

III.-) IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS.

- **Reclamación nºBI ICIO 2020 04.**

Fecha: 18 de febrero de 2020.

RESOLUCION:

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) El día 08 de mayo de 2018 se notificó al obligado tributario el inicio de actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación, por el ICIO, en relación con la construcción de 10 VIVIENDAS UNIFAMILIARES CON GARAJE Y PISCINA COMUNITARIOS en la -----de Pozuelo de Alarcón. Anteriormente se realizaron actuaciones de comprobación, según consta en el expediente con el fin de requerir documentación sobre costes soportados y repercutidos.

II.-) Con fecha 04 de marzo de 2019 se incoa Acta de Disconformidad número IO 1001/2019, comunicando no solo el resultado de la liquidación definitiva, sino los derechos, entre los que estaba el de formular alegaciones.

Asimismo, con fecha 04 de marzo de 2019 se incoa Acta de Disconformidad número LO 1001/2019, comunicando no solo el resultado de la liquidación definitiva, sino los derechos, entre los que estaba el de formular alegaciones.

III.-) Que haciendo uso de tal derecho se presentaron alegaciones por el obligado tributario, las cuales fueron resultas por resolución del órgano de Gestión Tributaria, desestimándolas y haciéndole saber su derecho a presentar potestativamente o bien recurso de reposición o bien reclamación económico-administrativa.

IV.-) El obligado tributario, presentó sendos recursos de reposición, según consta en el expediente de la presente, siéndole desestimados por resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 28 de mayo de 2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa las resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 28 de mayo de 2019 aprobatorias de las liquidaciones definitivas derivadas de Acta de Disconformidad IO 1001/2019 y de Acta de disconformidad LO 1001/2019 de anterior mención.

Los motivos de oposición pueden agruparse en las siguientes alegaciones que a su vez reproducen las mismas formuladas en el procedimiento de Inspección Tributaria:

- En primer lugar, se opone al método utilizado de comprobación como es la contabilidad financiera, so siendo el medio propicio ni adecuado para calcular el coste real y definitivo de la obra, para ello se encuentran las certificaciones, y en concreto la certificación de liquidación y/o última, en la que se refleja el coste final de la ejecución material, multiplicando la medición por el precio unitario de cada unidad de obra.

En este sentido alega la liquidación definitiva verifica la correspondencia, cualitativa y cuantitativa de las partidas presupuestadas sobre el proyecto con lo que resulte de la ejecución final, lo que requiere necesariamente una comprobación, in situ, la cual no se ha realizado. Es por ello que, es necesario acudir a las certificaciones finales de obra, elaboradas previa medición y valoración del Director de Obra, el cual certifica su importe, de forma que el contratista sólo podrá expedir factura con base y por el importe certificado por aquel, ya que es el Responsable del contrato. De esta forma, argumenta que los Directores de obra son personas con titulación de Arquitecto y de Arquitecto Técnico, directamente responsables de la comprobación y vigilancia de la correcta realización de la obra contratada, y actúan como defensores y administradores de la obra en representación del promotor, por lo que cuidará de la exacta ejecución del proyecto, tanto en su aspecto técnico como económico. Es por ello que no procede dudar de la profesionalidad de los Directores facultativos de las obras.

En definitiva, la reclamante fundamenta primeramente su pretensión en que la Inspección Tributaria ha interpretado erróneamente el concepto de coste real y efectivo de la obra del artículo 103 del TRLRHL, ya que lo realmente analizado ha sido toda la actividad constructiva y no lo realmente ejecutado. Por lo que la liquidación definitiva viene a subvertir el coste real y efectivo de la obra que no puede extenderse a otros costes adicionales a la ejecución material.

- En función de lo anterior se opone a la inclusión en la base imponible del impuesto de determinadas partidas que no forman parte del presupuesto de ejecución material de la obra, como los gastos generales que se reconocen como un coste complementario de la obra que tiene que soportar el contratista sí o sí. A ese respecto, la recurrente relaciona una lista de lo que considera gastos generales, considerando que se encuentran vinculados directamente a la actividad constructora.

En este sentido, hay dos tipos de gastos generales de estructura, los cuales no se deben incluir en la base imponible, uno de ellos, son las dotaciones a provisiones relacionadas con el personal propio de, las cuales se realizan para cubrir el riesgo derivado de la posible indemnización en caso de despido de los trabajadores, para la nómina de vacaciones, para la formación del personal, las gratificaciones de fin año y el personal a disposición, así como los costes del personal propio de....., y por tanto todos sus sueldos salarios, cotizaciones sociales, pagas extras, gastos de comedor y vales de comida. Asimismo, hay otros gastos que no inciden en la ejecución de la obra, son el alquiler de casetas, el consumo de agua, el combustible, o el consumo de electricidad, pues no son dispensables para la ejecución material de una obra.

Finalmente además de las cuentas contables, también considera que se deben excluir, partidas que extrae directamente de la certificación final de obra, tales como, limpieza y fregado de obra, señalización de vivienda, señalización fotoluminosa, el cambio de accionamiento manual a motorización de persiana, la valla exterior, interior y medianera, la barandilla de la escalera, la barandilla exterior y el pasamanos de acceso al garaje.

SEXO.-) En función de lo expuesto, debemos en primer lugar dilucidar el primer motivo de la controversia cual es la posibilidad de someter a comprobación administrativa el resultado de las certificaciones de obra y, en particular de la certificación final como reflejo fiel del coste real y efectivo de la obra. En concreto, si la Administración puede acudir a otros elementos probatorios como la contabilidad financiera, el contrato de ejecución suscrito por la reclamante con A. y los costes soportados por este constructor-contratista y la facturación de los diferentes proveedores y subcontratistas que se contrataron para la ejecución de la obra.

El artículo 100 del RDL 2/20045, de 5 de marzo de, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de haciendas Locales, en relación al artículo primero de la ordenanza municipal señala, en su apartado primero:

"Art. 1 Naturaleza y hecho imponible.

1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier

construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón."

Así pues dado que se trata de una obra u construcción realizada dentro del término municipal del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, es éste el que tiene la potestad para la comprobación de cuantos datos integren la Base Imponible del impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

El hecho imponible es la construcción de diez viviendas unifamiliares adosadas, junto a sus anexos, **en la calle -----**, habiéndose concedido la licencia definitiva con fecha 8 de octubre de 2013 a nombre de A

En primer lugar debemos referirnos, a que la actuación de la inspección de tributos objeto ahora de controversia ha sido recientemente avalada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 33 de Madrid, en reciente Sentencia nº 118/2018 de 12 de abril de 2018, Procedimiento Abreviado 136/2017, siendo la demandante FERROVIAL AGROMÁN SA y el demandado el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, por un procedimiento con identidad sustancial e íntima conexión al que aquí nos ocupa. Tan es así que, es referida a la misma promoción inmobiliaria de **construcción de diez viviendas unifamiliares con garaje y piscina comunitarios en la calle Hermanos Fernández Carvajal esta vez en el nº 40-46, Manzana 5 del APR 4.1-02 de Pozuelo de Alarcón**, en distinta fase.

