálculo de los intereses de demora; así como improcedencia de la sanción impuesta por falta de motivación y ausencia del elemento subjetivo.

La Letrada del ORGT interesa la desestimación del recurso y confirmación de la resolución impugnada en su integridad, por ser conforme a Derecho".

Sobre el primer motivo del recurso consistente en la prescripción, que es acogido por la sentencia, se pronuncia en su fundamento de derecho segundo (la negrita es de la propia sentencia):

" SEGUNDO.- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ICIO. Alega la parte actora, en primer lugar, prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, por el transcurso del plazo de cuatro años previsto en los arts. 66 y 67 de la Ley General tributaria. En este sentido, entiende que la finalización de las obras fue el día 11 de noviembre de 2009 (documento núm. 4 de la demanda), fecha en que se emitió el certificado final de la obra y no el 10 de noviembre de 2010 que considera la Inspección, puesto que el único elemento de prueba que esgrime el actuario para fijar esta fecha es de la última certificación emitida a origen por el constructor o recepción provisional (folio 65, parte II del EA). Por tanto, partiendo de una u otra fecha la liquidación del impuesto habría prescrito, puesto que fue notificada el 21 de enero de 2014.

Sobre el plazo de prescripción para practicar la liquidación definitiva del ICIO ha fijado el TS como doctrina casacional en sentencia de 14 de septiembre de 2005, Rec. 18/2005 lo siguiente: <El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y el coste real de las mismas>.

Ciertamente las partes manifiestan su discrepancia con el hecho jurídico que determina la finalización de las obras de la manera antes dicha. Siguiendo la jurisprudencia de la casación en interés de la ley resulta que el inicio del cómputo del citado plazo de prescripción comienza cuando la administración ha podido conocer la finalización de la construcción, instalación u obra, lo que ocurre, generalmente, cuando se presenta ante el ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo que se pueda probar fehacientemente que la administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior o que deban realizarse otras adicionales, en cuyo caso habría que estar a la fecha de finalización de las mismas. En el caso, el certificado final de la dirección de la obra tuvo lugar el 11 de noviembre de 2009, y en el mismo se hace constar que las obras e instalaciones descritas en el proyecto de obra civil de la planta de poligeneración 10MW han sido ejecutadas con estricta sujeción al proyecto presentado en el Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès. Asimismo, el certificado final de obra de instalación de producción eléctrica (documento núm. 6 de la demanda) tiene como fecha el 10 de junio de 2009 y fue visado el 25 de junio de 2009 por el Colegio Oficial

de Ingenieros Industriales de Cataluña, lo que constata que en esa fecha estaba ya instalada la maquinaria necesaria para la entrada y puesta en funcionamiento de la planta. Este certificado se emitió con objeto de comunicar a la Dirección General de Energía y Minas del Departamento de Economía y Empresa de la Generalitat de Cataluña la efectiva finalización de las obras de instalación de maquinaria, lo que junto con el certificado final de la obra, pone de manifiesto que la Administración tuvo en esa fecha conocimiento formal de la terminación de la obra y es en ese momento y no el del acta de recepción de la obra el que determina el devengo del impuesto.

Así, de conformidad con la jurisprudencia expuesta en la sentencia del TS de 14 de septiembre de 2005 <es que a partir de la entrada en vigor de la LHL y, en concreto de su art. 102, el cómputo del plazo de prescripción de ICIO se inicia desde que finaliza la obra gravada y ello porque, aunque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra (art. 101.1 de la LHL), como el ICIO no es un impuesto instantáneo, ese hecho imponible se desarrolla en el lapso de tiempo que media entre el comienzo y la finalización de la obra. Como decía la sentencia de 28 de enero de 1994, el hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido el coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 LHL), aunque el art. 103.4 de la misma LHL fije el devengo no en ese momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción de la obra>.

En consecuencia, siendo la fecha que consta en el certificado final de obra aceptada por la Administración, al tener la misma entonces conocimiento de la finalización de la obra, es por consiguiente el plazo de inicio del que dispone para la liquidación definitiva y, reconocido por la administración tributaria local que no hubo eficacia interruptiva de actuaciones anteriores y siendo el dies ad quem, el 11 de noviembre de 2009, la consecuencia es que ha transcurrido el plazo de cuatro años y consecuentemente se haya prescrita la liquidación.

Prescrita la liquidación, no cabe la imposición de sanción alguna derivada del expediente sancionador, puesto que no quedó probado el cumplimiento del elemento objetivo del tipo previsto en el art. 183 de la LGT, al haberse aportado en su día el certificado final de obra, lo que supone ausencia de ocultación. Y tampoco cabe apreciar el elemento subjetivo, derivado de dolo o negligencia alguna por parte de la entidad recurrente.

Todo lo cual conlleva a la estimación a la estimación del recurso y a la revocación de la resolución impugnada, con la consiguiente anulación de la liquidación practicada y la sanción impuesta".

Segundo. *Sobre las pretensiones y los motivos de los recursos de apelación y la oposición a los mismos.*

La parte codemandada apelante, Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès, a través de su recurso de apelación interpuesto en fecha 28 de junio de 2019 interesa de la Sala que " dicti sentència per la que revoqui la sentència apel·lada pels motius exposats, ui desestimant el recurs contenciós administratiu, confirmi en tots els seus extrems la resolució del gerent de l'Organisme de Gestió Tributària de la Diputació de Barcelona de data 13 de febrer de 2018, que desestima els recursos de reposició interposats contra la liquidació d'ICIO i contra la resolució sancionadora per part de la mercantil Poligeneració Parc de l'Alba ST-4, S.A.". Articula dicho recurso de apelación sobre la base de los motivos siguientes. 1. " Motiu primer. Error de fet manifest i incongruència omissiva". 2. " Motiu segon. Inexistència de prescripció del dret a liquidar l'impost". " Motiu tercer. Procedència de la imposició de sanció tributària". Evacuando el traslado conferido por el Juzgado se opone por escrito presentado en fecha 11 de octubre de 2019 a la alegación formulada en su oposición a la apelación por la actora consistente en la " Improcedencia de plantear en el recurso de apelación incongruencia omisiva de la sentencia de instancia, ya que la apelante no ha acudido previamente al mecanismo de aclaración de la sentencias", por entender que " La jurisprudència del Tribunal Suprem citada de contrari no avala la seva tesi".

La parte demandada apelante, Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, en su recurso de apelación interpuesto en fecha 3 de julio de 2019 acaba solicitando de la Sala " que dicte sentència en los siguientes términos: (i) revoque la Sentencia apelada, desestimando todas las pretensiones y motivos de impugnación de la actora, y confirmando la adecuación a Derecho de la Resolución impugnada y por tanto de la Liquidación del ICIO como del Acuerdo de imposición de sanción, por los motivos expuestos". Dichos motivos se ordenan y rubrican como sigue. 1. " Primera.- La sentencia apelada incurre en manifiesto error de hecho, es contraria a Derecho con infracción de los arts. 102 TRLRHL, y 104, 139 y 150 LGT . Como consecuencia de de dicho error también incurre en incongruencia omisiva". " 1.1. Manifiesto error de hecho. Esta Administración tributaria en ningún momento ha reconocido que no hubiera eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a liquidar el ICIO". " 1.2. Incongruencia omisiva, el error de hecho comporta que no se pronuncia la Sentencia sobre la cuestión controvertida entre las partes. La Sentencia además es contraria a Derecho, con infracción de los artículos 104 , 139 y 150 LGT

" 2. " Segunda. Falta de motivación de la sentencia apelada. Vulneración de los artículos 24 y 120.3 de la CE ". 3. " Tercera.- Revocada la sentencia, también deben desestimarse el resto de motivos esgrimidos por la representación actora no examinados en la sentencia apelada" (" (i) incorrecta determinación de la base imponible, argumentando que algunas facturas no debieron incluirse en su cálculo; (ii) improcedencia del cálculo de intereses de demora, vinculado a la eventual duración excesiva del procedimiento inspector; (iii) improcedencia de la sanción tributaria, por falta de motivación y falta de elemento subjetivo"). En su escrito de 26 de julio de 2019 " Este ORGT se adhiere al recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès, al coincidir plenamente los motivos en que se funda con los expuestos por esta parte en nuestro recurso de apelación". Finalmente, evacuando el traslado conferido por el Juzgado se opone por escrito presentado en fecha 14 de octubre de 2019 a la alegación formulada en su oposición a la apelación por la actora consistente en la " Improcedencia de plantear en el recurso de apelación incongruencia omisiva de la sentencia de instancia, ya que la apelante no ha acudido previamente al mecanismo de aclaración de la sentencias", con base en las alegaciones siguientes.

" Primera.- Sobre la exigibilidad del agotamiento de la vía del art. 215 de la LEC , previo al recurso de apelación". " A) Improcedencia de la inadmisión del recurso de apelación: la incongruencia omisiva denunciada no es motivo ni principal ni único de la impugnación". " B) No exigibilidad de la vía del artículo 215 LEC cuando las omisiones de la sentencia no se refieren a pedimentos autónomos de los enjuiciados". " C) Improcedencia de la complementación de la sentencia: implica revocar la anterior y emitir un fallo radicalmente contrario al de la resolución impugnada, con infracción del artículo 267.1 de la LOPJ ".

La parte actora, Poligeneració Parc de l'Alba ST-4, S.A., en su escrito de 25 de julio de 2019 de oposición al recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès interesa de la Sala " que confirme íntegramente la referida Sentencia del Juzgado núm. 7, y en todo caso declare la nulidad de los actos recurridos, imponiendo a la Administración las costas de esta alzada". Fundamenta dicha oposición en las alegaciones que ordena y titula como sigue. 1. " Primera.- Improcedencia de plantear en el recurso de apelación incongruencia omisiva de la sentencia de instancia, ya que la apelante no ha acudido previamente al mecanismo de la aclaración de las sentencias". 2. " Segunda.- Subsidiariamente, para el caso que la Sala considere que debe pronunciarse sobre la supuesta incongruencia omisiva, la sentencia de instancia no incurre en error de hecho ni en incongruencia omisiva". 3. " Tercera.- Subsidiariamente, y para el caso en que esta Sala considere la existencia de incongruencia omisiva de la sentencia de instancia: prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por excesiva duración procedimiento inspector". " 3.1. La fecha a considerar como el inicio del cómputo del plazo de cuatro años del que disponía la administración para liquidar el impuesto". " 3.2. La falta de eficacia interruptiva del procedimiento inspector que finalizó mediante notificación de liquidación en fecha 20 de enero de 2014". 4. " Cuarta.- Ha quedado probada la incorrecta determinación de la base imponible del impuesto por parte de la Inspección". 5. " Igualmente, al haber prescrito del derecho de la Administración a practicar la liquidación, improcedencia del cálculo de los intereses de demora". 6. " Sexta.- Improcedencia de la imposición de sanción tributaria tova vez que no ha existido ocultación ni dolo o negligencia alguna por parte de mi representada, La sentencia de instancia ha motivado correctamente la improcedencia de la sanción impuesta por la Administración". Y en su escrito de 3 de septiembre de 2019 de oposición al recurso de apelación interpuesto por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, solicita de la Sala " que confirme íntegramente la referida Sentencia del Juzgado núm. 7, y en todo caso declare la nulidad de los actos recurridos, imponiendo a la Administración las costas de esta alzada". Fundamenta dicha oposición en las alegaciones que ahora ordena y rubrica de la forma que sigue. 1. " Primera.- La sentencia de instancia no ha incurrido en error de hecho. Improcedencia de plantear en el recurso de apelación la incongruencia omisiva de la sentencia de instancia". " 1.1. la sentencia de instancia no incurre en error de hecho. La sentencia apelada alude correctamente a la existencia de un procedimiento de comprobación previo al inspector cuya ineficacia interruptiva fue reconocida por la propia administración al declarar su caducidad". " 1.2. En cuanto a la incongruencia omisiva: improcedencia de plantear en el recurso de apelación incongruencia omisiva de la sentencia de instancia, ya que la apelante no ha acudido previamente al mecanismo de la aclaración de las sentencias". 2. " Segunda.- Subsidiariamente, para el caso que la Sala considere que debe pronunciarse sobre la supuesta incongruencia omisiva, la sentencia de instancia no incurre en incongruencia omisiva ni tampoco adolece de falta de motivación". " 2.1. La sentencia de instancia no incurre en incongruencia omisiva". " 2.2. Motivación de la sentencia de instancia. El juzgador de instancia ha apreciado y valorado correctamente todos los elementos de prueba aportados por esta representación". 3. " Tercera.- Subsidiariamente, y para el caso en que esta Sala considere la existencia de incongruencia omisiva de la sentencia de instancia: prescripción del derecho de la

Administración a liquidar la deuda tributaria por excesiva duración procedimiento inspector". " 3.1. La fecha a considerar como el inicio del cómputo del plazo de cuatro años del que disponía la administración para liquidar el impuesto". " 3.2. La falta de eficacia interruptiva del procedimiento inspector que finalizó mediante notificación de liquidación en fecha 20 de enero de 2014". 4. " Cuarta.- Ha quedado probada la incorrecta determinación de la base imponible del impuesto por parte de la Inspección". 5. " Igualmente, al haber prescrito del derecho de la Administración a practicar la liquidación, improcedencia del cálculo de los intereses de demora". 6. " Sexta.- Improcedencia de la imposición de sanción tributaria toda vez que no ha existido ocultación ni dolo o negligencia alguna por parte de mi representada, La sentencia de instancia ha motivado correctamente la improcedencia de la sanción impuesta por la Administración".

Tercero. *Sobre el error de hecho, la incongruencia omisiva y la falta de motivación en relación a la prescripción que las partes demandadas apelantes imputan a la sentencia de instancia. La oposición de la actora apelada al planteamiento en los recursos de apelación de la incongruencia omisiva sin haber acudido previamente al complemento de sentencia del artículo 215.2 de la Ley 1/2000 .*

Sobre la incongruencia omisiva tiene dicho esta misma Sala y Sección, por ejemplo, en sentencia número 588/2019, de 23 de mayo, dictada en el recurso de apelación número 1/2019, fundamento de derecho tercero:

"Sobre la incongruencia omisiva de la resolución judicial apelada.

Centrado el objeto de esta alzada en los términos sintéticamente expuestos con anterioridad, por relación en primer término aquí con el vicio de incongruencia omisiva imputado a la sentencia apelada por la parte recurrente aquí apelante, deberá partir esta resolución, ciertamente, como ha señalado ya este Tribunal en tan numerosos pronunciamientos que por su reiteración eximen aquí de su mayor cita individualizada, de que, como recuerda la STC 8/2004, de 9 de febrero, con cita allí de sus anteriores STC 20/182, de 5 de mayo (FJ 1 a 3), 14/1984, de 3 de febrero (FJ 2), 14/1985, de 1 de febrero (FJ 3), 77/1986, de 12 de junio (FJ 2), y 90/1988, de 13 de mayo (FJ 2):

"(...) una jurisprudencia constante de este Tribunal ha venido definiendo dicho vicio como un desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes formulan la pretensión o pretensiones que constituyen el objeto del proceso en los escritos esenciales del mismo. Al conceder más, menos o cosa distinta de lo pedido, el órgano judicial incurre, según hemos dicho de modo reiterado, en las formas de incongruencia conocidas como ultra petita, citra petita o extra petita partium (por todas, SSTC 90/1988, de 13 de mayo, FJ 2, y 111/1997, de 3 de junio, FJ 2), cuyos contornos han decantado secularmente los Tribunales al depurar la aplicación de la legalidad procesal ordinaria. Son muy numerosas las decisiones en las que este Tribunal ha abordado la relevancia constitucional del vicio de incongruencia de las resoluciones judiciales, precisando cómo y en qué casos una resolución incongruente puede lesionar un derecho fundamental amparado en el art. 24.1 CE. Se ha elaborado así un cuerpo de doctrina consolidado que aparece sistematizado con cierto detalle, entre otras, en la reciente STC 114/2003, de 16 de junio (FJ 3), con las siguientes palabras: "El vicio de incongruencia... puede entrañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en los que discurra la controversia procesal (SSTC 215/1999, de 29 de noviembre, FJ 3, 5/2001, de 15 de enero, FJ 4; 237/2001, de 18 de diciembre, FJ 6; 135/2002, de 3 de junio, FJ 3). El juicio sobre la congruencia de la resolución judicial precisa de la confrontación entre su parte dispositiva y el objeto del proceso delimitado por sus elementos subjetivos -partes- y objetivos -causa de pedir y petitum- de tal modo que la adecuación debe extenderse tanto a la petición como a los hechos que la fundamentan (SSTC 219/1999, de 29 de noviembre, FJ 3 ; 5/2001, de 15 de enero , FJ 4).

