

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080716

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 597/2020, de 5 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 858/2018

SUMARIO:

ICIO. Hecho imponible. *Obras de acondicionamiento.* A fin de comprobar el cumplimiento de la obligación fiscal derivada del ICIO devengado por las obras de reforma realizadas en un hotel, el Ayuntamiento inició un procedimiento de inspección, a consecuencia del cual emitió la oportuna liquidación definitiva de dicho impuesto e incoó un procedimiento sancionador que concluyó con la imposición de una sanción a la obligada tributaria. Sin entrar en detalles, la diferencia aparente entre obras de conservación y de acondicionamiento reside en que estas últimas implican la introducción de nuevas instalaciones o la redistribución del espacio interior de los edificios. La interesada pidió la licencia y practicó la liquidación provisional del ICIO definiendo las obras de «obras de acondicionamiento puntual», calificativo que figuraba también en la memoria que aportó. Atendiendo exclusivamente a estos documentos, podría suponerse que las obras fueron de conservación. Pero debemos tener en cuenta una circunstancia decisiva: tales obras no coinciden con la que efectivamente realizó la apelante, que superaron con mucho aquellas por las que autoliquidó el impuesto. Prueba de ello son las múltiples facturas aportadas a la inspección tributaria, las cuales reflejan una profunda remodelación con obras de tabiquería, sustitución de instalaciones y, en suma, con una remodelación general de habitaciones que afectó incluso a zonas comunes. La resolución sancionadora fundamenta la culpabilidad del siguiente modo: primero, destaca el incumplimiento por la contribuyente del deber de declarar aportando los documentos acreditativos del coste real y efectivo de las obras, así como de abonar el importe resultante de la autoliquidación; segundo, señala que la conducta sancionable se produce desde el momento en que el interesado omitió el deber de autoliquidar pese a haber sido advertido de la obligación de hacerlo cuando presentó la autoliquidación provisional, y, por último, considera que ante dicho incumplimiento no puede hablarse de una mera discrepancia de criterio entre el contribuyente y la Administración.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TRLHL), art. 100.
Ley 58/2003 (LGT), art. 191.

PONENTE:

Don José Luis Quesada Varea.

Magistrados:

Don JOSE LUIS QUESADA VAREA
Don MATILDE APARICIO FERNANDEZ
Don JOAQUIN HERRERO MUÑOZ-COBO
Don NATALIA DE LA IGLESIA VICENTE

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

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

33010280

NIG: 28.079.00.3-2017/0018970

Recurso de Apelación 858/2018

Recurrente: APARTAMENTOS PÉREZ JIMÉNEZ S.A.

PROCURADOR D./Dña. MARIA ISABEL CAMPILLO GARCIA

Recurrido: APARTAMENTOS PÉREZ JIMÉNEZ S.A.

PROCURADOR D./Dña. MARIA ISABEL CAMPILLO GARCIA

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID

LETRADO DE CORPORACIÓN MUNICIPAL

SENTENCIA No 597

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. José Luis Quesada Varea

Magistrados:

D^a. Matilde Aparicio Fernández

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

D^a Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a cinco de octubre de dos mil veinte.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia el presente recurso de apelación número 858/2018 contra la sentencia 239/2018, de 27 de junio, dictada en el procedimiento ordinario 346/2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo 31 de Madrid, en el que son es apelante APARTAMENTOS PÉREZ JIMÉNEZ SA, representada por la Procuradora Dña. María-Isabel Campillo García, y apelado adherido el Ayuntamiento de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia apelada contiene el siguiente fallo:

PRIMERO.- Estimar parcialmente el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por APARTAMENTOS PÉREZ JIMÉNEZ, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid, reseñada en el F.D.1º, que se anula en el extremo reseñado en el F.D. Cuarto.

SEGUNDO.- Sin hacer imposición de las costas causadas en este recurso.

Segundo.