“...En todo caso, la determinación del coste real y efectivo de la obra, es una cuestión de hecho; el coste real y efectivo será único y distinto para cada obra; su acreditación es una cuestión de hecho, y su fijación dependerá del material probatorio que aporte el contribuyente, primero ante la Administración, y posteriormente a los autos, material probatorio que deberá ser analizado caso por caso (por todas, STSJ M 12600/2015, sección 9, de 7 de octubre de 2015).

SEXTO.- *En, en este caso, la parte demandante defiende que la prueba “estrella” para calcular el coste real y efectivo de la obra es la certificación final de obra. Considera que es una prueba primordial donde se recoge el importe de ejecución material conforme a la obra realmente ejecutada, sin que sea preciso acudir a otros documentos como la contabilidad financiera, más si cabe cuando existen conceptos incluidos en la propuesta municipal que no forman el coste de ejecución material de la obra. Así, denuncia que no pueden ser incluidos dentro de las partidas de las obras los gastos generales que se cifran en 449.774,84 euros que han sido extraídas de cuentas tales como “gasto de trabajo de otros centros” “cuenta de seguridad de edificios”. Alega que solo los gastos susceptibles de generar riqueza deben reputarse como coste real y efectivo. Considera que la exclusión es de todo punto razonable por cuanto los elementos separables no son, por definición, parte de la obra y por tanto no deben quedar gravados por un impuesto cuyo objeto es la realización de construcciones, instalaciones u obras.*

Frente a este argumento, la corporación municipal, en las resoluciones recurridas y en su contestación a la demanda señala que el obligado tributario aportó documentación que justificaba los costes soportados y repercutidos por la ejecución de la obra y entre dicha documentación se encontraba el contrato de ejecución suscrito con A., copia de las facturas emitidas a la referida mercantil en concepto de ejecución de obra, junto con certificado final con desglose de unidades de obras y precios. También constaba libro mayor de la contabilidad de la cuenta de clientes 4300000 de los ejercicios 2012 y 2013, referenciada al código ZU9m, que es el código que la demandante asignó en su contabilidad a la obra en cuestión. Asimismo, aportó libro mayor de contabilidad de las cuentas de compras y gastos (grupo 6) de los mismos ejercicios y en relación al mismo código ZU9, así como detalle contable de las cuentas de compras y gastos desde la 60100100 a la 622660000, así como copia de las facturas de varios subcontratistas que habían intervenido en la construcción.

Se indica, asimismo, que la inspección requirió a diferentes proveedores y subcontratistas intervinientes en la obra con el fin de que aportasen facturas emitidas por los trabajos realizados.

(...)

Pues bien, es cierto que la idoneidad de la certificación final, siempre en ausencia de otra prueba, ha sido reconocida reiteradamente en distintas sentencias en que se validaba las liquidación del ICIO que fundaban el coste real de la obra en dicho documento, tras la supresión de determinadas partidas (por ejemplo, en sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 198/2006, de 17 de febrero, de su Sección 4ª; 1171/2013, de 25 de septiembre, 1252/2013, de 9 de octubre, y 1273/2012, de 20 de septiembre, de la Sección 2ª, y 1170/2010, de 11 de noviembre, 394/2014, de 24 de marzo, 547/2015, de 19 de junio, 812/2015, de 7 de octubre, 899/2015, de 6 de noviembre, y 968/2015, de 1 de diciembre, de esta Sección 9ª). El valor probatorio es consecuencia de la autoridad de quien lo emite y de su contenido, el cual consiste en el certificado que emite el Arquitecto director de haber dirigido efectivamente la ejecución material de las obras y controlado cuantitativa y cualitativamente la construcción y la calidad de lo edificado de acuerdo con el proyecto y la documentación técnica que lo complementa.

Ahora bien, esta eficacia probatoria puede destruirse mediante la aportación de otras pruebas que habrán de analizarse para determinar si reflejan, de manera más certera, el coste real de la obra ejecutada.

Y como se indica en la resolución recurrida, la contabilidad aportada de la obra constituye una prueba evidente y directa del coste real y efectivo. En la contabilidad figuran los números de cuentas, los números de asientos, las fechas, los nombres de proveedores y subcontratistas, identificaciones de gastos concretos, lo que supone un medio idóneo para comprobar el coste real y efectivo de las construcciones.

En tal sentido, la inspección constató que las certificaciones de obra emitidas por..... no son el reflejo fiel del coste real y efectivo de la construcción, sino que reflejan más bien el pacto contractual entre el promotor y el constructor, ya que dichas certificaciones han sido desvirtuadas por la propia contabilidad de la sociedad.

Así pues, se ha de decir que la Inspección determinó la Base imponible con base en un elemento que refleja la imagen fiel de la entidad, tal y como es su propia contabilidad, otro elemento que serían los costes soportados por el constructor-contratista, con base también en la facturación de los diferentes proveedores y subcontratistas que se contrataron para la ejecución de la construcción, así como de los propios costes de maquinaria, materiales, elementos auxiliares, y costes de personal, sin que se excluyan ningún tipo de beneficio industrial, ni gastos generales, al no ser propios del contratista, como así constató la Inspección y como quedó reflejado en la resolución aquí impugnada, excluyéndose de la base imponible las partidas que, como se razona en la resolución recurrida no reflejan el coste real y efectivo de la obra”.

A la vista del contenido de la citada Sentencia firme queda patente la igualdad sustancial e incluso íntima conexión con el supuesto ahora enjuiciado, tanto en el objeto (la misma promoción aun en distintas fases), sujetos intervinientes (reclamante y reclamado, contratista y subcontratistas, proveedores, y lo que es más relevante aún, con las alegaciones y contra argumentaciones que constituyeron el fondo de la controversia en aquél procedimiento, idénticas una y otras a las que ahora son objeto de debate.

Es por ello que este Tribunal no puede por menos que remitirse, mutatis mutandis a dicho procedimiento judicial, en el que el juzgador avaló el mismo método de comprobación y los mismos elementos probatorios empleados por la Inspección Tributaria en el presente procedimiento, ante el mismo sujeto y las mismas alegaciones que sirvieron de base a las pretensiones en su momento desestimadas por sentencia judicial.