Dentro de la incongruencia se distingue la llamada incongruencia omisiva o ex silentio, que sólo tiene relevancia constitucional cuando, por dejar imprevista la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción provocando una denegación de justicia, denegación que se comprueba examinando si existe un desajuste externo entre el fallo judicial y las pretensiones de las partes, sin que quepa la verificación de la lógica de los argumentos empleados por el Juzgador para fundamentar su fallo (SSTC 118/1989, de 3 de julio, FJ 3; 82/2001, de 26 de marzo, FJ 4). También es doctrina consolidada de este Tribunal, por lo que se refiere específicamente a la incongruencia omisiva (desde nuestra temprana STC 20/1982, de 5 de mayo, FJ 2, hasta las más próximas SSTC 158/2000, de 12 de junio, FJ 2, 309/2000, de 18 de diciembre, FJ 6, 82/2001, de 26 de mayo , FJ 4, 205/2001, de 15 de octubre, FJ 2, 141/2002, de 17 de

junio, FJ 3); y también del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencias Ruiz Torija c. España e Hiro Balani c. España, de 9 de diciembre de 1994), que no toda falta de respuesta a las cuestiones planteadas por las partes produce una vulneración del derecho a la tutela efectiva, y que tales supuestos no pueden resolverse de manera genérica, sino que es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar, primero, si la cuestión fue suscitada realmente en el momento oportuno (SSTC 1/2001, de 15 de enero, FJ 4, 5/2001, de 15 de enero, FJ 4), y, segundo, si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del derecho reconocido en el art. 24.1 CE o si, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias de la tutela judicial efectiva.

Para ello debe distinguirse entre lo que son meras alegaciones o argumentaciones aportadas por las partes en defensa de sus pretensiones y estas últimas en sí mismas consideradas. Respecto de las alegaciones, y salvo que se trate de la invocación de un derecho fundamental (STC 189/2001, de 24 de septiembre, FJ 1), puede no ser necesaria una respuesta explícita y pormenorizada de todas ellas, pudiendo bastar, en atención a las particulares circunstancias concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales. Respecto de las pretensiones, en cambio, la exigencia de respuesta congruente se muestra con todo rigor, sin más excepción que la de una desestimación tácita de la pretensión, de modo que del conjunto de razonamientos de la decisión pueda deducirse, no ya que el órgano judicial ha valorado la pretensión, sino además los motivos de la respuesta tácita (por todas, STC 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3). (...) "

En dicho sentido, ciertamente, la congruencia no exige un análisis pormenorizado de todas y cada una de las alegaciones vertidas por las partes en el respectivo proceso, sino que exige únicamente una respuesta expresa a las pretensiones formuladas y a las alegaciones sustanciales en las que aquéllas se apoyan. Por todas, la STC 176/2007, de 23 de julio, reitera al respecto que hay que distinguir entre las alegaciones aducidas por las partes para fundar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas. Respecto de estas últimas, las exigencias de congruencia son más estrictas y para poder apreciar que del conjunto de razonamientos contenidos en la resolución judicial existe una respuesta tácita es preciso no sólo que de los referidos razonamientos pueda deducirse que el órgano judicial ha valorado la pretensión sostenida, sino, además, que de ellos puedan deducirse también los motivos en los que esta respuesta tácita se fundamenta. Por el contrario, respecto de las meras alegaciones, la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva no exige, en principio, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, una respuesta global o genérica al problema planteado (entre otras muchas, SSTC 29/1987, de 6 de marzo, FJ 3, 175/1990, de 11 de noviembre, FJ 2, 88/1992, de 8 de junio, FJ 2, 91/1995, de 19 de junio, FJ 4, 26/1997, de 11 de febrero, FJ 4, 16/1998, de 26 de enero, FJ 4, 23/2000, de 31 de enero, FJ 2, 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3, y 5/2001, de 15 de enero, FJ 4).

También la STC 144/2007, de 18 de junio, resalta que desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, como derecho fundamental subjetivo a obtener una decisión fundada en Derecho, no es exigible un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener sobre la cuestión que se debate, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión o, lo que es lo mismo, la ratio decidendi; de tal manera que no existe un derecho fundamental del justiciable a una determinada extensión de la motivación judicial [entre otras muchas, SSTC 115/1996, de 25 de junio, FJ 2 b), 105/1997, de 2 de junio, FJ 7, 184/1998, de 28 de septiembre, FJ 2, 215/1998, de 11 de noviembre, FJ 3, 187/2000, de 10 de julio, FJ 2, 13/2001, de 29 de enero, FJ 2, 108/2001, de 23 de abril, FJ 2, 129/2003, de 30 de junio, FJ 9, 91/2004, de 19 de mayo, FJ 8, y 75/2005, de 4 de abril, FJ 5, y AATC 164/1995, de 5 de junio, FJ 3, 207/1999, de 28 de julio, FJ 3]. Suficiencia de la motivación que, por otra parte, no puede ser apreciada apriorísticamente, y con criterios generales, sino que por el contrario requiere examinar el caso concreto para comprobar si, a la vista de las circunstancias concurrentes, se ha cumplido o no este requisito en las resoluciones judiciales impugnadas [en este sentido, SSTC 314/2005, de 12 de diciembre, FJ 4 c), 42/2006, de 13 de febrero, FJ 7, 118/2006, de 24 de abril, FJ 6; 302/2006, de 23 de octubre, FJ 3; 308/2006, de 23 de octubre, FJ 6; 331/2006, de 20 de noviembre, FJ 2. De esta forma, " una motivación escueta y concisa no deja, por ello, de ser tal motivación " (STC 147/1987, de 3 de noviembre, FJ 2, en el mismo sentido, STC 8/2001, de 15 de enero, FJ 3, in fine) o, lo que es igual, que "la concisión en la argumentación no puede en absoluto equipararse con la violación del derecho reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución " (ATC 688/1986, de 10 de septiembre, FJ 3). Por su parte, la más reciente STS, Sala 3ª, de 22 de junio de 2016 señala que incurre en incongruencia, esta vez interna,

la decisión que se expresa en el fallo y no encuentra su lógica explicación en los fundamentos que le preceden, poniendo de manifiesto la falta de coherencia interna de la sentencia. La incongruencia interna de la sentencia era, por lo tanto, motivo de recurso de casación por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, conforme al artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, aunque no sea por desajuste a lo pedido o a la causa de pedir, en los términos que derivan del artículo 218 LEC y de los artículos 33.1 y 67 de la Ley Jurisdiccional, sino por la falta de la lógica que requiere que la conclusión plasmada en el fallo sea el resultado de las premisas previamente establecidas por el Tribunal. Y es que los fundamentos jurídicos y fácticos forman un todo con la parte dispositiva, esclareciendo y justificando los pronunciamientos del fallo, y pueden servir para apreciar la incongruencia interna de que se trata cuando los mismos son tan contrarios al fallo que éste resulta inexplicable.

En dicho sentido, efectivamente, como ha venido reiterando una ya reiterada y consolidada jurisprudencia constitucional y contenciosa administrativa, de la que es buena muestra la STS, Sala 3ª, núm. 1183/2017, de 5 de julio, invocada por la parte recurrente en su recurso de apelación, el deber de congruencia de las sentencias y las demás resoluciones judiciales, que encuentra su fundamento constitucional en el derecho fundamental subjetivo a la tutela judicial efectiva a todos reconocido por el artículo 24.1 de la Constitución española, y ya en este especializado orden contencioso administrativo en el mandato de los artículos 33 y 67.1 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, se inscribe como manifestación propia entre las diversas dimensiones de dicho derecho constitucional que opera con el máximo rigor en relación a las pretensiones procesales de las partes y que resulta asimismo exigible, aun de una forma más relajada, respecto a los motivos del recurso o de la oposición al mismo si éstos presentan sustantividad propia".

Como se ha expuesto, la sentencia de instancia, tras exponer en su fundamento de derecho primero el objeto del recurso y las pretensiones de las partes, también enunciando en dicho fundamento los motivos del recurso consistentes por este orden en "la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria; incorrecta determinación de la base imponible del impuesto; improcedencia del cálculo de los intereses de demora; así como improcedencia de la sanción impuesta por falta de motivación y ausencia del elemento subjetivo", pasa a examinar en el fundamento de derecho segundo el primero de dichos motivos, esto es, la "Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ICIO". Se pronuncia en primer lugar sobre el dies a quo en el cómputo del plazo de la prescripción, considerando que, en aplicación de la doctrina casacional fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de septiembre de 2005, aquel día inicial ha de tener como referencia el certificado final de la dirección de la obra de 11 de noviembre de 2009 y el certificado final de obra de instalación de producción eléctrica de 10 de junio de 2009, visado el siguiente 25 de junio. En el antepenúltimo párrafo de dicho fundamento jurídico, tras indicar que "siendo la fecha que consta en el certificado final de la obra aceptada por la Administración, al tener la misma entonces el conocimiento de la finalización de la obra, es por consiguiente el plazo de inicio de que dispone para la liquidación definitiva", a renglón seguido acoge el motivo de la prescripción argumentando "y, reconocido por la administración tributaria local que no hubo eficacia interruptiva de actuaciones anteriores y siendo el dies ad quem, el 11 de noviembre de 2009, la consecuencia es que ha transcurrido el plazo de los cuatro años y consecuentemente se haya prescrita la liquidación". Pero la argumentación no se queda ahí al pronunciarse en el penúltimo párrafo de ese mismo fundamento de derecho sobre la improcedencia de la sanción por razones sustantivas al margen de la prescripción: "Prescrita la liquidación, no cabe la imposición de sanción alguna derivada del expediente sancionador, puesto que no quedó probado el cumplimiento del elemento objetivo del tipo previsto en el art. 183 de la LGT, al haberse aportado en su día el certificado final de obra, lo que supone ausencia de ocultación. Y tampoco cabe apreciar el elemento subjetivo, derivado de dolo o negligencia alguna por parte de la entidad recurrente". La expuesta es la fundamentación jurídica contenida en la sentencia, que lleva al Juzgado a estimar el recurso y anular la liquidación practicada, la sanción impuesta y la actuación desestimatoria del recurso de reposición y confirmatoria de las mismas.

Bien, acerca de aquel pasaje de la sentencia "y, reconocido por la administración tributaria local que no hubo eficacia interruptiva de actuaciones anteriores", que las partes demandadas apelantes tachan de "error de hecho manifiesto" por ausencia de dicho reconocimiento, en realidad no es tal error de hecho puesto que hay constancia en las actuaciones de un previo procedimiento de comprobación limitada finalizado con declaración de caducidad al no haber recaído resolución en el plazo de seis meses previsto para dichos procedimientos (artículo 139.1. b) de la Ley 58/2003) (consta el inicio del procedimiento en fecha 19 de octubre de 2011 y la notificación de la caducidad procedimental en fecha 19 de noviembre de 2012), como es sabido, que los procedimientos caducados no interrumpen la prescripción. Ahora bien, sentado lo anterior, un correcto enjuiciamiento de la prescripción en los

términos del debate procesal en instancia, más allá desde luego de la constancia de ineficacia interruptiva del procedimiento de comprobación limitada caducado (lo cual, como se ha dicho, lejos de ser un "error de hecho manifiesto" es un hecho cierto, aunque no se identifiquen en la sentencia cuáles son esas "actuaciones anteriores"), exigía el examen de la eficacia interruptiva o no del procedimiento de inspección, concretamente, por exceso o no en el plazo de duración máxima de las actuaciones inspectoras, y con ello de la corrección o no de las dilaciones no imputables a la Administración. Pero la sentencia, a tenor del dies a quo que la misma considera y del dies ad quem no controvertido (desde luego, no lo es el 11 de noviembre de 2019 señalado en el antepenúltimo párrafo de la sentencia, lo que es un mero error material intrascendente dado que dicha fecha es la considerada dos párrafos más arriba por la propia sentencia como dies a quo), y considerando la inexistencia de acto interruptivo alguno (pero sin examinar si el procedimiento inspector la interrumpe), concluye derechamente "que ha transcurrido el plazo de los cuatro años y consecuentemente se haya prescrita la liquidación". Como puede verse el Juzgado se pronuncia sobre la pretensión anulatoria fundada en el motivo de la prescripción, acogiendo, sin incurrir en aquel error de hecho manifiesto, tampoco en puridad en incongruencia omisiva, vinculada en el planteamiento de las demandadas apelantes a aquel error de hecho manifiesto, al dar respuesta inequívoca en un sentido estimatorio a la pretensión y al motivo. Pero su motivación acerca de ese concreto motivo dista de ser suficiente y completa pues si bien examina el dies a quo prescinde en su argumentación por una incorrecta apreciación jurídica del debate de aquel aspecto del mismo relativo a la eficacia interruptiva o no del procedimiento seguido por la Inspección, al parecer confundiendo con el previo de comprobación limitada. Pero no se aprecia, como se ha anunciado, incongruencia omisiva al pronunciarse derechamente sobre la pretensión y el motivo del recurso, aunque en relación a éste su motivación, si bien desarrollada, no aborda un aspecto que integra el debate, de ahí la insuficiencia de la misma, posiblemente, como se ha dicho, por incurrir en un error de derecho al parecer confundir el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento de inspección en cuanto a los efectos derivados de cada uno de ellos respecto a la interrupción de la prescripción. De ahí que la demandada apelante, Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, amén del error de hecho, sostenga que la sentencia incurre también en error de derecho, por infracción de lo dispuesto en los artículos 104, 139 y 150 de la Ley 58/2003. Dado que las partes demandadas apelantes en esta alzada interesan de la Sala, además del pronunciamiento revocatorio de la sentencia, el desestimatorio del recurso contencioso-administrativo y confirmatorio de los actos administrativos recurridos, con reiteración (más bien, remisión) de su oposición formulada en instancia a los cuatro motivos del recurso (prescripción, determinación de base imponible, cálculo de intereses de demora y motivación y acreditación del elemento subjetivo), y habida cuenta que la parte actora apelada, en su oposición a los recursos de apelación, solicita de la Sala, además del pronunciamiento confirmatorio de la sentencia, uno declaratorio "en todo caso" de la nulidad de los actos administrativos, reiterando en sus escritos de oposición a la apelación y significando y desarrollando los argumentos relativos a la prescripción, la incorrecta determinación de la base imponible, la improcedencia de la sanción por falta del elemento subjetivo (extremo éste sobre el que también se pronuncia la sentencia de instancia), procede por este Tribunal en el marco de este recurso de apelación entrar a conocer de la controversia como más abajo se dirá, no sin antes significar la no concurrencia del impedimento procesal denunciado por la parte actora apelada por mor del planteamiento en los recursos de apelación de la incongruencia omisiva sin haber acudido previamente al complemento de sentencia del artículo 215.2 de la Ley 1/2000. En efecto, la denunciada incongruencia omisiva por mor del error de hecho manifiesto, no es desde luego el único motivo formulado en los recursos de apelación, además aquí no concurrente, como se dijo, sin pasar por alto que ese aspecto del debate ausente de motivación, en apariencia por la incorrecta apreciación jurídica o por el error de derecho antes apuntados, viene integrado en la pretensión actora anulatoria y conforma el motivo concerniente a la prescripción, al que se da respuesta por el Juzgado, por lo que en puridad no omite éste manifiestamente pronunciamientos relativos a pretensiones oportunamente deducidas y sustanciadas en el proceso, a que se refiere el artículo 215.2 de la Ley 1/2000, dado que al haber estimado el primer motivo del recurso por prescripción, se verá si en su resultado o consecuencia final lo hace correctamente, no entra el Juzgado a examinar el resto de motivos, salvo como se dijo, el relativo a la concurrencia del subjetivo en cuanto a la sanción impuesta.

Sentado lo anterior, nuestro examen ha de principiarse por el motivo concerniente a la prescripción, que exige entrar a conocer y enjuiciar correctamente la cuestión de la interrupción o no de la misma en el supuesto de autos por mor del procedimiento de inspección, de su duración y de los días de dilación no imputable a la Administración, también del dies a quo del cómputo, aspecto este último tratado expresamente en la sentencia de instancia. De concurrir la prescripción, procedería desestimar los recursos de apelación y confirmar el fallo de la sentencia si bien en su caso por nuestros propios fundamentos. De no darse la prescripción, entraría a conocer el Tribunal de los

restantes motivos de fondo que dividen a las partes en lo concerniente a la liquidación (aunque en relación a sentencias declaratorias de inadmisibilidad del recurso, a ese tratamiento procesal obliga el artículo 85.10 de la Ley 29/1998), sin desconocer que acerca de la sanción se pronuncia el Juzgado al margen de la prescripción, lo que parecen olvidar las partes demandadas apelantes y significa la actora apelada.