Contra dicha resolución, la Procuradora Dña. María-Isabel Campillo García, en representación de APARTAMENTOS PÉREZ JIMÉNEZ SA, interpuso recurso de apelación en el que solicitaba a la Sala:

Que, previos los trámites legales oportunos, dicte sentencia por la que, estimando este recurso de apelación, revoque y declare contraria a Derecho la Sentencia dictada por el Juzgado de instancia, así como la

Resolución desestimatoria del TEAM de Madrid, de 19 de julio de 2017 y el Acta y la Resolución Sancionadora de las que deriva dicha Resolución, en virtud de lo alegado en el presente recurso de apelación y, en particular, en virtud de que (i) no ha existido hecho imponible que haya dado lugar al devengo del ICIO por la realización de las obras efectuadas en el edificio titularidad de la Sociedad; (ii) subsidiariamente porque, en todo caso se habría determinado incorrectamente la base imponible del ICIO correspondiente a las referidas obras y, (iii) porque la imposición de sanción derivada del referido expediente sancionador es del todo improcedente.

Tercero.

La Letrada del Ayuntamiento de Madrid se opuso a las pretensiones de la apelante y se adhirió al recurso en lo relativo al pronunciamiento sobre la sanción tributaria, solicitando a la Sala la confirmación del fallo "en lo que a la liquidación tributaria se refiere y revocándolo en lo relativo a la sanción tributaria y declarando la misma como infracción grave."

Cuarto.

La Procuradora Dña. María-Isabel Campillo García, en la mencionada representación de la sociedad apelante, se opuso a la adhesión.

Quinto.

Se señaló para votación y fallo el 2 de julio de 2020, en que tuvo lugar.

Sexto.

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

Es ponente el Magistrado D. José Luis Quesada Varea.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

A fin de comprobar el cumplimiento de la obligación fiscal derivada del ICIO (impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras) devengado por las obras de reforma realizadas en el Hotel Madroño, situado en la calle General Díaz Porlier, 101, de esta ciudad, el Ayuntamiento de Madrid inició un procedimiento de inspección, a consecuencia del cual emitió la oportuna liquidación definitiva de dicho impuesto e incoó un procedimiento sancionador que concluyó con la imposición de una sanción a la obligada tributaria, APARTAMENTOS PÉREZ JIMÉNEZ, SA.

Confirmadas por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal (TEAM) ambas resoluciones, la contribuyente acudió a la vía judicial, donde sus pretensiones fueron estimadas en parte. La Juez de instancia, en la sentencia ahora recurrida, desestimó la demanda en cuanto a la liquidación, pero revocó el acuerdo sancionador en el extremo relativo a la calificación de la infracción como grave, que consideró leve.

A través de la presente apelación la contribuyente reitera las peticiones que dedujo en primera instancia destinadas a obtener la anulación de la liquidación y de la sanción, y por los mismos argumentos. El Ayuntamiento se adhirió al recurso con el fin de que sea revocado el cambio de calificación de la infracción que decretó la sentencia.

Segundo.

La apelante principal insiste, así pues, en la no sujeción de la obras realizadas al ICIO por no estar sometidas a licencia urbanística, requisito que exigía el art. 100 TRLHL en la redacción entonces vigente. Alega, por un lado, que se trata de obras de conservación, las cuales no precisan licencia. Por otro lado, aun cuando no se tratara de meras obras de conservación y sí de acondicionamiento puntual como considera la Administración, su ejecución no estaría sometida a licencia sino a comunicación previa.

Este argumento fue refutado adecuadamente tanto en la resolución del TEAM como en la sentencia del Juzgado, a cuyos fundamentos debemos remitirnos.

La Ordenanza Municipal de Tramitación de Licencias Urbanísticas de 23 de diciembre de 2004 dispone en su art. 3 que están sujetos a licencia urbanística, declaración responsable o comunicación previa "Las obras de ampliación, reforma, modificación o rehabilitación de edificios, construcciones e instalaciones ya existentes, cualquiera que sea su alcance, finalidad y destino, con la excepción establecida en el artículo 4.g)." Y este último

establece que no será exigible licencia urbanística, declaración responsable o comunicación previa en los supuestos de "Obras de conservación consistentes en la sustitución de acabados interiores de una sola vivienda o local, como solados, alicatados, yesos y pinturas, cuando no estén protegidos arquitectónicamente, así como la sustitución de las instalaciones propias, todo ello sin perjuicio de contar con las autorizaciones necesarias para la retirada de residuos inertes".