Asimismo, cabe aludir a la sentencia citada en primer instancia por la reclamante y a la que alude también la resolución impugnada. En concreto a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2018, Recurso 3185/2017.

“...b) La vinculación de la liquidación definitiva a las partidas que integran dicho presupuesto no es sino la consecuencia de que la base imponible viene constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, de suerte que si ésta es la misma que fue objeto de presupuesto y proyecto en su día, del que no se ha apartado el dueño de la obra, debe venir referida tal precisión conceptual al coste final de ésta, a partir de las partidas y conceptos presupuestados o, de haberse excedido la ejecución, de los en efecto realizados, se contuvieran o no en el presupuesto.

c) Dentro de tal esquema legal, **la comprobación administrativa a que se refiere el artículo 103.1 del TRLHL es un trámite inexcusable, en cuanto resulta el único medio posible para determinar que la obra proyectada, en su desarrollo o ejecución, se ha ajustado o no al presupuesto presentado, y en qué medida, cualitativa o cuantitativamente, se ha desviado de sus previsiones, lo que es una operación necesaria para determinar la liquidación definitiva, que toma como base el coste real y efectivo de la construcción o instalación u obra-“.**

Por último, según la Sentencia del TSJ Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de 22-02-2018, nº 152/2018, rec. 326/2017:

“Ciertamente, la base imponible del ICIO está constituida por el "coste real y efectivo de la obra", esto es, por el coste real y efectivo de la ejecución material de la obra, en sentido estricto, esto es, el estricto coste de la obra civil que no tiene por qué coincidir con el presupuesto de adjudicación íntegro o con el precio de licitación (Sentencias de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 1999, de 2 de junio de 2001, de 31 de mayo de 2003). Cuando se trata de la liquidación provisional del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO), dado que ésta ha de hacerse sobre una previsión razonable y técnicamente fundada de dicho coste real y efectivo -pues el efectivamente "real y efectivo" sólo se sabrá al terminar la obra y hacerse la liquidación definitiva-, la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) opera, en principio, sobre el proyecto presentado para la obtención de la licencia, con el presupuesto de ejecución material que le acompaña, pero, a continuación, señala la jurisprudencia, que si al efectuar dicha liquidación provisional o al impugnarla en vía administrativa, resulta probado que la inicial previsión razonable y técnicamente fundada de dicho presupuesto ha quedado corregida por la adjudicación a la baja o por cualquier otra circunstancia, a dicha nueva previsión de coste real y efectivo deberá acomodarse la liquidación provisional del impuesto, condicionado siempre a que conste debidamente acreditado el menor coste respecto al presupuesto del proyecto que se presentó para obtener la licencia”.

De todo lo expuesto, se ha de inferir que la contabilidad ha de entenderse como un sistema de información dirigido en otras cosas a proporcionar no solo datos veraces para la toma de decisiones en la propia empresa, sino también, en su caso, para terceros. Como tal sistema de información a través del “método contable” se transforman esos datos en información veraz, inteligible y normalizada (internacionalmente) emitida por el propio usuario, concretada en documentos denominados “estados contables”.

Esta información en términos cuantitativos refleja la realidad económica de la empresa, su generación de bienes y servicios, y en el caso que nos ocupa, la realidad económica de la construcción de las 10 viviendas objeto de comprobación. Su objetivo, por lo tanto, es proporcionar información de uso general, basada en las transacciones de la empresa con otras unidades económicas y los resultados generados por éstas.

Así pues supone una información relevante de la actividad económica de la empresa, información que voluntariamente ha decidido publicar y que, por tanto, puede ir dirigida a usuarios externos entre los que se encuentran la Hacienda Pública.

Así el art. 142.1 de la vigente Ley General Tributaria preceptúa, que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas (...) con trascendencia tributaria.

En la presente Reclamación consta la contabilidad completa de la obra, es decir, los datos completos, con su valor monetario, de todos los factores (materiales, mano de obra, coste de maquinaria, profesionales, etc...) que han intervenido en la construcción final de las viviendas objeto de la presente reclamación. Todos los gastos contabilizados de la obra se convierten en costes con su incorporación a la misma, de forma que la contabilidad aportada constituye una prueba de carácter económico de primer nivel, y que además es aportada por la propia recurrente.

De todos los datos contabilizados la inspección no ha incorporado a la base imponible los que, una vez analizados, no constituyen un coste de ejecución material.

En definitiva la contabilidad aportada de la obra constituye una prueba evidente y directa del coste real y efectivo de la obra, a diferencia de las certificaciones de obra y las facturas emitidas al cliente que suponen un ingreso para la constructora, y están directamente condicionados (ambos documentos) por los acuerdos económicos y pactos contractuales previos o simultáneos al inicio de las obras.

En efecto, si el obligado tributario ha suscrito un contrato (como así ocurrió) en el que se pacta un determinado precio con su cliente, con independencia de lo que le haya costado realizar la obra (que sería la base imponible del Impuesto), la valoración de la certificación de obra y las facturas emitidas en función de ellas tienen que remitirse al "precio pactado", ya que pueden no reflejar de forma directa el coste de ejecución material de la obra.

En este mismo sentido fundamenta la Sentencia del TSJ de Andalucía, con sede en Granada, de 30/12/2010 (nº 925/2010), donde dice en el primer párrafo de su fundamento de derecho QUINTO:

*"(...) al inicio de la obra, la base imponible se calcula "en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el Colegio correspondiente" y, una vez finalizada aquella, la base imponible se calcula "mediante la oportuna comprobación administrativa" de la documentación de la obra ya terminada. Sin que en esta liquidación definitiva sea ya posible acudir a presupuesto alguno, sino a la documentación contable de la obra ya terminada que es la que **refleja su coste real y efectivo**".*

Visto lo anterior decir que, como consta en el expediente inspector se requirió al obligado tributario la impresión de los balances de sumas y saldos de su contabilidad, así como de la contabilidad referida a la construcción, y en caso de que no dispusiera de ella, se le solicitó que aportara un relación detallada de todos los proveedores y subcontratistas, maquinaria y personal propio que hubiera intervenido en la obra objeto de la presente. Dichos requerimientos fueron cumplimentados remitiendo la impresión de los balance los requeridos, tal y como ha quedado ut supra ya constatado.

En dicha contabilidad figuran los números de cuentas, los números de asientos, las fechas, los nombres de proveedores y subcontratistas, identificaciones de gastos concretos. A más abundamiento se requirieron, tanto al obligado, como a proveedores y subcontratistas, las facturas y justificantes, que justificaran los gastos contables.