Cuarto. *Sobre la prescripción (I): algunas consideraciones normativas y jurisprudenciales acerca de la duración de procedimiento y el dies a quo y la finalización de las obras en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.*

En relación con la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria ex artículo 66. a) de la Ley 58/2003 (antes artículo 64. a) de la anterior Ley 230/1963 , y artículo 24. a) de la también ya derogada Ley 1/1998), y desde la perspectiva de análisis del mismo y atendiendo al debate procesal, valgan de entrada las siguientes consideraciones normativas y jurisprudenciales sobre: primero) la duración de procedimiento; y segundo) el dies a quo y la finalización de las obras en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

PRIMERO.- La prescripción y la duración del procedimiento.

El artículo 150.2 de la Ley 58/2003 expresamente descarta la eventual caducidad procedimental de las actuaciones inspectoras por una excesiva duración de las mismas, legalmente fijada a la fecha aquí relevante en doce meses, sin perjuicio del distinto efecto de la pérdida del efecto interruptivo del plazo prescriptorio cuatrienal que allí se reconoce, en la redacción de dicho precepto legal aplicable al caso aquí enjuiciado *ratione temporis*, esto es, antes de su modificación posterior mediante la Ley 34/2015, bajo siguiente tenor literal:

"Artículo 150. Plazo actuaciones inspectoras

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. (...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por reanudación de las actuaciones inspectoras con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo a que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse (...).

Aquel artículo 66. a) y el artículo 68.1.a) de la Ley 58/2003 disponen:

"Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario".

Por otro lado, el artículo 102.2 Real Decreto 1065/2007, dispone, a los efectos del plazo de doce meses previsto en el apartado 1 del artículo 104 de la Ley 58/2003, lo siguiente:

"Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todo o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodo objeto del procedimiento."

A su vez, en ausencia de regulación legal de los supuestos de interrupción justificada y de las dilaciones procedimentales no imputables a la Administración tributaria actuante que no se deben incluir en el cómputo de dicho plazo máximo de duración, y atendida la remisión expresa del artículo 104.2 de la Ley 58/2003 a las normas reglamentarias para su especificación, el artículo 104. a) y c) del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, Real Decreto 1065/2007, de aplicación al caso por razones temporales, establece al respecto que:

"Artículo 104. Dilaciones por causa no imputable a la Administración

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes: (...)

"a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado (...)"

No está de más recordar aquí los criterios jurisprudenciales ya asentados en materia de cómputo de las dilaciones procedimentales. Así, en relación al plazo máximo de las actuaciones inspectoras y de las dilaciones imputables al obligado tributario, se reproduce la sentencia de la Sala Tercera (Sección Segunda) del Tribunal Supremo de fecha 11 de diciembre de 2017, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 3175/2016, que incluye una síntesis de la doctrina aplicable en esta materia.

"SEXTO. - Con el objeto de explicar los fundamentos de nuestra decisión, conviene comenzar recordando de modo sucinto algunas afirmaciones que este Tribunal ha venido haciendo acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios.

A) Así, en primer lugar, hemos dicho, vigente la normativa aplicable al caso de autos, que "el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales" [sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), FD Tercero, A); recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011), FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009), FD Segundo; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1860/2010), FD Segundo].

B) Y hemos declarado, en segundo lugar, que "en este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente". A este respecto, hemos dicho que "la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado". Pero también que "al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico", de manera que "no basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio

relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea" [en este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011, cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012, cit., FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo; de 19 de octubre de 2012 (rec. cas. núm. 4421/2009), FD Sexto; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo; de 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013), FD Tercero; y de 20 de abril de 2016 (rec. cas. núm. 859/2016), FD Tercero].

C) Por último, en conexión con lo anterior, hemos subrayado que "no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento" [entre otras, sentencias de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005), FD Sexto; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo; de 19 de octubre de 2012, cit., FD Sexto; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo; sobre la necesidad de que la Administración justifique que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora, véase también la sentencia de 19 de abril de 2012, FD Quinto].

En este sentido, hemos afirmado que la circunstancia de "que el acta recoja que se ha efectuado una solicitud de información al inspeccionado y que este no lo cumplimentara íntegramente hasta una determinada fecha, en sí mismo y sin más datos o circunstancias a valorar, en modo alguno resulta determinante para imputar la dilación al contribuyente" (sentencia de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo); y que "no resulta determinante para imputar una dilación al contribuyente que el acta o el acuerdo de liquidación recojan que se efectuó una solicitud de información al inspeccionado y que éste no lo cumplimentó íntegramente hasta una determinada fecha, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado" (sentencia de 25 de septiembre de 2015, cit., FD Tercero).

En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.

SÉPTIMO.- De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda

formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992, en general, y del art. 103.3 de la LGT, en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, "este deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho (art. 103 CE), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurran en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley". Teniendo siempre presente que "la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad" (FD Cuarto).

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT, y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando por qué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación".

En relación a cuestiones más concretas, por ejemplo, acerca de la advertencia a través de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras y en diligencia inicial de lo previsto en el artículo 104 de la Ley 58/2003, advertencia que no tiene por qué reiterarse en diligencias posteriores, el criterio sostenido por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de octubre de 2012 (recurso de casación número 4421/2009):

"Debe aceptarse la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo (...) para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una

consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para firmar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben imputarse a ésta.

Hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores".

En el mismo sentido, la posterior sentencia del alto Tribunal de 14 de mayo de 2015 (recurso de casación número 2164/2014), a tenor de la cual, fundamento de derecho 5:

"(...) es necesario, pues, que se haya advertido al interesado de las consecuencias del retraso, pero es suficiente a estos efectos la advertencia realizada en la comunicación de inicio de las actuaciones".

Cuando la documentación requerida y la información resultante resulta relevante para la práctica de la liquidación pertinente, el tiempo transcurrido desde el requerimiento hasta la aportación completa o hasta la fecha en que se manifiesta expresamente su no aportación al expediente, no puede computarse a efectos de determinar el plazo de duración de las actuaciones, aunque en el ínterin pudieran realizarse otras diligencias. En este sentido, por ejemplo la sentencia número 1267/2012, de 21 de diciembre, de esta misma Sala y Sección, señala al final del fundamento de derecho segundo:

"En el presente caso, no se discute que, como indica el acto impugnado, en la diligencia de núm. 2, de 24 de febrero de 2004, la Inspección solicitó a la interesada fotocopia de los extractos bancarios, solicitud que fue reiterada en diligencias posteriores, no completándose la aportación de esa información hasta la diligencia núm. 5, de 25 de mayo de 2004. Es indudable la relevancia de la información solicitada para practicar las liquidaciones pertinentes, por lo que el tiempo perdido en su aportación completa al expediente no puede computarse a efectos de determinar el plazo de duración de las actuaciones, aunque en el ínterin pudieran realizarse otras diligencias.

En consecuencia, es correcto el criterio de la Inspección de imputar esa dilación de 91 días al obligado tributario, pues constituyen, en efecto, un retraso imputable al recurrente y, por consiguiente, no se han de computar a la hora de calcular el tiempo máximo de duración de las actuaciones inspectoras".

También tiene dicho esta misma Sala y Sección, por ejemplo, en sentencia número 870/2019, de 28 de junio, en su fundamento de derecho tercero:

"No es necesario que la documentación no aportada haya de tener una "trascendencia vital" en el desarrollo de las actuaciones. Basta, por el contrario, que "impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea " o "la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección; por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones", tal como señala la jurisprudencia (sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012, 21 de septiembre de 2012 , 24 de enero y 13 de diciembre de 2011). (...).

Es razonable y proporcionada toda diligencia inspectora cuando tenga una "eficacia potencial en la aplicación de los tributos", en palabras de la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2014 (recurso de casación número 3565/2012). La petición de información constituye un juicio a priori del funcionario inspector sobre su utilidad, juicio que no queda invalidado por el hecho de que, como resultado del análisis de tal información, se advierta su intrascendencia. La finalidad del procedimiento de inspección no es únicamente el descubrimiento de errores o fraudes tributarios, sino también la mera comprobación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes (artículos 141 y 145.1 de la Ley 58/2003), por lo que es tan legítima la inspección que luego resulta favorable al inspeccionado como la que descubre una irregularidad o infracción".

SEGUNDO. La prescripción y el dies a quo y la finalización de las obras en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

En relación al dies a quo en el cómputo de la prescripción en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es muy conocida la sentencia de 14 de septiembre de 2005 de la Sala Tercera (Sección

Segunda) del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación de interés de la ley número 18/2004. Aunque lejana en el tiempo e interpretando normativa hoy derogada, vale la pena reproducir no solo su fallo donde fija aquella muy conocida doctrina legal hoy vigente sino también sus fundamentos de derecho primero al cuarto, donde el alto Tribunal enseña:

"PRIMERO.- La sentencia impugnada después de exponer los antecedentes del recurso enjuiciado, analizó las cuestiones objeto de debate en la litis: a) La relativa al cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el ICIO y, en concreto, la fecha o "dies a quo" del mencionado plazo de prescripción; y b) la paralización injustificada de la actuación inspectora por seis meses por causa no imputable al sujeto pasivo, que impidió atribuir efectos interruptivos del plazo de prescripción a las actuaciones realizadas a partir de tal interrupción.

Al analizar el problema del cómputo del plazo de prescripción, que es en el que se centra el recurso de casación, la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid manifiesta que la fijación como momento del devengo del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por el art. 103.4 LHL en "el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia", determina el nacimiento de la obligación tributaria en ese mismo instante, como manifestación de la realización del hecho imponible, de conformidad con lo dispuesto en el art. 28 de la Ley General Tributaria. Sobre la base de tal consideración genera cierta perplejidad que devengado el impuesto no pudiera comenzar el cómputo del plazo de prescripción del mismo sino hasta que la construcción, instalación y obra hubiera finalizado, sea cual sea el período de tiempo a lo largo del cual se ejecutara la misma. Por el contrario nada impide, en una interpretación de los art. 64.a) y 65 de la Ley General Tributaria en relación con el art. 12 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, sostener que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el impuesto que nos ocupa comienza su cómputo en la fecha en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente liquidación, es decir, transcurridos treinta días desde la concesión de la licencia, para el caso de concederse licencia, o desde el inicio de las obras en otro supuesto, pues recordemos que devengándose el impuesto con el inicio de la construcción, instalación u obra, tanto cuando se concede la licencia preceptiva como cuando no se ha solicitado, concedido o denegado dicha licencia, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible, tal y como preceptúa el art. 104.1 LHL. De modo que a la fecha de inicio de las obras ha quedado devengado el impuesto y resulta posible ya la determinación de la base imponible propia de su liquidación provisional, de obligada realización desde ese momento, atendiendo bien al presupuesto presentado por los interesados bien a los índices o módulos que establezca la Ordenanza Fiscal, según el caso.

Ahora bien, ello no puede impedir que, finalizada la construcción, instalación u obra, cuando el coste real y efectivo de la misma sea diferente al tomado como referencia para determinar la base imponible de aquella liquidación provisional, sea practicada por el Ayuntamiento la correspondiente liquidación definitiva, previa la oportuna comprobación administrativa, modificándose así la base imponible con arreglo a la cual se practica la liquidación provisional, y exigiéndose al sujeto pasivo, en su caso, la cantidad que corresponda. Y ello con independencia del tiempo transcurrido desde el inicio de las obras, ya que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria derivada de la liquidación provisional expresada no puede afectar al derecho a determinar la deuda tributaria derivada de la liquidación definitiva examinada, pues solo una vez finalizada la construcción, instalación u obra dispondrá la Administración Tributaria de los datos necesarios para practicar la liquidación definitiva a la vista del coste real y efectivo de aquellos, al margen del período de tiempo transcurrido desde el inicio de las obras o desde que se practica la liquidación provisional correspondiente. En definitiva, la configuración legal del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, obliga a tomar en consideración un plazo de prescripción para la realización de la liquidación provisional a computar desde el transcurso del plazo concedido al sujeto pasivo por la ordenanza fiscal reguladora del impuesto para presentar la correspondiente autoliquidación, vinculado a la obtención de la licencia o al inicio de los trabajos correspondientes, y, junta a aquél, otro plazo de prescripción para la liquidación definitiva, cuyo cómputo comienza con la finalización de los trabajos necesarios para llevar a cabo dicha construcción, instalación u obra. De modo que prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación provisional, solo podrá practicarse ya la liquidación definitiva sobre la diferencia existente entre la base imponible propia de aquella liquidación provisional y el coste real o efectivo de la construcción, instalación u obra, pues únicamente en caso de existir tal diferencia resultaría procedente la liquidación definitiva.

SEGUNDO.- La Corporación Municipal aquí recurrente considera errónea y gravemente dañosa para el interés general la doctrina acabada de exponer de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pues su sentencia de 4 de julio de 2003 vulnera, en primer lugar, lo dispuesto en el art. 104.2) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas locales (en adelante L.H.L.) al aplicar indebidamente lo ordenado en el referido precepto y, en segundo lugar, vulnera lo prevenido en el art. 23 de la ley General Tributaria y olvida lo establecido en el art. 1.6º del Código Civil al prescindir del criterio fijado por este Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de marzo de 2002 (Rec. Num. 9264/1996), 28 de enero de 1994 (Rec. Num 135/1992) y 24 de abril de 1999, respecto a cual ha de ser el momento de inicio del cómputo de la prescripción en el ICIO, plazo que se inicia desde que terminan las obras.

Con este planteamiento, el Ayuntamiento recurrente solicita de la Sala la fijación de la siguiente doctrina legal: "Que el plazo de prescripción del derecho a practicar la correspondiente liquidación final por el ICIO debe computarse, no desde el inicio de las obras, sino cuando éstas hayan finalizado y a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste efectivo de las mismas".

TERCERO.- El recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid cumple los requisitos de tiempo y forma necesarios para su admisión, pues se interpone en tiempo y forma por entidad legitimada para ello, no siendo la sentencia recurrida susceptible de casación ordinaria ni de recurso para la unificación de doctrina. En especial cumple el requisito de que el criterio sentado por la sentencia impugnada, de resultar erróneo, sería gravemente dañoso para el interés general ya que causaría un quebranto considerable a los erarios locales al declarar prescritas liquidaciones de cuantías elevadas, como la que es objeto del presente recurso. De otra parte, el inicio del cómputo de la prescripción al comienzo de las obras podría estimular la construcción a ritmo lento de las de gran envergadura, con lo cual potenciaría el fraude fiscal, pues bastaría con no presentar la pertinente autoliquidación inicial -como sucedió en el caso de autos- para conseguir la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación en las obras que se prolonguen durante cuatro años.

CUARTO. 1. El problema que se plantea, pues, en el presente recurso es el de determinar si es errónea la doctrina sentada por la sentencia recurrida, que declara prescrita la deuda tributaria liquidada por ICIO a la entidad "Estación Sur de Autobuses SA"

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid sostiene que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el Impuesto que nos ocupa comienza su cómputo en la fecha en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente liquidación, es decir, transcurridos treinta días desde la concesión de la licencia, para el caso de concederse la licencia, o desde el inicio de las obras en el caso de que no se haya solicitado, concedido o denegado la licencia.

El Ayuntamiento recurrente considera que, a partir de la entrada en vigor de la LHL (art. 104.2), el cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que terminan las obras.

SEGUNDO.- A la vista de los criterios expuestos, lo primero que hay que hacer es determinar debidamente -como hace la sentencia de esta Sección de 28 de enero de 1994 (Rec. Num. 135/1992)- el hecho imponible en la tasa por licencia de obras y en el ICIO, a tenor de lo que resulta de los arts. 20 y 101 LHL. El hecho imponible en la tasa por la expedición de licencias de obras viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la obra proyectada, previos a la concesión de la correspondiente licencia, y en el ICIO por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras o urbanística, se haya obtenido no o dicha licencia. Aun cuando el elemento normativo de la necesidad de licencia para las obras proyectadas se integre como uno de los elementos objetivos del hecho imponible del ICIO, este tributo se configura como un impuesto que grava una determinada capacidad económica, la que se pone de manifiesto por la realización de esas construcciones, instalaciones u obras. Ni en la tasa por licencia de obras ni en el ICIO la realización del hecho imponible se inicia por la solicitud de la licencia urbanística. En la tasa, la solicitud de la licencia es presupuesto para que la Administración preste el correspondiente servicio, pero es dicha prestación la que significa la realización del hecho imponible, por lo que si a la solicitud de licencia no sigue la prestación del servicio no se devenga tasa alguna. En el ICIO el hecho imponible es la realización de determinadas obras, aquéllas para cuya ejecución se necesite licencia municipal, pero el hecho imponible se produce independientemente de que la licencia se haya o no solicitado. Ni la solicitud de licencia implica iniciación en la realización del hecho imponible ni la concesión de aquélla significa la culminación de éste. El hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar

la liquidación definitiva que proceda (art. 104. 2 LHL), aunque el art. 103.4 LHL fije el devengo no en este momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra.

