

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-#

Referencia: NFJ065129

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 811/2016, de 7 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1224/2011

SUMARIO:

ICIO. Devengo y prescripción. *Construcción de 118 viviendas.* Nos encontramos con una sola licencia que afecta a todos los adosados, pero lo esencial no radica en la técnicamente posible fragmentación de la edificación, sino que juntamente con la construcción se exigía a la actora la realización de una obra urbanizadora, que afectaba necesariamente a todo el conjunto por lo que, la terminación del mismo, no puede entenderse materialmente realizada hasta tanto y cuanto la obra urbanizadora esté terminada y aceptada de forma expresa o tácita por la Administración. No consta la fecha en la que se aceptó la obra urbanizadora por la Administración, ni cuando se concedieron las licencias de habitabilidad, (lo que indicaría de forma indirecta la terminación de esa obra urbanizadora comprometida), ni tampoco constan las certificaciones de las compañías suministradores de servicios relativas al abono de los derechos de acometida, y que los servicios están en disposición de ser contratados. **Base imponible.** *Coste de la obra urbanizadora.* La obra urbanizadora, formada por el alcantarillado, la red de agua potable, la electrificación, el alumbrado y la telefonía y comunicación, esta Sala entiende que estaba integrada en la licencia, en la medida en que condicionaba la edificación, que no podía jurídicamente ser ocupada hasta que esa obra estuviera concluida. Por otra parte, la obra urbanizadora no es separable de la edificación de los adosados; forman un todo, hasta el punto de que la edificación carece de sentido si la obra urbanizadora no está hecha y tiene una manifiesta vocación de permanencia como el edificio mismo. Por esto entendemos que el importe de la obra urbanizadora si debe formar parte de la base imponible. Por otro lado, deben ser excluidos de la base imponible los siguientes conceptos: beneficio empresarial del contratista, gastos generales, seguridad y salud, control de calidad, muebles de baño, de cocina y electrodomésticos, termos eléctricos y cajas fuertes.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 102, 103 y 104.

PONENTE:*Don Carlos Altarriba Cano.*

Magistrados:

Don CARLOS ALTARRIBA CANO
Doña ESTRELLA BLANES RODRIGUEZ
Doña MARIA DESAMPARADOS IRUELA JIMENEZ
Don MARIANO MIGUEL FERRANDO MARZAL
Doña NATALIA DE LA IGLESIA VICENTE

APELACIÓN 1224/11

SENTENCIA N° 811

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

Ilmo. Sres.:

D. Mariano Ferrando Marzal
D. Carlos Altarriba Cano
D^a Desamparados Iruela Jiménez
D^a Estrella Blanes Rodríguez
D^a Natalia De La Iglesia Vicente

En Valencia, a 7 de octubre del año 2016.

Visto el recurso de apelación nº 1224/11 interpuesto por el procurador de los tribunales D^o Carlos Aznar Gomez, en nombre y representación de la entidad "Taray SA", asistido por el letrado D. Juan Manuel Orenes Barquero, contra la Sentencia nº 80,11/, de once de febrero, dictada en el Recurso Contencioso- Administrativo nº 379/10, tramitado por el juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de Alicante, sobre ICIO. Ha comparecido como apelado Suma Geswtión Tributaria, representado por y defendido por medio de letrado de su servicio jurídico.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el Juzgado de lo contencioso citado se remitió a esta Sala el Recurso contencioso-administrativo arriba citado seguido a instancia de la actora, procedimiento que concluyó por Sentencia del Juzgado de fecha, cuyo fallo desestimaba la pretensión del actor.

Segundo.

Notificada la anterior resolución a las partes intervinientes, se interpuso recurso de apelación por las representaciones mencionadas, alegando substancialmente que procedía la revocación de la sentencia dictada.

Tercero.

La apelada, por su parte, formalizó escrito de oposición el Recurso de Apelación en el que substancialmente se hacía constar que, procedía la confirmación de la sentencia.

Cuarto.

Elevadas las actuaciones a la Sala se formó el presente Rollo de Apelación por Diligencia de Ordenación, en la que se acordó admitir a trámite el recurso, quedando señalado para su votación y fallo el día 4, teniendo así lugar.