Por tanto, dicha contabilidad, referida únicamente a la obra objeto de la presente reclamación, identificada por el obligado en su contabilidad como "10 Chalets " y con el código "ZF4", es a juicio de este tribunal un medio idóneo para comprobar el coste real y efectivo de las construcciones en concreto.

Aunque el recurrente intenta desvirtuar la contabilidad como elemento de prueba para determinara la Base Imponible, que como ha quedado visto es a juicio de este Tribunal elemento esencial, también habría que hacer mención al artículo 105.1 de la Ley 58/2003, que dice que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Es decir si el recurrente entiende que su propia contabilidad no refleja la realidad que lleve a determinar la Base Imponible, podría haber aportado pruebas en contrario, por ejemplo en el

sentido de que determinados apuntes contables pudieran pertenecer a otras obras o cualquier otro concepto, pero tales hechos no han sido realizados por el sujeto pasivo.

La relación de facturas emitidas por esta construcción a la entidad BIMARAN POZUELO, SL, promotor de la misma, (constan detalladas en el acto administrativo impugnado, al que nos remitimos para evitar repeticiones innecesarias), arrojan un importe total de 2.684.148,15.-€

Al margen de las facturas referidas, existen certificaciones anexas a esas facturas:

En la certificación final, remitida a origen de fecha 09-02-2015, que se corresponde a la factura ZF400100017 de fecha 30/04/2015 por importe de 104.178,15.-€, se recogen todas las unidades de obra ejecutadas, junto con sus precios unitarios, y una hoja final, resumen por capítulos, firmada por el Constructor, el promotor y la Dirección Facultativa, en donde figura que el coste material asciende a 2.169.909,58.-€, sobre dicho coste se calcula un 17,70% en concepto de gastos generales, por importe de 384.074,00.-€, y un 6% en concepto de beneficio industrial, por importe de 130.194,57.-€

La suma de dicha cantidades arroja la cifra de 2.684.174,15.-€, es decir igual al total facturado.

En derecho tributario no existe una norma que establezca la preeminencia de determinados medios de prueba. Tal prelación, la cantidad o calidad de unas sobre otras, dependerá de cada caso en función de cual pueda cumplir con mayores garantías el objetivo que se propone comprobar. De forma general ningún Tribunal puede aseverar que una prueba prevalece sobre otra puesto que no lo establece ninguna norma con rango legal.

Como señala el acto impugnado nuestro Tribunal Supremo ha dispuesto en sentencia 2666/2010 de 14 de mayo (recurso 22/2009), que:

"debe significarse, ante todo, que el anterior artículo 103 de la Ley 39/1988 se modificó, primero por la Ley 50/98, de 30 de diciembre, y luego por la Ley 51/2002, pretendiéndose con la última modificación aclarar, por un lado, que se entiende por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra: el coste de ejecución material de aquella, para adaptarse a los criterios que había establecido el Tribunal Supremo, como reconoce la propia Exposición de Motivos y, por otro, añadir otros conceptos excluidos en la regularización anterior, como los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial de contratista y, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material"

Así sin que se establezca una priorización de un método en relación a otro, lo que esta meridianamente claro es que la Base del Impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, y que por tal coste real y efectivo debemos entender el coste de sus ejecución material de acuerdo a lo visto anteriormente, estando, por tanto, integrado por un lado, por el coste de los materiales, mano de obra, maquinaria (no solo la contratada a terceros, sino también en el caso de utilizar maquinaria propia, los gastos de amortización y conservación de dicha maquinaria, así como los costes de personal, combustible y energía necesarios para el funcionamiento y accionamiento de la misma).

Debiéndose incluir además los costes indirectos, entendiendo por tales los costes que no permanecen en la construcción, pero que son necesarios para la ejecución de la misma, tales como casetas, oficinas a pie de obra, para personal de obra y técnico, laboratorios, etc..., el personal técnico y administrativo adscrito a la obra, así como aquellos costes imprevistos.

Todos estos costes son los que integran el precio de cada una de las unidades de obra, siendo la suma del producto de todas ellas por sus precios unitarios a lo que se denomina presupuesto de ejecución material, según lo establecido en los artículos 130 y 131 del RD 1098/2011 de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contrato de las Administraciones Públicas.

Todo lo anterior, fue lo tenido en cuenta en la determinación de la Base Imponible, concretada en el Acta de Disconformidad, y todo ello en función, se reitera, de la contabilidad aportada por

el obligado tributario, donde se reflejaba fielmente los costes de la obra, ya que recogía tanto los costes directos como los indirectos.

En tal sentido la inspección constató que las certificaciones de obra emitidas porno son el reflejo fiel del coste real y efectivo de la construcción, sino que reflejan más bien el pacto contractual entre el promotor y el constructor, ya que dichas certificaciones han sido desvirtuadas por la propia contabilidad de la sociedad.

Así pues se ha de decir que la inspección determinó la Base Imponible en base a un elemento que refleja la imagen fiel de la entidad, tal y como es su propia contabilidad, otro elemento que serían los costes soportados por el constructor-contratista, en base también a la facturación de los diferentes proveedores y subcontratistas que se contrataron para la ejecución de la construcción, así como de los propios coste de maquinaria, materiales, elementos auxiliares, y costes de personal, sin que se excluyan ningún tipo de beneficio industrial, n gastos generales, al no ser propios del contratista, como así constató la inspección y como quedo reflejado en la resolución aquí impugnada.

Las partidas si que fueron excluidas de la Base Imponible son los gastos generales, y que quedan reflejados en la resolución a la que os remitimos, para evitar repeticiones innecesarias.

SEPTIMO.-) En cuanto al cálculo ya específica del importe de la Base Imponible, opone a la inclusión en la base imponible del impuesto de determinadas partidas que no forman parte del presupuesto de ejecución material de la obra, como los gastos generales que se reconocen como un coste complementario de la obra que tiene que soportar el contratista sí o sí. A ese respecto, la recurrente relaciona una lista de lo que considera gastos generales, considerando que se encuentran vinculados directamente a la actividad constructora.

En primer lugar debemos acudir al artículo 102 del RDL 2/2004 y el artículo 3 de la Ordenanza municipal reguladora del Impuesto, establece que ésta debe estar constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende como tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de la misma.

OCTAVO.-) El artículo 102 del RDL 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, establece, que la base imponible de este impuesto, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella.