Desde la perspectiva del devengo, lo verdaderamente importante, como ha puesto de relieve la doctrina, es la realización del elemento objetivo. En efecto, para considerar realizado el hecho imponible en un impuesto que grava un resultado real, como es el ICIO, tendremos que determinar cuándo cobra realidad ese elemento material, y este es el único momento que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria. No importa la extensión temporal del elemento material realizado, ya que en todas ellas tendremos que acudir a la realidad para indagar en qué momento se realizó ese sustrato material del hecho imponible y en función del mismo considerarlo realizado jurídicamente y, consecuentemente, también situar el devengo en ese instante.

En un impuesto que grave un resultado real cuya realización conlleve un cierto tiempo, como una construcción, el legislador no puede acotar ese aspecto temporal colocando el devengo al inicio de la construcción, ya que tal dimensión temporal es una parte integrante del propio elemento material; es más, con ello se estaría modificando y sustituyendo el propio aspecto material, la construcción como resultado, por otro supuesto material, el inicio de una actividad de construcción. Pero ello no es posible, ya que el devengo no puede impedir en ningún caso la propia realización del supuesto normativo; todo lo contrario, el devengo tiene que ratificar el momento en que se ha realizado ese supuesto normativo, ya que no es un elemento del presupuesto de hecho que pueda matizar negativamente o contradecir lo inicialmente previsto por la norma. En efecto, el devengo tiene una función bien distinta en la estructura del tributo, expresa el momento en que nace una obligación tributaria, precisamente cuando se ha realizado en la realidad el supuesto normativamente previsto, cuando existe en la realidad ese elemento objetivo.

Por consiguiente, en el ICIO, el devengo tendría que situarse al finalizar las obras, cuando cobre existencia el elemento material del hecho imponible, cuando se pueda conocer el coste real y efectivo de esas obras. Sería, sin duda, es una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras, cuando se trata de un hecho imponible no periódico, aunque de una duración más o menos dilatada, que grava un resultado que necesita un determinado tiempo en su realización. Lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras. Otra cosa es que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo del impuesto, que existan unos pagos anticipados.

Por consiguiente, en el ICIO estamos ante un devengo adelantado, que jurídicamente sólo se le puede calificar de un ingreso a cuenta o de un adelantamiento de pago, y no como el momento en que nace la obligación. Con lo cual ese devengo adelantado no puede determinar la Ley aplicable, ya que ésta tiene que ser la vigente en todo el tiempo que inescindiblemente va unido a la realización del elemento material y muy especialmente cuando se haya terminado de realizar ese elemento objetivo del hecho imponible, ya que sólo entonces puede situarse el devengo. La Ley aplicable ha de preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible, pero no es suficiente que la Ley reguladora del tributo esté vigente al tiempo de iniciarse aquél, sino también en el momento de finalizar el mismo, ya que sólo en este último instante se devenga el impuesto y nace, consiguientemente, la obligación.

Es más, la normativa aplicable en función de este momento inicial en que se sitúa incorrectamente el devengo, no puede condicionar para nada las evoluciones o modificaciones de precios que se produzcan en el sustrato material del hecho imponible, como la evolución de costes que tenga que soportar una construcción que requiere un cierto tiempo; a lo sumo, se puede hacer una media de los costes realmente soportados, aplicando distintas técnicas, como se aplican en otros impuestos, pero lo que no cabe en ningún caso, cuando además la base imponible se determina por el coste real y efectivo, es cuantificar los costes en función del día en que se inició la construcción, esto es, en función de lo presupuestado.

Incluso, en el ICIO, la liquidación provisional se practica antes de ese mal situado devengo, como señala el art. 104 de la Ley, esto es, antes que nazca esta obligación "adelantada". Simplemente se hace esto para poder exigir inmediatamente un pago a cuenta, que es en realidad en lo que consiste ese devengo adelantado. Después, cuando realmente se haya realizado el presupuesto de hecho, que es el lugar donde tendría que situarse el devengo, se procederá, lógicamente, a la liquidación definitiva.

Esta Sala ha sido rigurosa en orden a la delimitación del hecho imponible del ICIO y de su devengo. Así, en nuestra sentencia de 16 de marzo de 1998 declaró que el ICIO no es un impuesto instantáneo, puesto que su hecho imponible se realiza en el lapso de tiempo que tiene lugar desde el comienzo de la obra hasta que produce su terminación. Lo que ocurre es que el devengo, por imperativo de la propia Ley -- art. 103.4 --, tiene lugar "en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra" y vuelve a remarcar este precepto que "aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia". Buena prueba de que es así la constituye la previsión legal -art. 104.2

de la propia Ley- de que "a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible... practicando la correspondiente liquidación definitiva... exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda". Lo decisivo es, pues, no la solicitud de la licencia -ni siquiera el otorgamiento-, sino la realización de la obra, o más concretamente, su iniciación. Otra cosa es que, por razones de oportunidad y puesto que los Ayuntamientos conocen, o pueden conocer, con ocasión del expediente de concesión de la licencia, las características de las construcciones u obras y sus presupuestos, la Ley permita -art. 104.1- una anticipación del ingreso mediante la práctica de una liquidación provisional "cuando se conceda la licencia preceptiva". Pero esto no es otra cosa que manifestación de uno de los numerosos casos en que los sistemas fiscales permiten la anticipación de ingresos tributarios a la fecha del devengo, conforme sucede en las modalidades de ingresos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados, que suelen ser anteriores al momento en que legalmente se sitúa el nacimiento de la obligación tributaria.

La doctrina de la sentencia de 16 de marzo de 1998 ha sido reiterada por la sentencia de 24 de abril de 1999 (Rec. Casación num. 1971/1994).

Más recientemente, esta Sección, en su sentencia de 23 de marzo de 2002 (Rec. Casación num. 9264/1996 contra sentencia de 23 de febrero de 1996 pronunciada por la misma Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su recurso 543/1994 sobre prescripción del derecho a practicar la liquidación definitiva) reconocía la procedencia de mantener la conclusión a que llegó en este punto la sentencia que dictó la misma Sala y Sección que ha dictado la sentencia aquí recurrida, que entonces sostuvo, al contrario de lo que ha hecho ahora, "que el plazo de prescripción del derecho a practicar la respectiva liquidación definitiva debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya ha finalizado", aduciendo para ello que el otro criterio "no sólo determinaría tal prescripción en las obras de larga duración (de más cinco años), sino que estimularía la construcción lenta de las que lo son". En otros términos, la actividad sometida a la licencia de autos no es instantánea, sino que se realiza a lo largo de un espacio de tiempo, impredecible, entre la iniciación y la finalización de las obras.

Posteriormente, la justeza de esta interpretación vino refrendada por el art. 104.2 LHL, a cuyo tenor "a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa de las mismas, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior, practicando la correspondiente liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo, o reintegrándole en su caso, la cantidad que proceda".

TERCERO.- A la vista de la jurisprudencia expuesta, la conclusión a que se llega es que a partir de la entrada en vigor de la LHL y, en concreto de su art. 104.2, el cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que finaliza la obra gravada y ello porque, aunque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra (art. 101.1 de la LHL), como el ICIO no es un impuesto instantáneo, ese hecho imponible se desarrolla en el lapso de tiempo que media entre el comienzo y la finalización de la obra. Como decía la sentencia de 28 de enero de 1994, el hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 LHL), aunque el art. 103.4 de la misma LHL fije el devengo no en ese momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción de la obra.

CUARTO.- Llama la atención que, pese a conocer la Sala de apelación la sentencia de esta Sala de 23 de marzo de 2002, que se refería también a la sentencia de 24 de abril de 1999 y, consecuentemente, a la de 16 de marzo de 1998, la haya inaplicado al manifestar su discrepancia con el criterio seguido por esta Sala al confirmar sentencia propia de la misma Sala y Sección Cuarta a propósito de otro caso de eventual extinción de la deuda tributaria con motivo de una liquidación por Tasa de licencia de obras pues la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia a las que aquí nos hemos referido tiene pleno vigor y debería haber sido observada por la Sala de apelación. Por eso, parece conveniente fijar la doctrina legal que se solicita, sustancialmente coincidente con la doctrina que ya ha declarado esta Sala en las sentencias citadas. La singularidad del presente caso y la no coincidencia de la cuestión aquí planteada con la planteada en las anteriores sentencias de esta Sala de que hemos hecho mención hacen viable este recurso extraordinario, en el que se llega a la conclusión de que la sentencia recurrida se funda en doctrina errónea, que, de consolidarse, sería gravemente perjudicial para las Haciendas municipales, por lo que procede fijar como doctrina legal la siguiente: "El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la

obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas". (...)

Por lo expuesto, 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.

FALLAMOS

Que debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia dictada el 4 de julio de 2003 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación 52 de 2003 y, respetando la situación jurídica particular deriva de la referida sentencia, debemos fijar como doctrina legal la siguiente: "El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas".

Dando un salto en el tiempo, no puede pasarse por alto que por auto de 31 de enero de 2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Supremo, dictado en el recurso de casación número 4325/2017, expresa en su parte dispositiva:

"1º) Admitir el recurso de casación RCA/4325/2017, preparado por el Ayuntamiento de Ayamonte contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo, con sede en Sevilla, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en el recurso de apelación 197/2016 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el dies a quo del cómputo del plazo prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar la base imponible autoliquidada en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, teniendo en cuenta su coste real y efectivo para practicar liquidación definitiva, al amparo del artículo 103.1, in fine, del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se debe situar en la fecha del visado del certificado de finalización de las obras o en la fecha en que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, en relación con los artículos 66.a) y 67.1 de la Ley General Tributaria".

La sentencia de 26 de mayo de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía recurrida a través de dicha casación número 4325/2017 sitúa el dies a quo en la fecha del visado del certificado de la finalización de las obras. Pero otras sentencias, la mayoría, como viene a ponerse de manifiesto en dicho auto de 31 de enero de 2018, fijan el dies a quo en la fecha en que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración, lo que ocurre por lo general cuando se presenta ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo prueba fehacientemente de que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior. En este sentido, por ejemplo, la reciente sentencia número 861/2019, de 18 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga, dictada en el recurso número 1523/2016, fundamento de derecho tercero:

"TERCERO.- En el supuesto enjuiciado la parte apelante al combatir la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia pretende imponer su criterio parcial y subjetivo en relación a la aplicación del instituto de la prescripción a las liquidaciones tributarias impugnadas.

La Sala, tras el examen de la sentencia apelada no puede sino concluir en forma idéntica a la acertadamente expuesta por la juzgadora a quo, no apreciando error interpretativo alguno en relación a las cuestiones suscitadas en el recurso, que fueron estudiadas por aquella en forma detallada y exhaustiva con recta objetividad e imparcialidad que pugna con la razón interesada de parte que por ello resulta improsperable en esta alzada, debiendo precisar al hilo del recurso de apelación los siguientes extremos:

La licencia de primera ocupación tiene una doble finalidad, verificar que el edificio reúne las condiciones idóneas de seguridad y salubridad y puede habilitarse para el uso a que se destina, y constatar si la obra ejecutada se ajusta a la licencia de obras concedida en su día. Para la obtención de dicha licencia es necesario aportar el certificado de final de obra emitido por el técnico competente.

Puede ocurrir que, ante la solicitud de la licencia de primera ocupación, el Ayuntamiento considere que la construcción, instalación u obra no se ajusta a la normativa urbanística o a la licencia de obras y ordene que se lleven a cabo trabajos adicionales, por lo que, en este caso, no finalizará la obra hasta que se ejecuten dichos trabajos y sean aceptados por el Ayuntamiento - STS 14-09-2005 -.

2. En consecuencia, el inicio del cómputo del plazo de prescripción para girar la liquidación definitiva sólo comienza cuando la Administración tributaria ha podido conocer la finalización de la construcción, instalación u obra, lo que ocurre, generalmente, cuando se presente ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo que se pueda probar fehacientemente que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior o que, tal como se señala en el párrafo anterior, deban realizarse obras adicionales, en cuyo caso, habrá que estar a la fecha de finalización de las mismas.

3. En el supuesto enjuiciado, a la vista de lo expuesto, no podemos privar de eficacia interruptiva de la prescripción al procedimiento de legalización de las obras, toda vez que sin él no se hubiera obtenido licencia de primera ocupación, y como hemos dicho este es el momento de finalización real de las mismas".

Quinto. *Sobre la prescripción (II): la duración del procedimiento y las dilaciones no imputables de la Administración, y, en el caso de resultar relevante, el dies a quo, en el supuesto concreto de autos.*

En su recurso de apelación, la codemandada Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès sostiene la inexistencia de prescripción del derecho a liquidar el impuesto. A este respecto, razona que si bien desde la notificación del inicio del procedimiento de inspección, el 19 de noviembre de 2012, hasta la de la liquidación, el 21 de enero de 2014, transcurren más de 12 meses (62 días de exceso), procede añadir les dilaciones por causa no imputable a la Administración por un total de 80 días. En consecuencia, el procedimiento interrumpe la prescripción.

En su recurso de apelación, la demandada Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona defiende que del total de 429 días que median entre la notificación del inicio del procedimiento, el 19 de noviembre de 2012, y la fecha de la notificación de la resolución final, el 21 de enero de 2014, deben descontarse los días correspondientes a las dilaciones acreditadas por retrasos y ampliaciones de plazo imputables a la demandante, que suman un total de 80 días, por lo cual la duración del procedimiento inspector es de 349 días, inferior a los 365 días. En consecuencia, si se estiman las dilaciones por 80 días imputables a la actora, por los retrasos en el cumplimiento de aportación de documentos y los aplazamientos solicitados, se producen los efectos interruptivos del plazo de prescripción. Hace remisión a las alegaciones vertidas en conclusiones sobre la valoración de las pruebas documentales, de entre ellas las diligencias requiriendo la documentación necesaria para elaborar la base imponible del impuesto (folios 56 a 71, 76 a 108, 113 a 123, 126 a 128, 138 a 141 y 145-146 de la parte I del expediente administrativo), de las que puede comprobarse que se requiere reiteradamente a la actora para que aporte el documento desglosado de la última certificación a origen número 9.

En su oposición a los recursos de apelación, la actora Poligeneració Parc de l'Alba ST-4, S.A., sostiene la falta de eficacia interruptiva del procedimiento inspector. Dicho procedimiento inspector tiene una duración excesiva ya que desde la notificación de su inicio (19 de noviembre de 2012) hasta la notificación de la liquidación (20 de enero de 2014) transcurren más de los 12 meses previstos en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003 y en particular transcurren 429 días, con un exceso en 64 días. La Inspección justifica el alargamiento del procedimiento inspector con base en la existencia de una dilación, consistente en un supuesto retraso en la aportación de la última certificación a origen, sumando tal dilación un total de 80 días, período que se solapa con otro habido entre el 21 de marzo y el 25 de abril de 2013 (36 días). La supuesta dilación se debe a la aportación tardía de las "últimas certificaciones a origen" emitidas por el contratista, solicitada por vez primera el 23 de enero de 2013 en la diligencia número 1 para su aportación en la siguiente visita (que tiene lugar el 7 de febrero). En fecha 4 de abril se aporta tal información y mediante la diligencia número 5 (en fecha 12 de abril de 2013), en el apartado de "nueva solicitud de documentación", la Administración solicita copia de todas las certificaciones a origen "donde se detallen los trabajos efectuados en la obra objeto de comprobación". Esta información se aporta el 25 de abril de 2013. Resumiendo lo dicho en la demanda: A) La fecha de cómputo del inicio de la dilación debe ser el 7 de febrero de 2013, y no el 5 de febrero, fecha en que se firma la diligencia número 2 en la que debía aportarse la certificación a origen. B) En el procedimiento inspector no existe paralización ni obstrucción alguna de las actuaciones inspectoras por el retraso en la aportación de documentación. Es más, la Inspección practica durante dicha supuesta dilación varias diligencias en las que se puede constatar que se sigue aportando y analizando documentación, lo que evidencia el transcurso

normal del procedimiento inspector. Durante esos 80 días se levantan cuatro diligencias y se aportaron más de 30 documentos (más de 400 páginas), de notable trascendencia tributaria para el transcurso del procedimiento inspector. Respecto del período solapado entre el 21 de marzo y el 25 de abril de 2013, se argumenta que los hechos cronológicos justifican que la única supuesta dilación debería empezar a computarse el fecha 21 de marzo de 2013 (un día después a la fecha en que el contribuyente solicita ampliación del plazo para aportar la documentación requerida) y finalizar el 4 de abril de 2013 (fecha en que el contribuyente envía por correo electrónico la documentación). Ni un día más. Ello es así por las razones apuntadas, porque en el procedimiento inspector no ha existido obstrucción o paralización de las actuaciones inspectoras por el presunto retraso en la aportación de documentación y porque la Inspección practica varias diligencias evidenciando el transcurso normal del procedimiento inspector. C) La Administración no razona ni menos motiva el necesario impacto negativo que el supuesto retraso en la entrega de documentación por parte de mi representada produjo en el normal desarrollo de las actuaciones. D) El documento aportado en fecha 4 de abril (certificación a origen) no estaba incompleto. La certificación final a origen incluía el desglose suficiente de las partidas que lo integraban. De hecho, el documento aportado el 25 de abril es exactamente el mismo (con dos pequeñas diferencias: el aportado el 25 de abril no incluye la primera página que sí incluía el documento aportado el 4 de abril, y el aportado el 25 de abril incluye una página final que no hace más que repetir lo que ya había dicho el documento anterior, sin aportar mayor desglose porque no existía). E) La diligencia número 5 de 12 de abril de 2013 da por atendida la documentación pendiente y en particular el certificado a origen, diciendo expresamente "queda pendiente de aportar" tan solo copia de una factura, y a continuación como nueva solicitud reclama " copia de las todas las certificaciones de origen emitidas por la empresa constructora donde se detallen los trabajos efectuados en la obra objeto de comprobación", lo que ha de tratarse como una nueva solicitud de información, que no una dilación. En definitiva, es evidente que la Administración intenta reconstruir artificialmente el plazo de duración del procedimiento inspector al percatarse de su incumplimiento del plazo de 12 meses.