Por otra parte, el art. 1.4.8 clasifica las obras de los edificios, entre otros tipos, en obras de rehabilitación, que comprenden las de acondicionamiento: "Son aquéllas que mejoran las condiciones de habitabilidad de un edificio o de parte del mismo mediante la introducción de nuevas instalaciones, la modernización de las existentes o la redistribución de su espacio interior, pudiendo variar el número de viviendas o locales existentes sin intervenir sobre las características morfológicas o estructura portante, ni alterar la envolvente del edificio, esto último con la salvedad de las obras dirigidas a la mejora de las condiciones de habitabilidad, de protección al ruido, de eficiencia energética y de aislamiento térmico. Podrá autorizarse la apertura de nuevos huecos y la modificación de los existentes, siempre que así lo contemple la normativa específica de aplicación. Cuando las obras afectan a un local, locales o viviendas del edificio, que individualmente o en su conjunto no superen el veinticinco por ciento (25 por 100) de la superficie del edificio, la intervención tendrá el carácter de puntual".

Sin entrar en detalles, la diferencia aparente entre obras de conservación y de acondicionamiento reside en que estas últimas implican la introducción de nuevas instalaciones o la redistribución del espacio interior de los edificios.

En lo que ahora interesa, ante la alternativa que se presentó a la contribuyente de omitir toda comunicación al Ayuntamiento por considerar las obras de mera conservación o de realizar los trámites por tratarse de obras de acondicionamiento, eligió la última opción. En su día, la interesada pidió la licencia y practicó la liquidación provisional del ICIO definiendo las obras de "obras de acondicionamiento puntual", calificativo que figuraba también en la memoria que aportó (que se encuentra en el folio 42 del expediente administrativo, documento al que se refiere la numeración que sigue). El presupuesto en que se fundó la autoliquidación del ICIO (fs. 34 y 35) ascendía a 205.986 euros, y comprendía el presupuesto 088/10 emitido por la empresa "Construcciones y Reformas" y el presupuesto de fontanería de D. Adriano (fs. 65 y 66).

Atendiendo exclusivamente a estos documentos, podría suponerse que las obras fueron de conservación. Pero debemos tener en cuenta una circunstancia decisiva: tales obras no coinciden con la que efectivamente realizó el apelante, que superaron con mucho aquellas por las que autoliquidó el impuesto. Prueba de ello son las múltiples facturas aportadas a la inspección tributaria, las cuales reflejan una profunda remodelación con obras de tabiquería, sustitución de instalaciones y, en suma, con una remodelación general de habitaciones que afectó incluso a zonas comunes.

Como advirtió la Juez de instancia, considerar ahora las obras como de conservación exigiría remover dos obstáculos: Primero, la propia declaración de la interesada calificándolas de acondicionamiento, lo que no parece ser fruto de una apreciación improvisada, pues es reiterada y contiene la cita del concreto precepto de la ordenanza que define tal clase de obras. En ningún momento ha procurado la apelante explicar la causa de dicha manifestación u ofrecer alguna prueba del error en que eventualmente pudiera haber incurrido el solicitante, por lo cual su manifestación no puede ignorarse sin motivo (arts. 107.2 y 108.4 LGT). Segundo, la descripción de algunos trabajos en las facturas incorporadas al expediente es demostrativa de un cambio en la distribución de los espacios, con demolición de paramentos y compartimentación interior, indicio de que la remodelación excedió el ámbito de las tareas de simple conservación o mantenimiento de algunas habitaciones del edificio.