En este sentido se ha manifestado nuestro Tribunal Supremo en Sentencia nº 2666/2010 de fecha 14 de mayo de 2010, recurso nº 22/2009, en donde en su fundamento tercero, dispone:

“Debe significarse, ante todo, que el anterior art. 103 de la Ley 39/1988 se modificó, primero por la Ley 50/98, de 30 de diciembre, y luego por la Ley 51/2002, pretendiéndose con la última modificación aclarar, por un lado, qué se entiende por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra: el coste de ejecución material de aquélla, para adaptarse a los criterios que había establecido el Tribunal Supremo, como reconoce la propia Exposición de Motivos y, por otro, añadir otros conceptos excluidos en la regulación anterior, como los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.”

Siendo ello así, según el artículo 131 del Real Decreto Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas:

*“Se denominará **presupuesto de ejecución material** el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas”.*

Y sigue diciendo el artículo 130 del citado RD 1098/2001, que:

*“1. **El cálculo de los precios de las distintas unidades de obra se basará en la determinación de los costes directos e indirectos precisos para su ejecución, sin***

incorporar, en ningún caso, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que pueda gravar las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados.

2. Se considerarán costes directos:

- a) La mano de obra que interviene directamente en la ejecución de la unidad de obra.*
- b) Los materiales, a los precios resultantes a pie de obra, que quedan integrados en la unidad de que se trate o que sean necesarios para su ejecución.*
- c) Los gastos de personal, combustible, energía, etc, que tengan lugar por el accionamiento o funcionamiento de la maquinaria e instalaciones utilizadas en la ejecución de la unidad de obra.*
- d) Los gastos de amortización y conservación de la maquinaria e instalaciones anteriormente citadas.*

3. Se considerarán costes indirectos:

Los gastos de instalación de oficinas a pie de obra, comunicaciones, edificación de almacenes, talleres, pabellones temporales para obreros, laboratorio, etc., los del personal técnico y administrativo adscrito exclusivamente a la obra y los imprevistos. Todos estos gastos, excepto aquéllos que se reflejen en el presupuesto valorados en unidades de obra o en partidas alzadas, se cifrarán en un porcentaje de los costes directos, igual para todas las unidades de obra, que adoptará, en cada caso, el autor del proyecto a la vista de la naturaleza de la obra proyectada, de la importancia de su presupuesto y de su previsible plazo de ejecución”

Como queda dicho en la resolución impugnada el obligado tributario aportó documentación que justificaba los costes soportados y repercutidos por la ejecución de la obra objeto de la presente reclamación. Y así, el obligado tributario en contestación al requerimiento individualizado de información que le fue notificado, aportó con fechas de 18 de julio, 14 de agosto, 11 y 13 de septiembre de 2018 y 8 y 10 de enero de 2019, mediante correo administrativo y correos electrónicos, documentación justificativa de los costes soportados y de los costes repercutidos por la ejecución de esta construcción, entre otra, la impresión del libro mayor de la contabilidad de las cuentas de clientes (grupo 43) que contienen la facturación emitida a A por la ejecución de esta construcción, junto con copia de las facturas allí contabilizadas, la copia de las certificaciones de obra emitidas, la copia de la contabilidad de los proveedores y subcontratistas que han intervenido en la ejecución de esta construcción, la impresión del libro mayor de la contabilidad de las cuentas de existencias (grupo 3) y de las cuentas de compras y gastos (grupo 6) en donde figuran todos los costes soportados por esta construcción, así como la copia de los balances de sumas y saldos de la contabilidad, ambos inclusive, referidos únicamente a esta construcción.

Por otro lado la inspección también requirió a diferentes proveedores y subcontratistas intervinientes en la obra, con el fin de que aportasen facturas emitidas por los trabajos realizados.

En función de todo lo anterior, se determinó por la administración que la Base Imponible por la que se procedería a regularizar la situación ascendía 2.528.728,05.-€. Siendo dicho importe el resultado de la suma del importe total de todas las cuentas de compras y gastos (grupo 6) de la contabilidad del obligado tributario, relativas a proveedores de materiales, maquinarias, elementos auxiliares y subcontratistas de oficios, habiéndose añadido el importe de otros gastos propios del obligado tributario según el importe resultante del balance de sumas y saldos de su contabilidad, referidos a las cuentas de compras y gastos en donde figuran contabilizados. De la cifra total se minoro los importes que se consideraron propios del devenir de una construcción (llamémosles gastos generales, o llamémosles como queramos) que por supuesto no pueden formar parte del coste de ejecución material, pero que figuraban perfectamente identificados y contabilizados como gastos ciertos en su contabilidad, como veremos a continuación.

Por tanto para calcular la base imponible la inspección determino el coste real y efectivo de la ejecución material, así como los precios unitarios de cada unidad de obra, en función de todos

los costes directos e indirectos, que se han utilizado o que ha intervenido en la ejecución de la misma, y ello es así ya que....., es el constructor-contratista y por tanto el que asume todos los costes que comportan la ejecución material de la construcción.

Dicha ejecución material, no sólo la componen los materiales, maquinaria o mano de obra que intervienen directamente en la ejecución de una construcción, sino también todos los elementos accesorios, necesarios para llevar a buen fin la misma, tales como, suministros de combustible, energía o agua, casetas o pabellones, para trabajadores o personal de obra, el personal técnico o administrativo asignado a las obras, etc.

De manera, que será la suma de todos estos costes la que nos determina el importe total de la ejecución material, y por tanto la base imponible del tributo.

UNDÉCIMO.-) Dicho lo anterior, y en cuanto a partidas concretas que el recurrente entiende que han de ser excluidas de la Base Imponible, y las desglosa del siguiente modo:

A.-) Dotaciones de provisión relacionadas con el personal propio de -----Tal y como expresa la propia reclamante, su exclusión de la base imponible se debería a que estas dotaciones de las provisiones se realizan para cubrir el riesgo derivado de la posible indemnización en caso de despido de los trabajadores, para la nómina de las vacaciones, para la formación del personal, las gratificaciones de año y el personal a disposición.

En concreto se refiere a las cuentas 64800000 "Pagas extras y sus cargas", la 64810000 "Despidos", la 64820000 "Vacaciones", la 64830000 "Provisiones para la formación del personal" la 64860000 "Gratificaciones fin de año" y la 64870000 "Personal inactivo

En definitiva, dichas cuentas, tal y como manifiesta el obligado tributario, son dotaciones a provisiones, por costes salariales del personal que tiene desplazado en esta construcción.

Pero como también manifestó el propio obligado tributario en sus alegaciones previas, son provisiones futuras que si se materializan se aplican y en caso contrario se revierten.

Sin embargo, en la contabilidad aportada, comprobada por la inspección, no figura la reversión de dichos gastos, por lo que si no se han revertido, es que se han materializado, y si es ese el caso, y siguiendo el propio razonamiento del obligado tributario deben incluirse como un mayor coste salarial del personal desplazado a esta construcción.