En la tramitación del presente Rollo se han observado todas las formalidades referentes al procedimiento.

Ha sido el ponente para este trámite el Ilmo. Magistrado D^o Carlos Altarriba Cano, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La sentencia en cuestión, desestima el recurso contencioso administrativo planteado contra una liquidación girada por ICIO, con un importe a ingresar de 66,278,21 €.

La actora nos dice y esta es la razón de su recurso que:

a) Que la liquidación provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artº 8.6 de la ordenanza, ha de considerarse definitiva.

b) Que ya que se trata de un proyecto de 118 viviendas, para valorar la prescripción, habrá que atender a la terminación de cada una de ellas.

c) No está correctamente configurada la base imponible ya que debían excluirse de la mismo: los gastos generales; el Beneficio industrial; el mobiliario y servicios removibles, así como las obras de urbanización.

La administración apelada pone de manifiesto que, la sentencia esta perfectamente fundada ya que, el artículo de la ordenanza que se dice ha de ser adecuadamente interpretado. Además, todo el proyecto responde a un conjunto unitario y no puede fragmentarse a efectos de prescripción. Finalmente la base imponible está correctamente configurada.

Segundo.

El Artº 8.6 del la Ordenanza reguladora del ICIO del Ayuntamiento de Orihuela establece que:

" Tendrán la consideración de liquidaciones definitivas las siguientes: las provisionales a cuenta o complementarias que no hayan sido comprobadas dentro del plazo de 4 años, a partir del día del devengo "

La redacción del precepto, nada feliz, porque además se articula en función del devengo, uno de los elementos más complicados, dada la redacción de las normas reguladores del impuesto, hasta el punto que ha sido el Tribunal Supremo, quien en sentencia de casación en interés de ley, ha tenido que clarificarla cuestión.

En efecto, en virtud de sentencia de 14 de septiembre de 2005 , se hicieron por el tribunal las siguientes consideraciones:

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 (LA LEY 4814/1998) 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 (LA LEY 4814/1998) ha sido reiterada por la sentencia de 24 de abril de 1999 (LA LEY 5795/1999) (Rec. casación n.º 1971/1994).

Más recientemente, esta Sección, en su sentencia de 23 de marzo de 2002 (LA LEY 62047/2002) (Rec. casación n.º 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».

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.

Llama la atención que, pese a conocer la Sala de apelación la sentencia de esta Sala de 23 de marzo de 2002 (LA LEY 62047/2002), que se refería también a la sentencia de 24 de abril de 1999 (LA LEY 5795/1999) y, consecuentemente, a la de 16 de marzo de 1998 (LA LEY 4814/1998), 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 las 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,

En virtud de lo anterior se fija la siguiente doctrina legal:

«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»

La interpretación del actor de la ordenanza, rompería esta doctrina legal y consiguientemente no puede mantenerse.

Tercero.

Propone en segundo lugar el actor que el instituto de la prescripción se configure, en este caso, que se trata de la construcción de 118 adosados, en la medida en que vayan terminándose cada uno de ellos, o cada uno de los bloques que los configuran, de esta forma, la prescripción, se iría produciendo según cual fuera el momento de terminación de cada uno de los adosados.

En el supuesto de autos nos encontramos con una sola licencia que afecta a todos los adosados, pero lo esencial no radica en la técnicamente posible fragmentación de la edificación, sino que juntamente con la construcción se exigía a la actora la realización de una obra urbanizadora, que afectaba necesariamente a todo el conjunto por lo que, la terminación del mismo, no puede entenderse materialmente realizada hasta tanto y cuanto la obra urbanizadora esté terminada y aceptada de forma expresa o tácita por la administración.

No consta la fecha en la que se aceptó la obra urbanizadora por lam administración, ni cuando se concedieron las licencias de habitabilidad, (lo que indicaría de forma indirecta la terminación de esa obra

urbanizadora comprometida), nin tampoco constan las certificaciones de las compañías suministradores de servicios relñatavas al abono de los derchos de acometida, y que los servicios etán en disposiición de ser contrtados.