En cualquier caso, para determinar el alcance de las obras nos hallamos ante una cuestión de evidente matiz técnico, como ocurre con frecuencia en este impuesto. Apremiar si una obra es de conservación o de acondicionamiento exige valorar elementos que exigen especiales conocimientos sobre construcción o arquitectura que han de ser introducidos en el proceso mediante la oportuna prueba pericial. La ausencia de este medio probatorio no puede ser suplida por la Sala en el sentido que propugna la recurrente, pues supondría contradecir sin motivos de peso no solo la valoración de instancia, sino también el juicio técnico de los funcionarios inspectores.

Tercero.

El art. 100 del TRLHL, en su redacción original, sujetaba al ICIO las obras que requerían licencia urbanística. A partir del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, incluyó junto a las obras que precisaban licencia aquellas para las que se exige presentación de declaración responsable o comunicación previa.

Considera la contribuyente que antes de esta reforma legal las obras sometidas a comunicación previa no estaban sujetas al ICIO. Y dado que la ordenanza de Madrid solo exigía comunicación previa para las obras de acondicionamiento puntual, están exentas de dicho impuesto.

Pero como destacó el TEAM, y reproduce la sentencia apelada, la comunicación previa, para la ordenanza, no es más que un procedimiento de obtención de licencia.

En efecto, el título II de dicha disposición general regula los "Procedimientos de tramitación de licencias", entre las que se encuentran las "licencias por actuaciones comunicadas", definidas en el art. 48 de este modo: "Por este procedimiento se tramitarán las licencias de aquellas actuaciones que por su reducido impacto urbanístico o repercusión medioambiental y escasa entidad técnica sea suficiente un control inmediato para determinar su adecuación a la normativa aplicable". Así pues, las obras de acondicionamiento puntual no estaban dispensadas de licencia y, por eso, se hallaban sometidas al ICIO tanto antes como después de la modificación del TRLHL.

Cuarto.

La sociedad recurrente alega en segundo lugar que las facturas de los contratistas que ha tenido en cuenta la Administración para fijar la base imponible del impuesto comprenden elementos y trabajos que no son parte de la propia obra o que deberían excluirse del ICIO. Clasifica tales facturas del siguiente modo: primero, facturas correspondientes a otros presupuestos diferentes al ejecutado; segundo, facturas de suministros a obras de otro edificio; tercero, facturas por limpieza; cuarto, facturas por servicios de mantenimiento habitual de habitaciones; quinto, facturas por muebles de cocina, electrodomésticos y encimera; sexto, facturas por suministros de diversos materiales y, séptimo, facturas por actualización del mobiliario de las habitaciones.

Sobre las primeras debemos reiterar que la reforma practicada no se limitó a las actuaciones del presupuesto 088/10 de la entidad "Construcciones y Reformas", pues incluyó muchas otras que afectaron a los mismos espacios y a espacios comunes, coincidieron en el tiempo y persiguieron el mismo propósito de remodelar o modernizar las instalaciones del establecimiento hotelero de acuerdo con un plan o proyecto que tenía carácter unitario. Por tal motivo, consideramos razonable interpretar que todos los trabajos que recogen los presupuestos que menciona la apelante y las consiguientes facturas están integrados en la misma obra. En otro caso, sería posible eludir el impuesto o minorar la cuota con el simple recurso de descomponer en distintas unidades lo que responde a una única obra o reforma. No es admisible dividir las partidas o elementos de una obra a fin de sustraer aquellos que, de ejecutarse con total independencia del resto, no estarían sujetos a tributación.

Quinto.

La recurrente alega que hay tres facturas correspondientes a las obras del edificio de la calle Serrano, 70, también de su propiedad, y que han sido indebidamente incluidas para fijar la base imponible de las obras del Hotel Madroño. Son las facturas de la entidad NOKEN por importes de 11.770,25 y 6.526,50 euros (fs 306 a 308 y 309 y 310) y una factura de VENIS por 32.153,57 euros (fs 487 y 488).