B.-) Personal propio de

Asimismo, la reclamante alega que procede excluir de la base imponible el importe de las cuentas 64000000 "Sueldo y Salarios", ni el de la 64000003 "Sueldos y salarios PCP", ni el de la 64200000 "Seguridad Social", ni el de la cuenta 64210000 "Seguridad Social Accidentes", ni la cuenta 64800000 "Pagas extras y sus cargas", ni finalmente la cuenta 64900000 "Otros gastos Sociales". Todos los importes de esas cuentas son parte integrante de cada una de las unidades de obra ejecutadas, bien como costes directos, bien como costes indirectos, pero nunca y en ningún caso, como gastos generales, tal y como pretende el obligado tributario.

Como se dice en las resoluciones ahora impugnadas tampoco se pueden descontar de la base imponible el coste de los sueldos y salarios del personal propio de Ferrovial, que está desplazado a la construcción, independientemente de la categoría profesional de dicho personal, la cual desconocemos. Ya que, dentro del precio de cada unidad de obra, además de la mano de obra que la ejecuta, y que sería coste directo, también se incluye como coste indirecto, el personal técnico o administrativo en obra (encargados, jefes de obra, personal administrativo, etc.), así como el coste de su manutención, desplazamiento, dietas, etc.

El modo en que se aplica el impuesto y la tasa determina la necesidad de diferenciar entre el gasto en "mano de obra" y los otros gastos de personal. Como hemos visto, la mano de obra que interviene directamente en la ejecución de la unidad de obra constituye coste directo ya que se identifica con el personal que realiza materialmente la obra. Dichos gastos computables en la base imponible del ICIO y de la correspondiente tasa por licencia de obras son los generados por la mano de obra que interviene directamente en la unidad de obra, sin perjuicio de incluir en los mismos los pluses, cargas y seguros sociales.

Sobre los costes de personal o mano de obra, la Sentencia del TSJ Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de 22-02-2018, nº 152/2018, rec. 326/2017, tras declarar que "el coste real y efectivo" excluye partidas como los honorarios de arquitecto y aparejador, el beneficio industrial, los gastos generales, el IVA, etc., a sensu contrario afirma que no son computables en general cuantas no integran los materiales y la mano de obra necesarios para la fabricación, edificación o instalación a realizar y que este importe ha de constituir la base imponible del ICIO en la liquidación provisional al inicio de la obra, sin perjuicio de la liquidación definitiva, que podrá practicarse a su conclusión, previa la correspondiente comprobación administrativa realizada en forma, que permita conocer, en este caso ya con certeza, el coste real y efectivo, mientras la liquidación provisional opera sobre una previsión razonable y técnicamente fundada, constituida por el proyecto, visado por el colegio profesional correspondiente, que presenten los interesados, sin que sobre dicha previsión inicial, pueda prevalecer el establecimiento de baremos, valoraciones genéricas o módulos (FJ 5). Y así se pronuncia el TSJ de Madrid:

"...TERCERO.- (...) Esta Sala, en una reiterada doctrina, que no es necesario citar porque es conocida de las partes, que incluso la citan, ha venido sosteniendo el criterio de que "el coste real y efectivo" a que se refiere el invocado artículo 103 de la Ley de Haciendas Locales excluye partidas como los honorarios de Arquitecto y Aparejador, el beneficio industrial, los gastos generales, el IVA, etc., y en general -cabe decir ahora- cuantas no integran los materiales y la mano de obra necesarios para la fabricación, edificación o instalación a realizar y que este importe ha de constituir la base imponible del ICIO en la liquidación provisional al inicio de la obra, sin perjuicio de la liquidación definitiva, que podrá practicarse a su conclusión, previa la correspondiente comprobación administrativa realizada en forma, que permita conocer -en este caso ya con certeza- el coste real y efectivo, mientras la liquidación provisional opera sobre una previsión razonable y técnicamente fundada, constituida por el proyecto, visado por el Colegio Profesional correspondiente, que presenten los interesados, sin que sobre dicha previsión inicial, pueda prevalecer el establecimiento de baremos, valoraciones genéricas o módulos, como rechazamos en la Sentencia de 25 de junio de 2002, dictada en recurso de casación 3986/199 «

C.-) En cuanto a los denominados "otros gastos que no inciden en la ejecución de la obra", considerados por la reclamante que no son coste real y efectivo por ser dispensables para la ejecución material de la obra de índole organizativa, estructural o financiera, como el "alquiler de casetas", " y "consumos de agua, gasoil y electricidad de obra ", no podemos estar de acuerdo con su exclusión.

En este sentido, el coste de la unidades de obra, está integrado no solo por elementos que permanezcan en la obra o construcción, como son los propios materiales o instalaciones, sino que también está integrado por elementos que no permanezcan en la obra una vez finiquitada, tales como la mano de obra, la maquinaria, útiles y herramientas, costes de energía, y otros suministros (agua, combustibles, etc...), pero sin cuya intervención o utilización no hubiera sido posible acometer la obra. Tal y como se ha expuesto anteriormente, según el artículo 130 del citado RD 1098/2001 que constituyen costes directos de la obra, "Los gastos de personal, combustible, energía, etc, que tengan lugar por el accionamiento o funcionamiento de la maquinaria e instalaciones utilizadas en la ejecución de la unidad de obra".

D.-) Por último señalar en cuanto a la exclusión de otras partidas del presupuesto que, según la reclamante, no forman parte del coste real y efectivo de la ejecución de la obra se incluyen los siguientes:

Partidas 22.03.01, 22.03.02 y 22.04.01. EXTINTOR POLVO, EXTINTOR NIEVE CARBÓNICA y SEÑALIZACIÓN DE EQUIPOS CONTRA INCENDIOS.

Partida 11.04. MOTORIZACIÓN DE PERSIANA.

Partidas 13.06 y 13.07: VALLA EXTERIOR PARCELA y VALLA INTERIOR Y MEDIANERA.

Partidas 13.08, 13.09 y 13.10. BARANDILLA ESCALERA, BARANDILLA EXTERIOR TUBO y PASAMANOS ACCESO GARAJE.

Estamos de acuerdo en que, no sólo no se justifican por la reclamante la exclusión individualizada de cada una de estas partidas de la base imponible de los tributos exaccionados ya que se limita a una afirmación apodíctica de que no forman parte del coste real y efectivo de la obra, sino que la Inspección tributaria ha justificado lo contrario. Se trata de elementos, equipos, maquinaria e instalaciones, inseparables de la construcción, o necesarios para la misma, y carecen de identidad propia respecto de ésta.