En base a que la actora, a quien le incumbía la carga ded la prueba, no h aacreditado estos extremos, que especificarian la fecha de la terminación de la obra y consiguientemente, el inicio del plazo precriptivo, ha de desestimarse la pretensión de prescripción.

Esta cuestión se complementará argumentalmente al determinar si, en la base imponible, debe integrarse también el coste de la obra urbanizadora.

Cuarto.

El TS, en lo que se refiere a la base imponible, ha tenido ocasión de manifestarse, en la Sentencia de 30 de abril de 2001 , en el siguiente sentido:

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del tema. En las Sentencias de 1 Feb . y 29 Jun. 1994 , ya tenidas en cuenta por la aquí recurrida, y, más recientemente, en las de 14 May. y 15 Nov. 1997 y 24 May. (recurso de casación para unificación de doctrina 2747/94) y 5 Jul. (dos) y 24 Jul. 1999 (recursos de casación 300, 335 y 4890 de 1994) tiene declarado que «el coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical del precitado art. 103.1 de la Ley de Haciendas Locales (LA LEY 2414/1988) pudiera inducir a suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que la reconozcan como causa de su realización, sino solo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere claramente el art. 104 de la propia norma -- la Ley de Haciendas Locales (LA LEY 2414/1988) , se entiende--, ... y ese proyecto se compone de las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra, en el que no se incluyen los gastos generales contemplados en el art. 68.a) del Reglamento General de la Contratación del Estado , aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 Nov (LA LEY 1770/1975) ., compuestos por una heterogénea serie de elementos que solo de un modo indirecto lo incrementan, ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volúmen de negocio del constructor, ni los honorarios profesionales, ni el I.V.A. repercutido al propietario por el constructor. A estas exclusiones, y por obedecer a la misma causa, ha de adicionarse la de los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aun que sí el coste de su instalación -- Sentencias de esta Sala de 18 Jun. 1997 y demás en ella citadas--, y la del estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, pese a que, en virtud de lo prevenido en el Real Decreto 555/1986 (LA LEY 374/1986) , de 21 Dic., ha de incluirse en los proyectos de edificación y obras, pero que, por ser gasto igualmente ajeno al estricto costo del concepto de obra civil, debe ser excluido del cálculo de la base aquí cuestionado.»

TERCERO. Por las razones expuestas y porque la capacidad económica a que responde el Impuesto aquí cuestionado es la representada, no por el total desembolso efectuado por el dueño de la obra sino solo por el que se ajusta a los términos del hecho impositivo --con lo que el criterio representado por la Sentencia de 26 May. 1994 ha de considerarse aislado y superado por la línea jurisprudencial ininterrumpida a que se ha hecho referencia--

Por otra parte, en sentencia de 25 de noviembre de 2011 , determina cuales han de ser los criterios de configuración de los elementos de la base y en este sentido, pone de manifiesto que:

a. Por un lado, debe atenderse al criterio finalista de funcionalidad y utilidad. Así, formarían parte de la base imponible del impuesto aquellos elementos que resultan necesarios para el funcionamiento de la instalación.

b. También debe tenerse en cuenta si se trata de maquinaria que tiene carácter de principal o resulta accesoria de la obra, es decir, si resulta inseparable de la obra civil.

c. Otro de los elementos que deben tomarse en consideración es si los equipos, módulos o maquinaria figuran en el mismo proyecto presentado a los efectos de obtención de licencia y carecen de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, incorporándose a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial del presupuesto de la obra. Y ello en contraposición a aquellos elementos que pueden ser incorporados a una obra o a una instalación pero que, por sí mismos, no requieren de licencia urbanística.

d. La instalación debe suponer la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente; es decir, que no se trata de un montaje sustituible sino que se instala con vocación de permanencia

dando lugar a una estructura determinada y que, además de precisar de las correspondientes autorizaciones administrativas para la explotación de este tipo de instalaciones, requiere del necesario otorgamiento de una licencia de obras o urbanística.