Bien, en el fundamento de derecho segundo de la resolución de 13 de febrero de 2018 del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, concretamente en el apartado relativo a la " Prescripció del dret a determinar el deute tributari", apartado " b) Durada del procediment (dilacions imputables a l'obligat tributari)", se destaca que "en " totes les diligències i requeriments es va advertir expressament a l'obligat tributari que la manca o el retard en l'aportació de lla documentació requerida podria tenir la consideració de dilació imputable a ell mateix i que, en el tal cas, no es tindria en compte a efectes del còmput del termini de duració de les actuacions inspectors previstes en l' art. 150 de la LGT . Posteriorment, es van detallar les dilacions produïdes en el decurs del procediment en la diligència núm. 7, estesa amb motiu del lliurament de la comunicació del resultat de les actuacions dutes a terme, i posteriorment, en l'acta de disconformitat. Res es va dir per part de l'interessat en cap dels escrit d'al·legacions presentats"). Asimismo, describe el contenido del acta en relación a los días de dilaciones imputables al obligado tributario, que inicialmente se fijan en 129 días, por retraso en la aportación del proyecto de obras y retraso en la aportación de la última certificación completa emitida por el constructor de la obra. Tras dar la razón a la recurrente en reposición en relación a la dilación consistente en " Retard en l'aportació del projecte executiu" (18 de diciembre de 2013 a 4 de abril de 2013), por tratarse de un documento que ya obraba en poder de la Administración cuando se formula el requerimiento, motiva por lo que aquí interesa en relación a la dilación controvertida concerniente al " Retard en l'aportació de l'última certificació d'obres a origen", del 5 de febrero al 25 de abril de 2013, por un total de 80 días:

"Aquesta certificació va ser requerida en la diligència núm.1, formalitzada el 23 de gener de 2013, i s'estén del 5 de febrer de 2013, dia següent a la finalització del termini de 10 dies concedit per a aportar-la, fins al 25 d'abril de 2013, data en què es va lliurar el document complet.

L'obligat tributari afirma que aquest document va ser lliurat, mitjançant correu electrònic, el dia 6 de febrer de 2012; que en la diligència estesa el 7 de febrer de 2013 es va sol·licitar la seva aportació i en la de 26 d'abril de 2013 es va aclarir que la citada certificació ja havia estat aportada, i que en l'acord de 7 de novembre de 2012 que va declarar la terminació per caducitat del procediment de comprovació limitada i l'inici de l'inspector, figura recollit que es va aportar a aquesta Administració el 10 de novembre de 2011.

Convé recordar que el document, d'un full, que va ser aportat els dies 10 novembre de 2011 i 6 de febrer de 2013 era incompleta, ja no detallava ni els capítols, ni les partides constructives, ni els treballs concrets executats, informació que era imprescindible per a determinar les despeses que s'havien d'integrar en la base imposable de l'impost. Per a una correcta identificació, s'inclou a continuació una captura del document escanejat (...)

Que el document aportat estava incomplet és innegable, ja que en la part inferior del mateix es deixa constància d'aquest fet, en assenyalar que l'imprès ha d'anar acompanyat de la relació valorada segons l'annex II.3 del contracte. Per aquest motiu, en la primera diligència estesa el 23 de gener de 2013, després de fer constar que s'havien incorporat a l'expedient els documents aportats en l'anterior procediment de comprovació, entre els quals hi havia la certificació incompleta, es van requerir les < Últimes certificacions a origen emeses pel contractista desglossades>.

Un dia després, el 6 de febrer de 2013, l'obligat tributari va tornar a lliurar, mitjançant correu electrònic, el mateix document, la qual cosa va motivar que es reiterés el requeriment el 7 i 28 de febrer i 20 de març de 2013. Aquest últim dia l'interessat va comparèixer i, donat que no va aportar cap dels documents requerits el 28 de febrer anterior, va sol·licitar una ampliació del termini per a fer-ho, la qual cosa va ser concedida fins al 5 d'abril de 2013. Un dia abans, el dia 4 d'abril de 2013 la Inspecció va rebre un altre correu on l'interessat va adjuntar un enllaç per a accedir a determinats documents compartits, entre els quals hi havia el resum per capítols de l'última certificació que es detalla a continuació (...).

Tanmateix, continuava faltant la relació valorada que desglossés cadascun dels capítols anteriors, cosa que va comportar que en la següent compareixença, que va tenir lloc el 12 d'abril de 2013, es reiterés el requeriment. Finalment, el 25 d'abril de 2013 l'obligat tributari va adjuntar a un correu electrònic adreçat a la Inspecció la referida relació, que ocupa 7 fulls i es desglossen tots els treballs certificats per la constructora en data 10 de novembre de 2010. En l'esmentat correu es va fer constar com a tema < Detalle completo>. El mateix dia la Inspecció li va respondre que s'havia rebut la certificació, de la qual cosa també es va deixar constància en la diligència que l'endemà es va estendre, on es va incloure el text següent: < En el dia d'ahir, es va trametre mitjançant correu electrònic, la certificació final complerta de l'obra inspeccionada en la qual es detallen els treballs efectuats>.

La relació aportada el 25 d'abril de 2013, que forma part de la certificació final d'obres núm. 9 va permetre determinar les partides concretes que havien d'integrar-se en la base imposable de l'impost. Afegim tot seguit una captura del primer full (...)

Quan al fet al·legat per la recurrent que en aquesta mateixa diligència es va reconèixer que la certificació en qüestió ja havia estat aportada amb anterioritat, cal puntualitzar que va ser una manifestació feta pel representant de l'entitat, no de la Inspecció, per a fer saber perquè no havia aportat la resta de certificacions que se li havien demanat. L'explicació donada va ser aquesta: < En relación a su petición de todas las certificaciones a origen emitidas por la empresa constructora, quiero hacer constar que la única certificación emitida ha sido la última y ya está aportada a la inspección>.

Així doncs, cal confirmar l'existència d'una dilació, que s'estén des del 5 de febrer de 2013 fins al 25 d'abril de 2013, perquè l'obligat tributari no va facilitar a la Inspecció tots els fulls que integraven la certificació final d'obres, sens els quals no es podia determinar de manera completa i exacta la base imposable.

A més, cal assenyalar que, segons s'ha detallat abans, dins d'aquest període, a instàncies del subjecte passiu, es va concedir una ampliació del termini concedit per a aportar la documentació pendent (del 20 de març de 2013 fins al 5 d'abril de 2013). Això no obstant, no la va aportar fins al 25 d'abril següent.

Per últim, s'ha de dir que el retard en el lliurament d'aquesta relació va impedir que es desenvolupessin amb normalitat les actuacions inspectores, como ho demostra el fet que la següent actuació tingués lloc el 16 de maig de 2013 i consistís en la comunicació de l'obertura del tràmit d'audiència a l'interessat, previ a la signatura de l'acta, perquè fins que no es va disposar de l'esmentat document no va ser possible quantificar la base imposable.

Per tot l'anterior, atès que el primer període dilacions que la Inspecció va detallar a l'acta no ha de ser computat, les dilacions imputables a l'obligat tributari són es següents:

Data inici: 05/02/2013 Data final: 25/04/2013 Dies: 80 Motiu de la dilació: Retard en l'aportació de última certificació a origen* (*Dins d'aquest període es va produir una altra dilació de 36 dies, motivada per l'ampliació del termini concedit per a aportar la documentació requerida en la diligència núm. 3. de 28 de febrer de 2013, que s'estén des del 21 de març de 2013 -endemà del dia en que s'hagués hagut d'aportar- fins al 25 d'abril de 2013 en què es va complimentar íntegrament el requeriment).

Per tant, si les actuacions inspectores es van iniciar el 19 de novembre de 2012 i en la tramitació del procediment es van produir 80 dies de dilacions per causa no imputable a aquesta Administració, cal concloure que no es va sobrepassar el termini màxim de 12 mesos que estableix l' art. 150 de la LGT, el qual, descomptades dites dilacions, finalitzava el 6 de febrer de 2014. Uns dies abans, però es va notificar la resolució que li va posar fi, on es va aprovar la liquidació definitiva de l'impost comprovat, en concret, el 21 de gener de 2014".

Bien, la última certificación a origen con una relación valorada de las partidas de forma desglosada, significada como esencial por la Administración para establecer el cálculo de la base imponible del impuesto, se incluye desde luego dentro del requerimiento de "todas" las certificaciones a origen emitidas por la empresa constructora con el detalle de los trabajos efectuados en la obra en construcción objeto de comprobación. Esa última certificación a origen desglosada se le reclama por tanto a la actora desde el inicio del procedimiento de inspección (diligencia número 1, folios 56 a 72 de la parte I del expediente administrativo) hasta la diligencia número 5 (folios 138 a 141 de la parte I del expediente administrativo). Dicho documento con el desglose requerido (la certificación es de fecha 10 de noviembre de 2010), no consta aportado con anterioridad al inicio del procedimiento de inspección, ni como se apunta en el recurso de reposición el día 6 de febrero de 2013, tampoco el día 4 de abril de 2013 como se señala en la demanda y en la oposición a la apelación, sino el 25 de abril de 2013 como acertadamente sostiene la Administración cuando la obligada tributaria remite por correo electrónico a la Inspección el documento "Detalle completo" (intercambio de correos electrónicos; folios 142 a 144 de la parte I del expediente administrativo), documento éste que efectivamente figura completo (con detalle de todos los gastos de cada capítulo) a diferencia del documento que sigue estando "incompleto" aportado en fecha 4 de abril anterior, constando en las actuaciones los reiterados requerimientos de dicha concreta documentación, que incluye también el requerimiento de 12 de abril de 2013 referido de nuevo a la documentación completa concernida por mucho que se diga por la actora que se trata de una nueva solicitud de información. Por tanto, dado que la última certificación de obras a origen desglosada se requiere en la diligencia número 1 de 23 de enero de 2013 para su aportación en plazo de 10 días, el retraso en la aportación de la misma se extiende del día 5 de febrero de 2013, día siguiente a la finalización de aquel plazo otorgado, hasta el 25 de abril de 2013 cuando se entrega el documento completo, un total de 80 días, donde se incluye el período, solapado al anterior, por solicitud de la obligada tributaria de ampliación de plazo para la aportación de la documentación requerida, comprendido entre el 21 de marzo de 2013 (día siguiente al que debió aportarse tras el requerimiento de 28 de febrero de 2013) y el 25 de abril de 2013, cuando se cumplimenta íntegramente el requerimiento, como se ha expuesto. Ha de significarse que incorpora la Administración tributaria a través del acta y del acuerdo de liquidación una motivación clara y suficiente sobre la existencia de dilaciones no imputables a la Administración por retraso en la aportación de la documentación requerida correspondiente al período del 5 de febrero al 25 de abril de 2013, también por solicitud de ampliación del plazo para la aportación de documentación en relación al período del 21 de marzo al 25 de abril de 2013, solapado con el anterior, dilaciones que vienen confirmadas, como se ha expuesto, por la resolución desestimatoria del recurso de reposición a través de una motivación precisa y bastante, no desvirtuada pese al notable esfuerzo argumentativo desplegado por la actora, en los términos más arriba expresados. A este respecto, en lo concerniente a la aportación tardía de documentos requeridos, cabe poner de relieve, siguiendo las consideraciones de la sentencia de 16 de junio de 2016 del Tribunal Supremo (recurso número 719/2015), que "La decisión respecto de si un documento tiene o no relevancia tributaria corresponde únicamente a la Inspección competente, por lo que el obligado tributario no puede negarse a aportar cualquier tipo de antecedente con la pretensión de su irrelevancia en el procedimiento, sin perjuicio de lo que luego se resuelva si se interponen recurso o reclamaciones". Como hemos dicho en otras ocasiones, y ya ha sido destacado, no es necesario que la documentación requerida y no aportada en plazo o finalmente no aportada haya de tener una "trascendencia vital" en el desarrollo de la actuaciones. Basta por el contrario que "impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea" o "la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección; por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones", tal como señala la jurisprudencia (entre otras, sentencias de 24 de enero y 13 de diciembre de 2011, 21 de septiembre y 8 de octubre de 2012 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo). En cualquier caso, en el supuesto de autos la documentación se muestra a priori como relevante para la regularización y por ello es requerida por la Inspección, como aquí acontece al tratarse de la última certificación a origen desglosada, claramente relacionada con el alcance de las actuaciones inspectoras y efectivamente utilizada para la regularización. Además, la circunstancia de que durante el periodo considerado como dilación no imputable a la Administración la Inspección pudiera haber seguido desarrollando sus actuaciones, guarda consonancia con lo que prevé el artículo 102 del Real Decreto 1065/2007, según el cual "las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse". En relación a similar previsión establecida en el artículo 31-bis-4 del precedente Reglamento General de la Inspección de los Tributos, la sentencia de 2 de abril de 2012 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, recurso de casación número 6089/2008, se pronuncia en su fundamento de derecho tercero en el sentido de que

"... previsión ésta que no es sino reflejo de los principios de eficacia, celeridad y economía, y que quiere decir sencillamente que no hay obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación". En definitiva, la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la Administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pudiendo existir paralización imputable y, a la vez, que la Administración haya practicado diligencias y actuaciones. En cualquier caso, en el supuesto de autos, motiva la Administración al resolver el recurso de reposición que por la relevancia de la documentación tardíamente aportada se vio afectado el desarrollo normal de las actuaciones inspectoras, pues hasta que no se dispuso de la de la misma no se pudo cuantificar la base imponible, de forma que la siguiente actuación inspectora tiene lugar el 16 de mayo de 2013 consistente en el trámite de audiencia previa al acta.

Así las cosas, iniciado el procedimiento en fecha 19 de noviembre de 2012 y finalizado el 21 de enero de 2014, con una duración de 429 días, de los que procede descontar 80 días de dilaciones no imputables a la Administración por los conceptos de retraso en la aportación de documentación y solicitud de aplazamiento, no cabe sino concluir que la duración del procedimiento es inferior a los 12 meses (en concreto, 349 días).

Sentado lo anterior, dado que dicho procedimiento de inspección al haberse tramitado en plazo interrumpe la prescripción una vez se inicia en fecha 19 de noviembre de 2012 para después resolverse y notificarse el 21 de enero de 2014, resulta aquí estéril a los efectos aquí examinados el debate acerca de si el dies a quo en el cómputo de la prescripción de los 4 años ha de fijarse el día 11 de noviembre de 2009, fecha del certificado final de la obra (civil), como sostiene la actora apelada y acoge la sentencia, o el día 10 de noviembre de 2010, fecha de la expedición de certificación final de los trabajos realizados e instalaciones incorporadas a la edificación, como sostienen la partes demandadas apelantes (aunque no está en el debate incluso también cuando se presenta en fecha 28 de septiembre de 2009 ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, cuya fecha de concesión es el 20 de mayo de 2010). Se tome como referencia del dies a quo el 11 de noviembre de 2009 o el 10 de noviembre de 2010, en cualquiera de los dos casos no ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar por razón de la eficacia interruptiva del plazo de 4 años del procedimiento de inspector iniciado el 19 de noviembre de 2012 y resuelto y notificado el 21 de enero de 2014, tramitado en el plazo de 12 meses descontadas las dilaciones no imputables a la Administración. Y ello sin perjuicio de lo que se dirá más abajo al examinar la cuestión de la determinación de la base imponible sobre el momento en que se tiene por acreditada la finalización de la totalidad de los trabajos comprendidos en el proyecto ejecutivo de la obra comprobada.