E.-) Lo que si excluyo la inspección de la Base Imponible, como no podía ser de otra manera, son los importes que arrojan diversas cuentas, que reflejan una serie de gastos, propios del devenir de una construcción (gastos generales) que por supuesto no pueden formar parte del coste de ejecución material, pero que **figuran perfectamente identificados y contabilizados como gastos ciertos en su contabilidad**. La relación de dichos gastos es la siguiente:

Nº CUENTA	CONCEPTO	AÑO 2013	AÑO 2014	AÑO 2015	TOTALES
62240000	LIMPIEZA	420,00	789,00	4.131,00	5.340,00
62260000	SEGURIDAD EDIFICIOS	6.000,00	37.400,00	17.717,80	61.117,80
62900000	MATERIAL DE OFICINA	0,00	184,36	360,59	544,95
62900003	REPROGRAFIA	540,00	787,06	1.190,13	2.517,19
62900009	OTRO MATER OFICINA	3.862,67	16.693,89	18.095,83	38.652,39
62920002	MENSAJEROS	500,00	-154,64	730,50	1.075,86
62920005	TELEFONOS	700,00	42.424,27	37.191,37	5.932,90
62990109	TAXIS	55,40	212,52	119,42	387,34
62990207	FRAS RESTAURANTE	27,00	135,66	237,55	400,21
62990307	INVITACIONES	695,53	2.387,48	1.838,95	4.921,96
62990309	VARIOS	43,10	211,32	202,35	456,77
64960000	FUNDAC LABORAL CONST	39,59	560,99	407,72	1.008,30
65200000	GTO TASA ESTR CTRAL	3.802,89	79.936,43	12.891,09	96.630,41
65220000	GTO TASA INSTALACION	63,39	1.332,28	214,84	1.610,51
65240000	GTO TASAS DELEG AREA	1.727,50	37.512,38	4.424,83	43.664,71
65600000	MULTAS SANC ORG PUB	0,00	0,00	0,05	0,05
66390000	FINANCIACION DE OBRA	16,48	-2.737,70	-3.182,27	-5.903,49
66420000	INT EFEC DISCONT ENT	0,00	8.895,90	2.031,06	10.926,96
66900000	OTROS GTOS FINANCIEROS	0,00	5.106,25	1.393,90	6.500,15
66910000	COMIS FZAS Y AVALES	108,18	510,69	612,42	1.231,29
68971025	UTIL HERRA MAQ GRAL	0,00	446,72	0,00	446,72
68980016	SEGURO CONSTRUCCION	64,43	1.997,19	312,88	2.374,50
69500056	CONS EN PER GARANTIA	2.112,71	44.409,14	7.161,71	53.683,56
Importe total					333.521,04

Tb se excluyó la Partida 16.15: LIMPIEZA Y FREGADO DE LA OBRA: Las facturas correspondientes a estas partidas están contabilizadas por el obligado tributario, en la cuenta nº 62240000. Todos los importes de dicha cuenta no se han incluido dentro de la propuesta de liquidación, al considerar la inspección que no deben formar parte de la base imponible. Con lo que no procede la inclusión de dicha alegación por el reclamante.

En cuanto al desglose la determinación de la Base Imponible, dada su extensión, nos remitimos tanto a la resolución impugnada, como a los fundamentos de derecho y hecho que se relacionan, dándolas aquí por reproducidos.

Por cuanto antecede, este Tribunal encuentra conforme a derecho la resolución impugnada.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº**

(...)

- **Reclamación nº SP ICIO 2019 03.**

Fecha: 28 de octubre de 2019

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 20 de febrero 2015 A solicita ante este Ayuntamiento licencia de obras para la construcción de Edificio de 40 viviendas en bloque, trasteros, 2 sótanos para garaje, piscina y pádel en la calle -----de Pozuelo de Alarcón.

La licencia fue concedida por el Gerente Municipal de Urbanismo del Ayuntamiento a la entidad solicitante en fecha de 31 de julio de 2015, Expediente-----, en base al artículo 151.1 b) de la Ley 9/2001 de 17 de julio, Ley del Suelo de la Comunidad de Madrid. Asimismo con fecha de 17 de enero de 2017 se dicta Resolución por el mismo órgano municipal citado autorizando el inicio de las obras solicitado en el expediente antes citado.

II.-) Con fecha de 16/05/2017 tuvo entrada en el Registro de este Ayuntamiento escrito registrado con el nº 2017/18602 de la entidad referenciada, en el que se ponía de manifiesto la finalización de la construcción de 40 viviendas en bloque, trasteros, 2 sótanos para garaje, piscina y pádel en la calle ----- Pozuelo de Alarcón.

En dicho escrito, se aportaba el Certificado Final de Obra que acreditaba la terminación de las mismas en fecha de 20 de abril de 2017, figurando como empresa constructora y ejecutora de las obras B

Asimismo, en la documentación anexa al mismo se ponía de manifiesto que el coste de ejecución material de la construcción ascendía a 4.060.081,40 euros. Según dicho escrito, había ingresado autoliquidaciones provisionales, cuya copia adjuntaba, sobre un presupuesto de ejecución material por importe de 4.075.668,98€

En función de ello, resultaba un exceso de presupuesto ingresado a su favor de 15.587,58€ (4.075.668,98€ menos 4.060.081,40€), motivo por el cual solicitaba la devolución de la cantidad ingresada en exceso.

No obstante, cabe reseñar que en las copias de las autoliquidaciones provisionales ingresadas, tanto en concepto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) como respecto a la Tasa por expedición de licencias urbanísticas, figuraba como presupuesto de ejecución material declarado la cantidad de 3.993.928,51 Euros.

III.-) A raíz de la documentación aportada anteriormente expuesta, con fecha de 11 de mayo de 2018 se notificó al obligado tributario referenciado el inicio de actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación por la Tasa por Licencias Urbanísticas y por el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, mediante comunicación con requerimiento de documentación, en la cual se requería la presentación de documentación acerca de la construcción de 40 viviendas en bloque, trasteros, 2 sótanos para garaje, piscina y pádel en la calle ----- Pozuelo de Alarcón. En concreto se le requería presupuesto del contrato de ejecución de fecha 12-11-2014 suscrito por la reclamante con la constructora B.

IV.-) Con fecha de 24 de octubre de 2018 se notificó a B, requerimiento individualizado de información, para que en su calidad de empresa constructora, según figura recogido en el certificado final de obra fechado el 20 de abril de 2017 y visado por el COAM con fecha de 12 de mayo de ese mismo año, así como en la documentación aportada por A, aportase documentación relativa a los costes soportados y repercutidos por la construcción referida en el punto anterior. Dicho requerimiento fue cumplimentado por la citada entidad con fecha de 15 de noviembre de 2018 y sucesivas.