Con estos criterios ya podemos elaborar que elementos, de los indicados por la actora, deben formar parte o no de la base imponible:

a) De acuerdo con lo expuesto y lo que determina el artº 103 de le LHL, no debe formar parte de la base imponible, ni el beneficio empresarial del contratista, (303.082,37 €); ni los gastos generales, (757,705,92 €).

b) Por otra parte en concepto de mobiliario o equipamiento entiende el actor que no pueden formar parte de la base: los muebles de baño, (525.267,68 €); los muebles de cocina y electrodomésticos, (100.384,48 €); los termos electricos, (11.667,50 €); Seguridad y Salud (15.830,14); control de calidad (39.555,43 €); cajas fuertes (23.695,31 €).

Ninguno de los elementos muebles que se han citado es estable como la obra, ni tienen la vocación de permanencia que la obra materializa. Por estas razones, entendemos que deben ser excluidos de la base imponible, pues son separables; no se extendió a ellos la licencia de obra; no forman parte de la obra como tal, y puede subsistir de manera íntegra sin necesidad de su adición a la obra.

Por otra parte, el control de calidad y la seguridad y salud, loo mismo que los primeros conceptos que hemos tratado, pueden considerarse en sentido estricto, como coste efectivo de ejecución.

c) En lo que se refiere a la obra urbanizadora, formada por el alcantarillado, la red de agua potable, la electrificación, el alumbrado y la telefonía y comunicación, esta Sala entiende que la obra urbanizadora estaba integrada en la licencia, en la medida en que condicionaba la edificación, que no podía jurídicamente ser ocupada hasta tanto y cuanto esa obra estuviera concluida. Por otra parte, la obra urbanizadora no es separable de la edificación de los adosados; forman un todo, hasta el punto de que la edificación carece de sentido si la obra urbanizadora no está hecha y tiene una manifiesta vocación de permanencia como el edificio mismo. Por esto entendemos que el importe de la obra urbanizadora si debe formar parte del hecho imponible

En resumen, deben ser excluidos de la base imponible los siguientes conceptos:

- a) Beneficio empresarial del contratista, (303.082,37 €).
- b) Gastos generales, (757,705,92 €).
- c) Seguridad y Salud, (15.830,14);
- d) Control de calidad, (39.555,43 €);
- e) Muebles de baño, (525.267,68 €);
- f) Muebles de cocina y electrodomésticos, (100.384,48 €);
- g) Termos electricos, (11.667,50 €);
- h) Cajas fuertes, (23.695,31 €).

Quinto.

Todo ello la estimación parcial del recurso; sin hacer expresa imposición de costas, dado el contenido del artº 139 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción ;

FALLAMOS

nº 1224/11 interpuesto por el procurador de los tribunales Dº Carlos Aznar Gomez, en nombre y representación de la entidad "Taray SA", asistido por el letrado D. Juan Manuel Orenes Barquero, contra la Sentencia nº 80,11/, de once de febrero, dictada en el Recurso Contencioso-Administrativo nº 379/10, tramitado por el juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de Alicante, sobre ICIO

Que en relación con el Recurso de Apelación nº , debemos hacer los siguientes pronunciamientos:

- a) Estimar parcialmente el recurso de Apelación formulado.
- b) Revocar, en lo necesario la sentencia dictada.

- c) Entrando a conocer sobre el fondo de la cuestión debatida, estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo planteado contra una liquidación por ICIO, girada por suma Gestión Tributaria, derivada del acta de disconformidad nº 22070, por un importe de 66.278,21 €; que anulamos, debiendo, en ejecución, girarse otra cuya base imponible, no quede integrada con las cantidades que se mencionan en el Fundamento 4º de esta resolución.
- d) Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas causadas.

Y, para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, a su tiempo, devuélvase los autos al juzgado de su procedencia con testimonio de la misma para su ejecución.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del 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 ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016)

Así por nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos: Mariano Ferrando Marzal, Desamparados Iruela Jiménez, Estrella Blanes Rodríguez, Natalia De La Iglesia Vicente.

Publicación: leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. magistrado ponente, D. Carlos Altarriba Cano, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como letrado de la administración de justicia, certifico.

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