En definitiva, al no concurrir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar procede derechamente estimar en este punto los recursos de apelación, con revocación de la sentencia de instancia que en su fundamento de derecho segundo acoge la prescripción y en su fallo anula por dicha razón la liquidación. Pero como se dijo dado que las partes demandadas apelantes interesan de la Sala, además del pronunciamiento revocatorio de la sentencia, el desestimatorio del recurso contencioso-administrativo y confirmatorio de los actos administrativos recurridos, con reiteración (más bien, remisión) de su oposición formulada en instancia a los restantes motivos del recurso, esto es, los relativos a la determinación de base imponible, el cálculo de intereses de demora y la motivación y acreditación del elemento subjetivo, y teniendo en cuenta que la parte actora apelada solicita de la Sala, además del pronunciamiento confirmatorio de la sentencia, sin éxito en dicho particular extremo como se ha visto, uno declaratorio " en todo caso" de la nulidad de los actos administrativos, reiterando en sus escritos de oposición a la apelación y significando y desarrollando los restantes correlativos argumentos concernientes a la incorrecta determinación de la base imponible, la improcedencia del cálculo de los intereses de demora y la nulidad de la sanción por falta del elemento subjetivo, significando que en relación a este último extremo se pronuncia la sentencia de instancia, resulta procedente examinar en esta sede esa controversia de fondo sobre la liquidación practicada y la sanción impuesta.

Sexto. Sobre la liquidación (I): la determinación de la base imponible del impuesto.

De entrada, no está de más recordar una serie de criterios jurisprudenciales de carácter general acerca de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que, por ejemplo, esta Sala y Sección, en reciente sentencia número 5/2019, de 2 de enero, dictada en el recurso de apelación número 17/2019, expone en el fundamento de derecho tercero como sigue:

"Partiendo de lo anterior, la jurisprudencia ha venido aquilatando una interpretación de la base imponible del ICIO inequívocamente restrictiva, estricta o depuradora del criterio meramente gramatical, en cuya virtud, y de modo sintético, el coste real es el importe o desembolso verdaderamente satisfecho, no el originariamente presupuestado, el coste efectivo es el de la construcción, obra o instalación definitivamente realizada, que puede o no coincidir exactamente con la inicialmente proyectada, allí donde en el transcurso de la obra, y en fiel atención al proyecto a que se debe, sin necesaria modificación del mismo, ni del correspondiente título habilitante, puede revelarse la necesidad de afrontar partidas que conduzcan la ejecución a buen puerto; y la estricta ejecución material viene a identificarse, a estos efectos, con el denominado concepto de obra civil.

La STS de 16 de diciembre de 2003 (reforma y ampliación de un Parador de Turismo), tras ratificar su criterio de exclusión de la base imponible ya manifestado en la sentencia de 15 de abril de 2000 respecto de instalaciones externas, que no integran el coste real efectivo de la obra (salvo en su colocación) y que han de ser las que se vayan a colocar sobre aquélla (la obra) y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, aunque precisen alguna otra autorización administrativa, razona que:

"(...) Por el contrario -añadimos ahora- no puede reducirse la obra sometida a ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.) como parece sostener la parte recurrente, 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, o con aparatos sujetos a las mismos o encastrados, y además sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización"

Doctrina reiterada en la STS de 5 de octubre de 2004, en la que para decidir sobre la inclusión o no en la base imponible del ICIO del importe de los aparatos elevadores o ascensores se sostiene que:

"(...) lo esencial es que tales instalaciones, aparte de inseparables de la obra (de las viviendas, en este caso), figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras (como en este supuesto de hecho acontece), 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 habitabilidad o utilización "

Añade la STS de 15 de febrero de 2013 que:

"(...) Asiste, pues, la razón a la Corporación recurrente cuando afirma que la base imponible del ICIO no puede quedar limitada de modo exclusivo al importe del presupuesto de ejecución de la obra civil de instalación, que es a lo que se circunscribe la sentencia impugnada, sino que, de conformidad con la doctrina legal fijada por esta Sala, deberá extenderse también a todas aquellas cantidades presupuestadas que conlleve la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente, no un montaje sustituible, que dé lugar a una estructura determinada, de tal manera que constituyan un todo unitario e inseparable con la construcción realizada, hasta el punto de que no puedan concederse las licencias oportunas si tales instalaciones, maquinaria o equipos no han sido incluidos en el proyecto de ejecución.

Aunque los equipos o maquinaria fueran desmontados o desmantelados para quedar incorporados a otra construcción, no por ello habrán de quedar excluidos del ámbito de la base imponible del ICIO porque la idea de que se trata de elementos que son necesarios para que la instalación pueda funcionar, unido a la circunstancia de que carecen de singularidad propia por permanecer indisolublemente unidos a aquélla mientras funcione, es el factor determinante de la inclusión de su importe en la base imponible de este impuesto."

En nuestra sentencia de 16 de septiembre de 2016 (rec. apel. 117/2015) razonamos en los siguientes términos:

"(...) La conclusión a que se llega de la jurisprudencia del TS en esta materia -recogida, entre otras por la STS de 14 de mayo de 2010 - 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.

Ha de hacerse también referencia a la doctrina legal fijada al respecto por el Tribunal Supremo, conforme a la cual la base imponible del ICIO no puede quedar limitada de modo exclusivo al importe del presupuesto de ejecución de la obra civil de instalación, sino que deberá extenderse también a todas aquellas cantidades presupuestadas que conlleve la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente, no un montaje sustituible, que dé lugar a una estructura determinada, de tal manera que constituyan un todo unitario e inseparable con la construcción realizada, hasta el punto de que no puedan concederse las licencias oportunas si tales instalaciones, maquinaria o equipos no han sido incluidos en el proyecto de ejecución (STS, 3ª, Sección 2ª, de 15 de febrero de 2013 -recurso de casación en interés de la ley número 3934/2011-). Aunque los equipos o maquinaria fueran desmontados o desmantelados para quedar incorporados a otra construcción, no por ello, argumenta asimismo dicha STS de 15 de febrero de 2013, habrán de quedar excluidos del ámbito de la base imponible del ICIO porque la idea de que se trata de elementos que son necesarios para que la instalación pueda funcionar, unido a la circunstancia de que carecen de singularidad propia por permanecer indisolublemente unidos a aquélla mientras funcione, es el factor determinante de la inclusión de su importe en la base imponible de este impuesto."

En su recurso de apelación, el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, acerca del argumento de la actora consistente en la incorrecta determinación de la base imponible fundamentada en la indebida inclusión en su cálculo de determinadas facturas, significa que si bien algunas peticiones fueron aceptadas en vía administrativa esta parte demandada se opuso a todas las planteadas en la demanda, por no poder acogerse las mismas al tratarse de facturas de instalación de maquinaria, acometidas y altas de suministros de agua, gas y electricidad, consumos anteriores a la fecha de finalización de la obra, rótulo de planta poligeneración, todas ellas indispensables y necesarias para el propio funcionamiento de la central y formando parte del coste de ejecución material de la misma, una de ellas, quizá hubiera podido ser admitida si la parte actora hubiera justificado los conceptos facturados, tal y como se le requirió repetidamente en vía administrativa, pero al no hacerlo tuvo que rechazarse.

En su oposición a los recursos de apelación, la parte actora sostiene la improcedencia de la inclusión de determinadas partidas en el cómputo de la base imponible del impuesto, destacando que a través de la demanda y las pruebas portadas y admitidas por el Juzgado de instancia se demostró que la totalidad de las facturas recibidas a partir de noviembre de 2009 correspondían a consumos, indemnizaciones, seguros o retenciones que en nada se corresponden con la ejecución material de la obra. Esas partidas son las siguientes. 1) Factura 0810001FE.000002-Unión Temporal de Empresas Poligeneración Cerdanyola del Vallès (696.628 euros): importe que se corresponde únicamente con la recepción provisional (hito de pago número 9 que se puede ver en la segunda página de la certificación provisional o última certificación a origen) que se retuvo hasta la finalización del período de pruebas y testeo, pero que no se corresponde con ninguna obra, construcción, montaje o instalación de maquinaria o equipo humano. En dicho sentido, el documento acompañado a la demandada de manifestación del gerente de dicha Unión Temporal de Empresas. 2) Factura 011002FE.000003-Unión Temporal de la Empresas Poligeneración Cerdanyola del Vallès (304.77 euros): importe que se corresponde únicamente con la indemnización por retrasos no atribuibles al concesionario, concretamente el retraso en las obras de la subestación eléctrica de Codonyers y retrasos de Cells y conexiones a ST4 que ocasionaron que la recepción de la planta y el momento de inicio de la explotación no tuviese lugar hasta principios de julio de 2010. Como consecuencia de estos retrasos en la puesta de servicios no atribuibles al concesionario se producen unos sobrecostes en concepto de extensiones de garantía de equipos, sobrecostes indirectos y vigilancia para cubrir el perjuicio de que la planta estuviera completamente terminada el 1 de octubre de 2009 y no pudiese entrar en funcionamiento hasta el 1 de julio de 2010. Dichos sobrecostes responden a ampliaciones de garantía de equipos (198.600 euros), servicio de seguridad 24 horas (87.800 euros) y necesidad de grupo electrógeno (18.300 euros). Como certifica el gerente de la Unión Temporal de Empresas dicha cantidad se corresponde con la indemnización reconocida a favor de la Unión Temporal de Empresas como consecuencia de los retrasos en las obras no atribuibles a ésta y no se corresponde con la remuneración por ningún trabajo, obra o construcción ni por ninguna adquisición, instalación o montaje de maquinaria o equipos de ninguna clase, relacionados o no con las obras ejecutadas con motivo de la citada concesión. 3) Factura FV280907/06-Unión Temporal de Empresas Poligeneración Cerdanyola del Vallès (42.283,75 euros): corresponde a equipos de medición y control que no responden a la construcción de obra civil ni a la instalación de maquinaria necesaria para finalizar la obra. No son coste de ejecución material. 4) Factura OF.120048231-Sociedad General de Aguas de Barcelona

(27.336,46 euros): se trata de facturas relacionadas con los derechos de acometida y la conexión al suministro de agua. Si las obras tienen lugar fuera del edificio su contraprestación no debería formar parte de la base imponible del impuesto. Además, conforme el artículo 102 del Real Decreto Legislativo 2/2004 no forman parte de la base imponible del impuesto las tasas, los precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local. Aigües de Barcelona es la empresa concesionaria del servicio público de aguas y los derechos de acometida están regulados por la normativa pública (el Reglamento del Servicio Metropolitano de Barcelona), por lo que no ha de tributar al tratarse de precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local. 5) Factura LO1018000011-Gas Natural (608,07 euros): factura relacionada con los derechos de alta y acometida. 6) Facturas 01/100431 y 01/100464-Rètol i Senyalitzacions Led Back, S.L (3.680 euros y 3.681,25 euros): en relación con la factura correspondiente a los rótulos, dichos trabajos no debieron incluirse en la base imponible al no estar directamente vinculados con la propia obra ni incidir en la funcionalidad de la misma. La obra puede funcionar sin los mismos y su inclusión es potestativa. Criterio éste confirmado por sentencias de diferentes Tribunales Superiores de Justicia. Además, no se incluía ni en el presupuesto ni en la certificación final ninguna partida relativa a la rotulación de la construcción, documentos que fueron usados por la Inspección para determinar el coste real y efectivo de la obra. 7) Facturas P1001N02031806, P1001N02035978, P1001N02095972 y P1001N02317285-Endesa (11.818,13 euros, 733,03 euros, 13.432,19 euros y 99.792,48 euros): alta en el suministro eléctrico y consumos propios de la operación ordinaria de la planta. No pueden considerarse dichos consumos como coste de ejecución material de la obra, más cuando la misma ya estaba completamente finalizada. 8) Facturas 2010-2344325 y 2010-03788727-Aigües de Barcelona (14.515,18 euros y 6.422,56 euros): es el suministro ordinario de agua de la planta. Se trata del consumo de un elevado volumen de agua, justificado en el necesario llenado de los circuitos de la planta y de las canalizaciones y en destino.

Como se ha expuesto, se discute sobre la procedencia de la inclusión de hasta ocho conceptos en la base imponible del impuesto, a lo que ha de circunscribirse nuestro examen, que va a seguir el mismo orden expuesto por la actora apelada en su oposición a la apelación de las facturas y conceptos cuya exclusión de base imponible del impuesto pretende. Si bien de entrada ha de significarse que el documento acreditativo de la finalización de la totalidad de los trabajos comprendidos en el proyecto ejecutivo de la obra comprobada es la tantas veces citada certificación final por parte de la empresa constructora de fecha 10 de noviembre de 2010 (la última certificación de obras a origen), a partir del cual la Administración tributaria, a tenor del coste de ejecución material comprobado, practica la liquidación definitiva.

1. La factura 0810001FE.000002 emitida por Unión Temporal de la Empresas Poligeneración Cerdanyola del Vallès, por importe de 696.628 euros en concepto de retención. La no inclusión de dicha factura se invoca en vía jurisdiccional, que no en vía administrativa, con aportación de documento (anexo a la demanda número 11) que contiene las manifestaciones de Arcadio, gerente de la Unión Temporal de Empresas a fecha 10 de noviembre de 2010. Pero dicho documento, redactado en fecha 26 de junio de 2018, sin membrete oficial de la empresa por quien ya no ostenta el cargo, creado ex profeso para este pleito y sin ratificación por su autor en sede judicial, amén de carecer per se de la fuerza probatoria para sustentar la tesis sostenida por la misma, está haciendo referencia en definitiva a una factura correspondiente al porcentaje que la actora retiene por diversos conceptos relativos a la ejecución de la obra (para asegurar el correcto cumplimiento de la misma y cubrir en su caso desperfectos, imprevistos...) y que finalmente tras las comprobaciones oportunas (medidas y controles, también facturados como se verá más abajo), se paga finalmente a la Unión Temporal de Empresas.

2. La factura 011002FE.000003 emitida por Unión Temporal de la Empresas Poligeneración Cerdanyola del Vallès, por importe de 304.77 euros, según se dice por la actora apelada, en concepto de indemnización por retrasos no atribuibles al concesionario. En el recurso de apelación la demandada Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona sostiene que dicha partida hubiera podido ser admitida si la parte actora hubiera justificado los conceptos facturados, tal y como se le requirió repetidamente en vía administrativa, pero al no hacerlo tuvo que rechazarse también. En cualquier caso, la prueba presentada en vía jurisdiccional por la actora apelada, de nuevo el documento (anexo a la demanda número 13) que contiene las manifestaciones de Arcadio, gerente de la Unión Temporal de Empresas a fecha 10 de noviembre de 2010, carece de la fuerza probatoria necesaria para acreditar lo allí manifestado, por las mismas razones antes expuestas.

3. La factura FV280907/06 emitida por Unión Temporal de Empresas Poligeneración Cerdanyola del Vallès, por importe de 42.283,75 euros, en concepto de equipos de medición y control. Pero dichas facturas correspondientes a los equipos de medida y control integran la obra y forman parte del coste de ejecución material, con independencia de la razón por la que los adquiere la Unión Temporal de Empresas que después re-factura a la

actora apelada. Lo que presenta diferencias con las facturas de la empresa Tuv Rheiland, respecto de las que efectivamente se acredita ya en vía administrativa que dicha empresa externa factura a petición de la actora unas medidas realizadas, de ahí la exclusión tras su valoración de la base imponible del impuesto. En cualquier caso, dicha exclusión por esas facturas favorable a la actora apelada no puede ser objeto de enjuiciamiento.

4. La factura OF.120048231 emitida por Sociedad General de Aguas de Barcelona, por importe de 27.336,46 euros, en concepto de derecho de acometida y conexión al suministro de agua. Bien, a tenor del artículo 38 del Reglamento de Servicio Metropolitano del Ciclo Integral del Agua los derechos de acometida son la contraprestación económica que han de satisfacer los solicitantes de una acometida externa a la entidad suministradora como contraprestación del valor proporcional de las inversiones que hayan de realizarse en la red de distribución para ejecutar la acometida, por parte de la entidad suministradora. No se trataría de un precio público sino de un gasto privado derivado de la realización de un servicio que resulta necesario para el funcionamiento de la planta de poligeneración y que por tanto forma parte intrínsecamente de la ejecución de la obra. Por tanto, los costes del ramal que conecta la obra con la red de suministro se integran en los costes de ejecución material de la obra.