En tales facturas figura como referencia "Viviendas Serrano 70" y como "Dirección obra" la calle Serrano 70. Sin embargo, también figura, escrita a mano, la salvedad de que las facturas corresponden a la obra del Hotel Madroño, con el visto bueno y la firma de un tal Luis Pablo, idéntica a la de D. Braulio, representante de la sociedad (f. 36) que practicó la autoliquidación y suscribió el presupuesto y la memoria (fs. 33, 35 y 42). La misma salvedad sobre el destino de las facturas consta con total claridad en otras emitidas por las mismas empresas (fs. 305, 491 y 492), cuya inclusión en la base imponible no ha sido discutida por la contribuyente. Asimismo, hay una anotación parecida en otras facturas en el sentido de que pertenecen efectivamente a las obras de la calle Serrano y no a las del Hotel Madroño (fs. 315 y 316) y estas sí han sido excluidas por la inspección.

Parece ser, por tanto, que la inspección atribuyó las facturas de las distintas obras siguiendo para ello las indicaciones del representante de la entidad. La parte recurrente tampoco ha ofrecido sobre este punto ninguna explicación que desvirtúe el sentido literal de tales anotaciones.

Sexto.

Los costes de limpieza que la inspección consideró procedente incluir en la base imponible son los facturados por la principal contratista "Construcciones y Reformas", y contiene, además de la denominada "limpieza de obra", la relativa a otras dependencias del hotel (recepción, escaleras, entreplantas) que, lógicamente, debieron de sufrir las consecuencias de los trabajos de albañilería efectuados en las habitaciones.

La vinculación de las tareas de limpieza a la obra se desprende de la circunstancia de que fueron realizadas por la propia empresa constructora, pero, además, por regla general constituyen una fase más de la ejecución de una obra en la que se producen escombros o desechos.

Séptimo.

No puede aceptarse que las facturas de la empresa "Moratilla" recojan "servicios de mantenimiento habitual de habitaciones", como defiende la apelante.

La fecha de las facturas coincide con el tiempo en que se desarrollaron las obras de rehabilitación del hotel, y su mayor partida consistió en el pulido y abrillantado con cristalizador de 18 habitaciones, además del suministro,

colocación y pulido de 200 unidades de rodapié, levantamiento de moqueta y abrillantado de pasillo y otras tareas de menor entidad (fs. 303 y 304). Estos trabajos no coinciden con los servicios propios del mantenimiento habitual de unas habitaciones.

Octavo.

Las facturas de "Cinalux" (fs. 255 y 256) comprenden el mobiliario de cocina destinado a las 18 habitaciones que fueron objeto de remodelación, así como los electrodomésticos de uso corriente como placa de inducción, microondas y frigorífico.

La frecuencia con que se plantea la exclusión de la base imponible del ICIO de determinadas instalaciones o elementos de obra ha dado lugar a muchos pronunciamientos de la Sala, la cual, acogiendo la jurisprudencia, ha destacado que el concepto de coste real y efectivo de la obra incluye el de todos los elementos que figuran en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carecen de singularidad o identidad propia respecto de la instalación realizada, y no comprende el correspondiente a las instalaciones que se vayan a colocar sobre una determinada obra ya realizada. La STS de 14 de mayo de 2010 (rec. 22/2009) concretó así el criterio de la jurisprudencia: "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, construidos 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 o urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada".

Por dicha razón hemos señalado en precedentes sentencias que la consideración como coste real y efectivo del valor de los elementos o infraestructuras montados o instalados en la obra depende de las notas de imprescindibilidad, consustancialidad, inseparabilidad, externidad y autonomía funcional en relación con la obra, construcción o instalación de que se trate. Estamos, por tanto, ante una valoración casuística y, generalmente, de naturaleza técnica, que se complica cuando, como en este caso, la obra con la que se solicitó la licencia no concuerda con la ejecutada.

Habitualmente se tienen por muebles de cocina los armarios, alacenas, cuerpos de cajones, encimeras, receptáculos de los electrodomésticos y demás elementos de dicha dependencia cuya implantación requiere no su mero depósito en el lugar a que van destinados, sino su instalación o montaje con el fin de incorporarlos y acoplarlos de forma definitiva a los paramentos del habitáculo y los puntos de suministro de agua, luz y gas. Estos elementos de la obra, aunque no son imprescindibles en toda construcción, sí configuran una parte sustancial de la concreta obra realizada y, por otra parte, no disponen de autonomía funcional en relación con el resto de la edificación, por cuanto la cocina es un integrante indispensable del uso como apartotel que pretende darse a las habitaciones.