5. La factura LO1018000011 emitida por Gas Natural, por importe de 608,07 euros, por derechos de alta y acometida. Por un lado, a tenor de la información obrante el actuaciones que suministra dicha empresa distribuidora, los derechos de alta son las percepciones económicas que pueden percibir las empresas distribuidoras del gas natural al contratar la prestación del servicio de suministro de combustibles gaseosos por canalización con un nuevo usuario, incluyendo los derechos de enganche y verificación de las instalaciones; y los derechos de acometida son la contraprestación que cobran las empresas distribuidoras para la realización del conjunto de instalaciones y/o operaciones necesarias para atender un nuevo punto de suministro de gas o por la ampliación de uno ya existente. Como se dijo en relación al suministro del agua, también los derechos de alta y acometida en relación al servicio de suministro de gas generan un gasto privado derivado de dicho servicio imprescindible para el funcionamiento de la planta de poligeneración. Dichos costes por derechos de alta y acometida relativos al del suministro de gas son costes de ejecución material de la obra.

6. Las facturas 01/100431 y 01/100464 emitidas por Rètols i Senyalitzacions Led Back, S.L., por importes de 3.680 y 3.681,25 euros, por el concepto de rótulos y señalizaciones. No desconoce este Tribunal la existencia de pronunciamientos judiciales citados por la actora apelada que a tenor de la casuística particular en ellos examinada y atendiendo a la funcionalidad de los mismos excluyen dichos gastos de la base imponible del impuesto. Pero en el caso concreto los rótulos externos que identifican al titular de la actividad concreta y permiten localizar las instalaciones de la empresa en el municipio forman un conjunto inseparable con la construcción, cuyos costes se incluyen en la base imponible del impuesto.

7. Las facturas P1001N02031806, P1001N02035978, P1001N02095972 y P1001N02317285 emitidas por Endesa, por importes de 11.818,13 euros, 733,03 euros, 13.432,19 euros y 99.792,48 euros, por los conceptos de alta y acometida en el suministro eléctrico y consumos. Bien, a tenor del artículo 44 del Real Decreto 1955/2000, por el que se regulan las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica, los derechos de acometida eléctrica incluyen los derechos de extensión que son la contraprestación económica a pagar por el solicitante de un nuevo suministro o de la ampliación de potencia de uno existente a la empresas distribuidora por las infraestructuras eléctricas necesarias entre la red de distribución existente y el primer elemento propiedad del solicitante. Como se dijo en relación al suministro del agua y gas, también los derechos de alta y acometida en relación al servicio de suministro de electricidad generan un gasto privado derivado de dicho servicio imprescindible para el funcionamiento de la planta de poligeneración. Dichos costes por derechos de alta y acometida relativos al del suministro de gas son costes de ejecución material de la obra. Y por lo que se refiere a los consumos, y dado que, como se dijo, el documento acreditativo de la finalización de la totalidad de los trabajos comprendidos en el proyecto ejecutivo de la obra comprobada es la certificación final por parte de la empresa constructora de fecha 10 de noviembre de 2010 (la última certificación de obras a origen), a partir del cual la Administración tributaria, a tenor del coste de ejecución material comprobado, practica la liquidación definitiva, las facturas emitidas por Endesa anteriores a aquella fecha (mes de julio, agosto y septiembre de 2010) conforman el coste de ejecución material de la obra.

8. Las facturas 2010-2344325 y 2010-03788727 emitidas por Aigües de Barcelona, por importes de 14.515,18 euros y 6.422,56 euros, por el concepto de suministro ordinario de agua de la planta. Pero en atención a los dos períodos de facturación (que van del 29 de enero al 6 de agosto de 2010), anteriores a la fecha de certificación final por parte de la empresa constructora de fecha 10 de noviembre de 2010, integran el coste de ejecución material de la obra.

Por lo expuesto no cabe sino concluir que no resulta disconforme a derecho en los extremos controvertidos el cálculo de la base imponible del impuesto contenida en la liquidación practicada.

Séptimo. *Sobre la liquidación (II): el cálculo de intereses de demora.*

Conforme al artículo 150.3 de la Ley 58/2003, en la redacción entonces vigente y aplicable: " El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento".

En su recurso de apelación el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona sostiene que la invocada improcedencia de los intereses de demora, vinculado a la duración excesiva del procedimiento inspector, debe decaer por razón de la tramitación del procedimiento de inspección dentro del plazo legal de 12 meses, una vez descontados los retrasos y las ampliaciones no imputables a la Administración tributaria.

En su oposición a la apelación la actora alega que conforme a lo dispuesto en el artículo 150.6. c) de la Ley 58/2003 una de las consecuencias del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector es que no se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento, por lo que, habiendo excedido dicho plazo no procede exigir los intereses de demora correspondientes al exceso del plazo señalado.

Pero en el fundamento de derecho quinto de esta sentencia se concluye que no se ha incumplido el plazo de duración del procedimiento, por lo que no puede ser tributaria de favorable acogida la pretensión de la actora apelada fundamentada en la aplicación del artículo 150.6. c) de la Ley 58/2003 (como se dijo, la redacción entonces vigente se corresponde con el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, que no con aquel precepto en la redacción introducida por ley 34/2015).

Octavo. *Sobre la sanción impuesta por la comisión de la infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta la declaración (artículo 192 de la Ley 58/2003): la motivación y la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad.*

Como se expuso, en el penúltimo párrafo del fundamento de derecho " Segundo.- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ICIO" de la sentencia de instancia se razona que " Prescrita la liquidación, no cabe la imposición de sanción alguna derivada del expediente sancionador, puesto que no quedó probado el cumplimiento del elemento objetivo del tipo previsto en el art. 183 de la LGT , al haberse aportado en su día el certificado final de obra, lo que supone ausencia de ocultación. Y tampoco cabe apreciar el elemento subjetivo, derivado de dolo o negligencia alguna por parte de la entidad recurrente". Esto es, si se atiende a lo expresado en dicha fundamentación, la sentencia no es que anule la sanción por mor de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria sino que lo hace por no apreciar la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para sancionar.

En su recurso de apelación, la codemandada Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès aduce en el " Motiu Tercer. Procedència de la imposició de sanció tributària" que " a la vista de la fonamentació de la sentència per a anul·lar la sanció, la confirmació de l'acte objecte del recurs contenciós administratiu també ha de comportar la confirmació de la sanció".

En el recurso de apelación interpuesto por la demandada Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, en lo concerniente a la sanción impuesta se remite a los argumentos desarrollados en la instancia de oposición a la falta de motivación y concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad, así como a la motivación contenida en el acuerdo sancionador.

En su oposición a los recursos de apelación la actora significa el acierto de la sentencia de instancia que motiva y razona de forma suficiente la apreciación de que la conducta del obligado tributario no fue negligente ni dolosa, puesto que éste comunicó la finalización de las obras. No hubo, por tanto, ocultación alguna, lo cual la sentencia considera acertadamente como motivo suficiente para excluir el requisito de la culpabilidad. Y reitera lo sustentado en la demanda en lo concerniente a que el acuerdo sancionador y la resolución del recurso de reposición sobre el mismo adolecen de una flagrante falta de motivación, pues la administración debió probar, y no lo hizo, que la conducta de la actora estuvo dirigida de manera voluntaria e intencionada a eludir su carga fiscal por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, contraviniendo además la reiterada doctrina del Tribunal Supremo

relativa a la objetivación de las infracciones tributarias, la carga de la prueba y la motivación, por exclusión, por no motivar debidamente la culpa o negligencia de la actora.

Bien, en la resolución sancionadora de 17 de septiembre de 2014 se motiva la culpabilidad como sigue (se reproduce en parte):

"En el cas que ens ocupa la concurrència de l'element subjectiu per a la imposició de la sanció s'infereix directament de la naturalesa dels fets exposats, atès que el contribuent va incomplir una obligació essencial, com ho és la presentació d'una declaració tributària.

En la proposta de resolució es van exposar diferents indicis que permeten concloure que el seu comportament no va ser diligent. Així, es va deixar constància que l'obligat tributari no podia desconèixer les obligacions formals que derivaven de l'activitat que va dur a terme, perquè tenia l'obligació d'informar-se de les que li corresponien des del moment que va decidir iniciar la construcció d'una planta de poligeneració. Es més, si va pagar pacíficament la liquidació provisional a compte, és inversemblant que no conegués la norma jurídica que li donava raó de ser, que és la mateixa norma que exigeix aquesta obligació de declarar, atès que ell millor que ningú coneix quin ha estat el cost real i efectiu de l'obra, como ho acredita que aportés, a requeriment de la Inspecció, tota la documentació necessària per a determinar-lo. (...).

En aquest cas, estem davant d'un supòsit de manca de presentació de la declaració del cost final de l'obra duta a terme; per tant, resulta ben patent que s'incompleix de manera flagrant la normativa aplicable.

La possibilitat de sancionar l'incompliment d'obligacions formals relatives a l'ICIO com la que ens ocupa -a no presentació o la presentació incorrecta de la declaració o autoliquidació del cost real i efectiu de l'obra- ha estat reconeguda pels diferents tribunals (...).

L'entitat, però reclama l'aplicació de l'exoneració de responsabilitat per no poder-se qualificar la conducta com a culpable, ja que en cap moment va haver-hi ocultació; en aquest sentit, afirma que quan va sol·licitar la llicència de primera ocupació va lliurar a l'Ajuntament de Cerdanyola del Vallès una còpia del certificat final d'obres i, per tant, l'Administració era coneixedora de l'acabament de les mateixes.

Doncs bé, cal dir al respecte que el fet que l'entitat compleixi altres obligacions que la normativa urbanística municipal estableix, de cap manera l'exonera de la responsabilitat de no haver-ne donat compliment a una, la consistent en presentar la declaració del cost real i efectiu de l'obra un cop aquesta ha finalitzat.

En aquest sentit, cal reiterar que la normativa és prou clara quan determina que el subjecte passiu ha de declarar, en el termini d'un mes des de l'acabament de les obres, el seu cost real i efectiu i, en base a aquestes dades, l'Administració practicarà la liquidació corresponent.

Per tant, si bé és cert que l'Ajuntament podia estar al corrent de la finalització de les obres, ja que va concedir la corresponent llicència de primera ocupació, també ho és que amb la documentació que va aportar el subjecte passiu detallada en el seu escrit, no podia conèixer el seu cost real i efectiu, imprescindible per a liquidar l'impost.

Així doncs, una conducta diligent del subjecte passiu hauria estat presentar la corresponent declaració de l'impost, juntament amb la documentació acreditativa, per tal de posar en coneixement de l'Administració el cost real de l'obra realitzada i d'aquesta forma poder practicar la corresponent liquidació, exigint del subjecte passiu o reintegrant-li, en el seu cas, la quantitat que correspongués, segons determina l'art. 103.1 del TRLRHL.

I efectivament, en la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid, de 14 de juny de 2002 (Roj. STSJ M 8296/2002) transcrita parcialment pel subjecte passiu, es conclou la impossibilitat d'apreciar ocultació en l'actuació d'un contribuent, ja que aquest va presentar el certificat final d'obres i, a més a més, va comunicar l'import final de les mateixes, adjuntant una còpia del resum del pressupost visat (...).

Però l'actuació del subjecte passiu va ser una altra diferent, ja que es la limitar a comunicar el final de les obres perquè li fos concedida la preceptiva llicència de primera ocupació, però no va proporcionar cap dada relativa al seu cost real i efectiu (...).

En suma, aquesta Administració ha desenvolupat una activitat probatòria de càrrec que evidencia l'incompliment d'una norma jurídica i, en la mesura que l'activitat de l'obligat tributari s'hi ha de sotmetre per imperatiu legal, la inobservança d'aquesta, excepte prova en contrari, manifesta una falta de diligència evident; i resulta que aquesta última és suficient, des del plànol de la culpabilitat, per a considerar acreditats tant l'element objectiu com el subjectiu de l'il·lícit administratiu sancionat. Un cop s'ha provat la conducta o participació que constitueix el suport de la infracció, l'apreciació del requisit de la culpabilitat deriva cap a l'acreditació psicològica de la imputabilitat, i aquesta imputabilitat s'ha d'acceptar mentre no consti cap fet o circumstància amb entitat bastant per a eliminar-la, cosa que no succeeix en el present cas".

Bien, ninguna de las partes demandadas apelantes hacen referencia alguna en sus recursos de apelación a la argumentación del Juzgado contenida en la sentencia apelada relativa a la no acreditación el elemento objetivo al haberse aportado en su día el certificado final de obra y a la no apreciación del elemento subjetivo, derivado de dolo o culpa alguna por parte de la entidad demandante. En concreto, la codemandada apelante Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès se limita a decir que no habiendo prescrito el derecho a liquidar procede la confirmación de la sanción; y la demandada apelante Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, sin mencionar siquiera esa argumentación sobre la sanción desligada de la prescripción contenida en la sentencia, no va más allá de remitirse a los argumentos desarrollados en instancia de oposición a la falta de motivación y concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad, así como a la motivación contenida en el acuerdo sancionador. Esa técnica de remisión a lo sostenido en instancia en lo no concerniente a la prescripción la ha venido justificando la demandada apelante en su recurso de apelación en la ausencia de pronunciamiento del Juzgado sobre los motivos del recurso no examinados por éste al haber acogido el motivo primero de la prescripción. Pero dicha remisión no puede venir justificada en su recurso de apelación, ni en general en ninguno, cuando existe una fundamentación del Juzgado, por muy escueta que sea, que lleva a estimar el recurso en un particular extremo de la controversia y anular un acto administrativo, en este caso el sancionador, máxime, como se ha dicho, cuando nada se dice (tampoco por la codemandada apelante) sobre dicha motivación judicial, con independencia, debe apuntar este Tribunal, si la misma resultaba innecesaria por mor de la prescripción del derecho a liquidar, si va más allá de lo alegado por la parte actora (al pronunciarse sobre la concurrencia del elemento objetivo, siendo el subjetivo de culpabilidad el único cuestionado), si el tipo infractor está bien identificado o si respeta los requisitos de motivación, extremos que acaban de apuntarse sobre los que, ha de insistirse, nada se dice por ninguna de las partes demandadas apelantes, lo que resultaría suficiente para desestimar los recursos de apelación en lo concerniente a la sanción.

Pero el Tribunal considera que ha de pronunciarse sobre la falta de motivación y concurrencia de elemento subjetivo de culpabilidad, para confirmar el sentido estimatorio del recurso en dicho extremo y la anulación de la sanción, si bien por los estrictos fundamentos que se exponen seguidamente.

No cabe duda alguna de que los actos administrativos de la naturaleza del aquí recurrido, sancionadores, que expresan el ejercicio de una potestad administrativa reglada y no discrecional, aún mediante la utilización de conceptos jurídicos indeterminados que no significa indeterminables, necesariamente han de ser motivados con suficiencia y sin que sean bastante para ello meras referencias genéricas o estereotipadas a las disposiciones generales aplicables sin atención a las circunstancias concretas del caso de que se trate. Ello, por cuanto que es jurisprudencia reiterada la de que la motivación de los actos administrativos es precisamente la que permite comprobar en cada caso que la actuación de la Administración Pública sirve con objetividad a los intereses generales (artículo 103.1 de la Constitución española) y se adecua al cumplimiento de los fines que la señala el ordenamiento jurídico. Sentado lo anterior, ha de constatarse la importancia capital que, sin duda, tiene en materia sancionadora administrativa o tributaria en el marco del Estado social y democrático de derecho que proclama el artículo 1 de la Constitución, la debida efectividad del principio de tipicidad en materia sancionadora administrativa o tributaria, cuya exigencia ciertamente deriva de nuestro ordenamiento administrativo sancionador, también en materia tributaria, como manifestación esta de las garantías formal y material que se contienen en el principio constitucional de legalidad sancionadora ex artículo 25.1 de la Constitución, y que antes recogía el artículo 129 de la ya derogada Ley 30/1992, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, aplicable al presente caso supletoriamente por razones temporales (y hoy el artículo 27 de la Ley 40/2015), así como en este específico orden tributario el artículo 178 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atendido el contenido implícito del mencionado precepto constitucional (artículo 25.1 de la Constitución), pese a su notable laconismo (sentencia del Tribunal Constitucional número 34/1996, de 11 de marzo), en el que se ha destacado la denominada garantía material del principio de legalidad (entre otras, y ya desde la sentencia del Tribunal Constitucional 42/1987, de 7 de abril, las sentencias del Tribunal Constitucional 3, 11, 12, 100 y 101/1988, de 8 de junio, 161, 200 y 219/1989, de 21 de diciembre, 61/1990, de 29 de marzo, 207/1990, de 17 de diciembre, 120 y 212/1996, 133/1999, de 14 de julio, 142/1999, de 22 de julio, y 60 y 276/2000, de 16 de noviembre), que se identifica con el tradicional principio de tipicidad de las faltas y sanciones administrativas y que exige una determinación normativa previa y cierta de la concreta conducta o conductas que por acción u omisión se estimen constitutivas de una falta o de un ilícito administrativo, con prohibición de cualquier interpretación analógica o extensiva in malam partem (sentencia del Tribunal Constitucional 125/2001, de 4 de junio, con cita de las sentencias del Tribunal Constitucional 81/1995, de 5 de junio, 34/1996, de 11 de marzo, 64/2001, de 17 de marzo, y 113/2002, de 9 de mayo), siendo asimismo doctrina jurisprudencial ya bien consolidada la que enseña que en el ejercicio de su potestad administrativa sancionadora la

administración sancionadora actuante no responde, propiamente, al ejercicio de una potestad administrativa de esencia o de tendencia discrecional sino predominantemente reglada para la aplicación a cada caso concreto del marco normativo sancionador preestablecido con carácter general en el ordenamiento jurídico sancionador aplicable, lo que comporta, ya de entrada, la exigencia de la necesaria adecuación y rigor en la calificación de los hechos imputados y en su incardinación puntual y adecuada subsunción en el tipo infractor legalmente definido para su corrección, de tal forma que lo contrario, ciertamente, resultaría determinante de violación del derecho fundamental subjetivo antes ya apuntado y a todos reconocido por el vigente texto constitucional ex artículo 25.1 de la Constitución (sentencias del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, y 3/1988, de 21 de enero), que por ser susceptible de amparo constitucional haría incurrir a una eventual actuación administrativa sancionadora infractora del mismo en el vicio de nulidad de pleno derecho antes previsto por el artículo 62.1. a) de la repetida Ley 30/1992 , aplicable al caso por razones temporales (hoy artículo 47.1. a) de la Ley 39/2015). Y, a su vez, por lo que aquí más interesa, debe partir asimismo esta resolución del principio de culpabilidad o de responsabilidad en materia sancionadora administrativa, que ciertamente descarta por completo cualquier eventual pretensión administrativa de deducir responsabilidad sancionadora meramente objetiva o sin culpa (así, sentencias del Tribunal Constitucional 15/1999, de 4 de julio, 76/1990, de 26 de abril, y 246/1991, de 19 de diciembre) y exige siempre, por el contrario, que la acción u omisión calificadas como infracción o ilícito administrativo sea en todo caso imputable a su autor a título de dolo o imprudencia, de negligencia o ignorancia inexcusable, aun a título de simple inobservancia, en los términos ya recogidos a la fecha relevante por los artículos 178, 179 y 183.1 de la Ley 58/2003 y, a su vez, aun con expreso carácter subsidiario en este particular ámbito del ordenamiento tributario, por el artículo 130 de la hoy ya derogada Ley 30/1992, de 28 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común, aplicable al caso enjuiciado *ratione temporis* a la vista de la fecha de la infracción sancionada (hoy artículo 28 de la vigente Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público), conforme a lo establecido por la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, la disposición adicional primera, apartado 2. a), de la Ley 39/2015 y los artículos 7.2 y 97 de la Ley 58/2003. Por lo que siempre resulta exigible a la administración sancionadora actuante una suficiente prueba de cargo capaz de destruir por sí misma la presunción constitucional de inocencia inicial que, sin duda, protege a todo inculcado en un procedimiento administrativo sancionador, también en materia tributaria, a tenor del artículo 137.1 de la citada Ley 30/1992, por derivación directa del principio-derecho fundamental subjetivo a la presunción constitucional de inocencia, que reconoce a todos el artículo 24.2 de la Constitución española y que, como es sabido, resulta aplicable no sólo en el ámbito del derecho penal sino también en el derecho administrativo sancionador (desde las tempranas sentencias del Tribunal Constitucional de 30 de enero y 18/1981, de 8 de junio, seguidas entre otras muchas más por las sentencias del Tribunal Constitucional 212/1990 y 246/1991), dada la común naturaleza punitiva de ambos ordenamientos penal y administrativo sancionador (sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 8 de octubre de 1976, caso Engel , y de 21 de febrero de 1984, caso Öztüz). Sin que, por ello, el principio o presunción legal de legitimidad o de validez y eficacia de los actos administrativos antes ínsito en los artículos 56 y 57.1 de la repetida Ley 30/1992 (hoy en los artículos 58 y siguientes de la Ley 39/2015), y con respecto a los actos sancionadores en el artículo 138.3 de la repetida Ley 30/1992, tenga otra consecuencia jurídica más que la de invertir per se la carga impugnatoria del acto dictado con objeto de destruir así dicha presunción legal *iuris tantum*, lo que ciertamente corresponde en nuestro sistema jurídico administrativo al inculcado, pero sin que ello traslade también al mismo, impropriamente y de rondón, la carga de la prueba de su inocencia o de la no comisión de los hechos infractores imputados, carga probatoria esta de la acusación que corresponde siempre levantar a la propia administración sancionadora actuante, so pena de exigir de lo contrario al inculcado auténtica probatio diabolica de inocencia por hechos negativos, exigencia terminantemente prohibida por nuestro sistema jurídico, según tiene reconocido desde su más temprana jurisprudencia la doctrina constitucional antes citada por la necesaria aplicación analógica, aunque matizada, también en el ámbito sancionador administrativo de los mismos principios inspiradores del derecho penal por la coincidente naturaleza punitiva de ambos derechos (penal y administrativo sancionador), al ser ambos manifestación del mismo *ius puniendi* estatal. Culpabilidad que, como es sabido, debe aparecer ya suficientemente fundada y motivada en el propio acuerdo o resolución administrativa sancionadora, lo que no queda acreditado con la mera remisión a la conducta infractora tipificada por la norma tributaria aplicable o la mera reproducción de fórmulas estereotipadas para justificar la culpabilidad del sujeto infractor y cuyo eventual defecto no puede ser tampoco subsanado a posteriori ni por la resolución económico-administrativa ni por la resolución de este orden jurisdiccional, conforme una ya consolidada jurisprudencia contencioso-administrativa (entre otras muchas, sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 23 y 30 de septiembre de 2010 -recursos 6163 y 6428/2005-, de 10 de diciembre de 2012 -

recursos 563/2010 y 4320/2011-, de 20 de diciembre de 2013 - recurso 1537/2010-, de 28 de abril de 2014 - recurso 1994/2012-, de 28 de abril y 4 de julio de 2016 -recursos 894 y 982/2015-, de 19 de enero de 2016 - recurso 2966/2014- o, por más reciente, sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 20 de abril de 2017 -recurso 1172/2016; Roj: STS 1601/2017-). Siendo asimismo así que, como también es sobradamente conocido, el requisito general de motivación, aun sucinta, en cuanto a los hechos y fundamentos de derecho de la decisión, de los actos administrativos sancionadores o que resuelvan los procedimientos de carácter sancionador (hoy artículo 35.1. h) de la Ley 39/2015 , antes artículos 54.1 y 138.1 de la Ley 30/1992), aparece asimismo subrayado en este específico ordenamiento sectorial tributario por el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, conforme a una consolidada jurisprudencia contencioso-administrativa antes ya especificada, en particular por relación a los supuestos de posible exoneración de la culpabilidad por responder la conducta infractora a una interpretación jurídicamente razonable de la norma fiscal aplicable previstos por el artículo 179.2. d) de la Ley 58/2003 , en tanto que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria " cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", en los que resulta imprescindible, además, " una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tal como así lo proclamara la sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio, y sin que, como señalara, entre otras muchas, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de fecha 18 de julio de 2013 (recurso número 2424/2010), la razonabilidad de la interpretación de las normas en juego pueda depender en modo alguno de lo que la administración actuante considere, unilateralmente, que es una norma clara. Por último, sobre la distinción de la prueba para liquidar y para sancionar, puede verse por ejemplo la sentencia de esta Sala y Sección número 898/2009, de 21 de septiembre, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 135/2006, fundamento de derecho sexto, también posterior sentencia número 895/2013, de 19 de septiembre de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 768/2010, fundamentos de derecho tercero y cuarto. En efecto, este Tribunal viene significando las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar. En efecto, esta Sala y Sección ha recogido en numerosas sentencias, en palabras del Tribunal Constitucional (sentencia número 76/1990, de 26 de abril) que " Toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el art. 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción" y ha reiterado las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria o en la no presentación o presentación incompleta de la declaración o en la mera condición del sujeto para deducir sin más que debía conocer cuando pudiera existir más que una duda razonable o una complejidad interpretativa. De igual modo, este Tribunal ha destacado en numerosas sentencias que existen distintas normas acerca del reparto de la carga de la prueba en el procedimiento sancionador y en los de aplicación de los tributos, que pueden conducir, en ocasiones, a que la prueba acopiada pueda ser suficiente para liquidar la deuda tributaria, pero insuficiente para sancionar, habiendo excluido la posibilidad de automatizar o identificar la obligación tributaria con la sanción tributaria, habida cuenta de la absoluta y radical separación entre " obligación tributaria" (hecho imponible, base imponible, liquidable, tipo y cuota, entre otros) y " sanción tributaria" (acción, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad). En ocasiones, si bien procede regularizar la situación del obligado tributario, cuando no cumple con la carga de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor, sin embargo, el principio de presunción de inocencia impide sancionar porque el obligado tributario hubiera debido probar unos hechos, pues dicha presunción impone que la condena sea precedida por una suficiente actividad probatoria de cargo.

Como se dijo, la controversia se circunscribe a la cuestión de la motivación del acuerdo sancionador en lo relativo a la concurrencia y la acreditación del elemento subjetivo de culpabilidad, coincidente con el motivo del recurso esgrimido por la actora apelada. Bien, en el supuesto de autos el incumplimiento de lo dispuesto (en desarrollo del artículo 103.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004) en el artículo 4.2 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras aprobada por acuerdo plenario del Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès, en la redacción a la sazón vigente (" Un cop acabades les construccions, instal·lacions o obres, i en el termini d'un mes des de l'acabament, el subjecte passiu haurà de presentar declaració del cost real i efectiu de les construccions, instal·lacions i obres, d'acord amb el que estableix l'apartat 1 de l'article 3 d'aquesta Ordenança. El subjecte passiu adjuntarà a la seva declaració la documentació acreditativa, que pot consistir en el pressupost definitiu, les certificacions d'obra, o qualsevol altra documentació que pugui considerar-se vàlida per la determinació del cost real") es la conducta que la Administración considera a los efectos de imponer la sanción por

la comisión de la infracción tributaria del artículo 192 de la Ley 58/2003, esto es, el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta la declaración, que viene calificada como grave en su apartado 3, y así la califica en el caso concreto la Administración sancionadora resultar la base de la sanción superior a 3.000 euros y entender que concurre ocultación. Dicha conducta infractora la circunscribe la Administración sancionadora, y de ahí las partidas tenidas en cuenta para calcular la base de la sanción, al incumplimiento de presentar la declaración cuando ya estaba la actora en condiciones de cuantificar la base imponible del impuesto correspondiente a la obra civil certificada en fecha 11 de noviembre de 2009 (la Administración sancionadora no tiene en cuenta al calcular la base de la sanción otras partidas posteriores, las más arriba examinadas). Tampoco presenta la declaración tras la última certificación a origen de 10 de noviembre de 2010, pero no es ésta en puridad la conducta infractora sancionada, dado que sobre la inclusión de estas partidas distintas de la obra civil planea la jurisprudencia del Tribunal Supremo de la inclusión del coste de la maquinaria dentro de la base imponible del impuesto. Ciertamente es que dicha jurisprudencia es posterior a la fecha en que la actora sitúa la fecha de finalización de las obras, el 11 de noviembre de 2009, pero la Administración sanciona exclusivamente por no haber presentado la declaración tras el certificado de fin de obra civil de 11 de noviembre de 2009 (sostiene así la Administración sancionadora que la actora debió presentar la declaración del coste real y efectivo al menos respecto de la obra civil, en torno a la cual no había controversia, a su juicio, si bien no deja de ser cierto que la Administración incluye finalmente en la base imponible del impuesto partidas allí no contempladas) sin embargo la Inspección fundamenta la regularización practicada con la liquidación tomando como referencia de la finalización de la obra la última certificación a origen de 10 de noviembre de 2010. No ha de pasarse por alto además la controversia jurisprudencial existente acerca de cuándo ha de considerarse finalizada la obra (si bien planteada en relación a la fijación del dies a quo para computar la prescripción: bien la fecha del visado del certificado de finalización de las obras, bien la fecha en que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración) y que en el supuesto de autos hay constancia de la presentación de la solicitud de primera ocupación en fecha 28 de septiembre de 2009, con lo que la actora niega la ocultación ex artículo 184.2 de la Ley 58/2003 al poner en conocimiento de la Administración los datos de la finalización de las obras (la concesión de la dicha licencia de primera ocupación se resuelve el 20 de mayo de 2010), aunque efectivamente no presente la declaración tras el certificado de fin de obra civil de 11 de noviembre de 2009. Ciertamente es que la actora incumple aquella obligación de presentar la declaración, pero puede suscitar dudas el hecho de que debió presentarla respecto de la obra civil una vez certificada ésta en fecha 11 de noviembre de 2009, por la que se le sanciona, y no más tarde tras la última certificación de origen de fecha 10 de noviembre de 2010, por la que se le liquida. Esa incerteza (temporal) sobre la realización de la conducta típica exclusivamente sancionada por la Administración se traslada al plano de la culpabilidad a los efectos de la exigencia de motivar si el incumplimiento en el supuesto particular de autos tiene entidad bastante para considerar fuera de toda duda la existencia de una conducta intencional o culposamente elusiva. Lo cierto es que la motivación contenida en el acuerdo sancionador, más arriba reproducida, a los efectos de sancionar es insuficiente, al descansar en un juicio de culpabilidad genérico que pone el acento exclusivamente en el incumplimiento referido. Lo que per se y sin más no sirve de motivación determinante y concluyente de que la realización de la conducta típica apreciada alcanza la entidad bastante para considerar fuera de toda duda la concurrencia del elemento subjetivo, esto es la existencia de una conducta intencional o culposamente elusiva. Por consiguiente, si no queda acreditado el elemento subjetivo de la infracción y la sanción se impone por medio de una motivación insuficiente, ha de concluirse que lo procedente ha de ser su anulación, puesto que reposa exclusivamente en una presunción de intencionalidad.

Por todo lo expuesto, procede estimar parcialmente los recursos de apelación, con revocación parcial de la sentencia en lo relativo a la prescripción y la anulación por ésta de la liquidación practicada y la resolución confirmatoria en reposición de la misma, y en su lugar procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra dichos actos concernientes a la liquidación por no resultar disconformes a derecho en los extremos controvertidos en dicho recurso. Y desestimar los recursos de apelación interpuestos contra la sentencia en lo concerniente a la anulación de la sanción impuesta y la resolución confirmatoria en reposición de la misma, confirmándola en dicho extremo si bien por los fundamentos que se desprenden de esta resolución.

Noveno. *Sobre las costas procesales.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 139.2 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo sido estimada en parte la apelación en esta segunda instancia, con revocación parcial de la sentencia apelada, no ha lugar a pronunciamiento impositivo alguno de las costas procesales.

Vistos los preceptos antes citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

Estimar en parte los recursos de apelación seguidos con el número 124/2019 interpuestos por la parte demandada Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona y la codemandada Ayuntamiento de Cerdanyola del Vallès contra la sentencia número 124/2019, de 4 de julio, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 7 de los de Barcelona y su provincia, y, consiguientemente, revocar en parte dicha sentencia en lo relativo a la prescripción y la anulación por ésta de la liquidación practicada y la resolución confirmatoria en reposición de la misma, y en su lugar, desestimar el recurso contencioso-administrativo número 153/2018 interpuesto por Poligeneració Parc de l'Alba ST-4, S.A., contra la resolución de Gerencia del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de 13 de febrero de 2018, con número de orden 2018010893, por la se acuerda: " Primer.- Desestimar pels motius exposats, el recurs de reposició interposat contra la liquidació de l'ICIO amb clau núm. 771818-173250 i import de 463.738,78 €". Y desestimar los recursos de apelación interpuestos contra la referida sentencia, en lo concerniente a la anulación de la sanción impuesta y la resolución confirmatoria en reposición de la misma, confirmándola en dicho extremo si bien por los fundamentos que se desprenden de esta resolución. Sin imposición de costas procesales en esta segunda instancia.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza, líbrese y remítase certificación de la misma, junto a los autos originales, al Juzgado provincial de procedencia, acusando el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal al rollo principal de la apelación, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.