El Decreto 159/2003, de 10 de julio, de Ordenación de Establecimientos Hoteleros de la Comunidad de Madrid, define lo que denomina "Hoteles-Apartamentos" en el art. 3.a).2: "Los hoteles que, además de reunir las características anteriores, dispongan de instalaciones adecuadas para la conservación, elaboración y consumo de alimentos dentro de cada unidad de alojamiento". Y al tratar de su composición en el art. 33, establece:

Cada apartamento estará compuesto de las siguientes piezas:

- Salón-comedor, en el que podrán instalarse dos camas convertibles.
- Cocina, dotada de frigorífico e instalaciones correspondientes.
- Uno o varios dormitorios.
- Cuarto de baño.

Asimismo, se considerarán incluidos dentro del concepto de apartamento, los "estudios" o alojamientos constituidos por una sola pieza común para salón- comedor, dormitorio con cuarto de baño independizado, y cocina.

Por este motivo podemos decir que, consistiendo la obra en la remodelación de las habitaciones para dicho concreto uso, una cocina mínimamente equipada constituye un elemento inseparable de la propia obra o consustancial a la misma, por ser imprescindible para su utilización para el destino asignado por el propietario al inmueble.

Lo mismo debe decirse de los electrodomésticos. Aunque el microondas y el frigorífico se instalan y pueden extraerse sin obras ni trabajos especiales, indudablemente son aparatos consustanciales e inseparables de la obra por ser imprescindibles para su utilización conforme a su destino, que es el prestar el servicio de apartotel. Los electrodomésticos, con los demás elementos que componen la cocina, y en especial el frigorífico que menciona textualmente dicha norma, constituyen un sistema o instalación estable sin duda esencial para el uso proyectado, de modo que si tales componentes fueran retirados de las habitaciones, éstas quedarían inservibles para dicho uso. La separabilidad y prescindibilidad que han de poseer los distintos aparatos incorporados a la obra para ser excluidos de la base imponible del ICIO, han de interpretarse desde una perspectiva funcional más que puramente física (al

respecto, SSTS de 9 y 23 de noviembre de 2011, RC 45 y 102/2010), y en este supuesto los elementos en cuestión son indispensables para el ejercicio de la actividad de apartotel y, por tanto, carecen de singularidad o identidad propia respecto de la estructura superior al que están unidos.

Noveno.

Idénticas razones deben aplicarse a las facturas de otros suministros a los que se refiere la recurrente en el apartado vi) de su segundo motivo de apelación: "determinados materiales eléctricos, informáticos, de fontanería, detectores de inundaciones en baños, termostatos, materiales de albañilería, accesorios cromados para puertas, teléfonos etc."

Partiendo de la somera descripción que de estos elementos hace la recurrente, muchos de ellos parecen estar destinados por su naturaleza a incorporarse definitivamente al inmueble, mientras que otros deben considerarse integrados por resultar funcionalmente consustanciales a la obra.

Décimo.

Las últimas facturas que la apelante pretende excluir son las que atañen a la actualización del mobiliario de las habitaciones, emitidas por "Euroebanistería y "Viso Decoración".

Entre los materiales suministrados y montados por la primera figuran elementos de carpintería como paneles verticales, cabeceros, módulos, placas de techo, conjunto de mesa, desmontaje de habitaciones, forrado de ascensores, arreglos de los frentes de cocina y otros (fs. 290 a 294). Obviamente, estamos de nuevo ante elementos destinados a unirse de forma indisoluble a la construcción.

En cuanto a las factura de "Viso Decoración" (fs. 498 a 503), la inspección no añadió todo su importe a la base imponible, sino que suprimió determinados conceptos y conservó únicamente los relativos al revestimiento de armarios, puertas, cercos, construcción y montaje de tablas en techo, lacado de puertas y embocadura de ascensores. Así pues, no fueron incluidos los muebles construidos fuera de la obra y simplemente depositados en las habitaciones, como las mesillas de noche, las mesas auxiliares, los escritorios y las tapas de las mesas. Los materiales necesarios para el revestimiento de las puertas, de los armarios empotrados y demás, pasan a formar parte inseparable del inmueble desde su instalación.

Undécimo. *Sobre la sanción tributaria concurren las pretensiones revocatorias de ambas partes.*

La infracción imputada se calificó conforme al art. 191.1 LGT ("dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo") y se reputó grave por existir ocultación. La Juez de instancia rechazó las alegaciones de la actora, pues concluyó que había un incumplimiento consciente de la obligación de presentar la pertinente declaración del ICIO que no podía sustentarse en una interpretación razonable de la norma. También estimó que la resolución sancionadora estaba suficientemente motivada. No obstante rechazó la presencia de ocultación, pues no fueron sustraídos a la Administración ni alterados los elementos necesarios para el descubrimiento del hecho imponible, sino que la regularización fiscal se practicó a través de la contabilidad presentada por la contribuyente.

Ante esta Sala, la entidad sancionada insiste en que no hay sido debidamente justificada la culpabilidad por el órgano sancionador, afectando al principio de presunción de inocencia, y que concurre una interpretación razonable de la norma por cuanto considera que el importe total de la obra coincidía a efectos del ICIO con el declarado a efectos de la liquidación provisional.

Duodécimo.

La resolución sancionadora (fs. 944 y siguientes) fundamenta la culpabilidad del siguiente modo: primero, destaca el incumplimiento por la contribuyente del deber de declarar aportando los documentos acreditativos del coste real y efectivo de las obras, así como de abonar el importe resultante de la autoliquidación; segundo, señala que la conducta sancionable se produce desde el momento en que el interesado omitió el deber de autoliquidar pese a haber sido advertido de la obligación de hacerlo cuando presentó la autoliquidación provisional, y, por último, considera que ante dicho incumplimiento no puede hablarse de una mera discrepancia de criterio entre el contribuyente y la Administración.

Estos argumentos bastan a juicio de la Sala para entender justificada la culpabilidad. Es más, son fruto de una valoración que coincide con el parecer de la Sala al igual que con el de la Juez de instancia. En efecto, el incumplimiento atribuido a la sancionada fue, si no doloso, al menos negligente, pues no podía desconocer su obligación cuando fue expresamente advertida de ella. Y no es aceptable que tal incumplimiento fuera debido a su creencia de que no resultaba cuota alguna a ingresar después de haber ejecutado la obra, pues ello nunca justificaría la omisión del deber de presentar los documentos acreditativos del coste final.

Decimotercero.

La pretensión del Ayuntamiento acerca de la sanción se limita, obviamente, a que sea mantenida la calificación como grave que hizo la resolución sancionadora.

Sin embargo, tal pretensión autónoma deducida por vía de adhesión a la apelación resulta inadmisibile por razón de la cuantía. La diferencia entre la sanción impuesta (52.193,53 euros) y la que corresponde tras su calificación como leve (el 50% de la cuantía no ingresada en la autoliquidación, según el mismo art. 191, esto es, 34.795,69 euros), alcanzaría a 17.397,84 euros. Esta suma constituye la summa gravaminis o gravamen del Ayuntamiento por la sentencia de instancia y no supera los 30.000 euros que constituye el límite para el acceso a apelación según el art. 81.1.a) LJCA.

Decimocuarto.

La desestimación de los recursos de ambos litigantes exime de la condena en costas de esta segunda instancia (art. 139.2 LJCA).

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso de apelación formulado por la Procuradora Dña. María-Isabel Campillo García, en representación de APARTAMENTOS PÉREZ JIMÉNEZ SA, así como la adhesión de la Letrada del Ayuntamiento de Madrid, contra la sentencia 239/2018, de 27 de junio, dictada en el procedimiento ordinario 346/2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo 31 de Madrid, la cual confirmamos, sin imposición de las costas de este recurso.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583- 0000-85-0858-18 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-85-0858-18 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

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.