V.-) Con fecha de 25 de marzo de 2019, en función de la documentación recabada, tanto de A , como de B se notificó a esta última entidad, comunicación de inicio de actuaciones inspectoras y de borradores de propuestas de liquidación por medio de los cuales se procedería a regularizar su situación tributaria por la tasa por licencia de obras y por el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en relación con las obras citadas.

VI.-) Previo Informe-Propuesta de la Inspección Tributaria Municipal de fecha 8-5-2019, se dicta Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 14/05/2017 notificada el 17/05/2019, y por la que se resolvía:

*“1.- **DESESTIMAR** la solicitud de devolución de ingresos presentada por la entidad mercantil A por la Tasa por licencia de obras y por el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, como consecuencia de la autoliquidación presentada a la finalización de la construcción, ya que los cálculos que figuran en su autoliquidación son erróneos, tal y como se ha expuesto en el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, no resultando ninguna cantidad a devolver. Además de ello, y tal y como se expone en el Fundamento de Derecho Séptimo, el coste real y efectivo de la construcción, una vez efectuada la comprobación por parte de esta administración, es muy superior al que figura en la autoliquidación presentada por la referida entidad.*

*2.- **FINALIZAR**, las actuaciones que traen causa del procedimiento de inspección nº ----- iniciado con fecha de 11 de mayo de 2018 a nombre de la meritada entidad, por la Tasa por licencia de obras y por el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, por la construcción de 40 viviendas en bloque, trasteros, 2 sótanos para garaje, piscina y pádel en la calle -----de Pozuelo de Alarcón, ya que no procede regularizar su situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada, al no estar dicha entidad sujeta a la obligación tributaria principal, ni a las obligaciones formales inherentes a la misma”.*

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 14-05-2019 desestimatoria del escrito de solicitud de devolución de ingresos por la Tasa por licencia de obras y por el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, derivadas de la construcción de 40 viviendas en bloque, trasteros, 2 sótanos para garaje, piscina y pádel en la -----de Pozuelo de Alarcón, Expediente de Inspección nº-----

A tal efecto, la reclamante alega los mismos argumentos que fueron esgrimidos en fase de revisión administrativa, y que pasamos a reproducir:

El coste de ejecución material de la construcción ascendía a 4.060.081,40 euros, y había ingresado autoliquidaciones provisionales, cuya copia adjuntaba, sobre un presupuesto de ejecución material por importe de 4.075.668,98€.

En función de ello, resultaba un exceso de presupuesto ingresado a su favor de 15.587,58€ (4.075.668,98€ menos 4.060.081,40€), motivo por el cual solicitaba la devolución de la cantidad ingresada en exceso.

SEXTO.-) En primer lugar, debemos dilucidar la cuestión de fondo que plantea esta controversia, que no es otra que **la determinación del sujeto pasivo del tributo a fin de poder valorar posteriormente de forma adecuada las alegaciones de la reclamante en torno a la pretensión de la devolución de ingresos indebidos por los conceptos tributarios citados.**

De acuerdo al artículo 100, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLRHL), vigente en el momento del devengo de la construcción objeto del presente expediente, así como en base al artículo 1 de la Ordenanza municipal Fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y

Obras, nos encontramos ante un tributo indirecto que tiene como hecho imponible la realización dentro del ámbito territorial del Ayuntamiento actuante, de cualquier obra, construcción o instalación para la cual se exija obtención de licencia, bien de obras, bien urbanística, y con independencia de la obtención de ésta, siempre y cuando la expedición de dicha licencia corresponda al Ayuntamiento actuante.

Por su parte, el artículo 101 del TRLRHL establece que:

" 1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha".

Desde el punto de vista de la doctrina jurisprudencial, dicho concepto legal de sustituto aparece perfectamente delimitado en la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 (Sección 2ª, Sala de lo Contencioso-Administrativo):

..."La diferencia entre el " contribuyente " y el "sustituto del contribuyente" en el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) quedó específicamente establecida en nuestras sentencias de 18 de diciembre de 1999 y 19 de septiembre de 2002 . como en ellas se dice el artículo 102.2 de la Ley de Haciendas Locales , invocado por el recurrente, otorga la condición de sustituto, en el impuesto que nos ocupa, a quien haya solicitado la licencia de obras o a quien realice la construcción, instalación u obra de que se trate.- ...".

La sentencia mencionada sigue diciendo:

..."Como hemos tenido ocasión de explicar en nuestra sentencia de 14 de julio de 1999, a tenor de lo establecido en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, son tres las notas que definen o caracterizan la figura del sustituto del contribuyente: en primer lugar, la de que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, con lo que se cumple en él el rasgo que caracteriza a todo sujeto pasivo según el artículo 30 de la propia norma; en segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, la de que esta sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal -"por imposición de la Ley", reza el precepto que lo define-, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución. Por esto mismo, es perfectamente factible que, al lado del hecho imponible del tributo, del que surge la obligación tributaria a cargo de quien lo realiza, pueda hablarse de un presupuesto de hecho de la sustitución, distinto de aquel -del hecho imponible, se entiende- aunque suela guardar relación ".

"El examen de los diferentes impuestos revela que hay casos en que el sustituto no desplaza al contribuyente de la relación tributaria -v.gr., en el impuesto sobre la renta- sino que éste continúa vinculado a la Administración (presentación de autoliquidaciones y, en su caso, ingreso del importe correspondiente de la obligación tributaria). En cambio, en el impuesto

sobre construcciones, instalaciones y obras, hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el artículo 102.1 de la Ley de Haciendas Locales -, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra - artículo 102.2 de la citada Ley -, pero ello es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución -diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el artículo 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta. (...) b) El artículo 102.2 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, como se ha dicho, otorgaba la condición de sustituto del contribuyente a quienes solicitasen las correspondientes licencias o realizasen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes. "...

Y continua diciendo la reiterada sentencia de nuestro Tribunal Supremo, pare el caso en cuestión:

... "La aplicación al caso de autos de esta doctrina jurisprudencial conlleva la desestimación del presente recurso de apelación por este motivo de impugnación, pues resulta claro que el apelante tiene la condición de sustituto al tiempo de dictarse la liquidación definitiva, en cuanto concurre en él el presupuesto legal que da origen al supuesto de la sustitución, por la realización de las obras ya que la entidad « ----.» tiene la condición de sustituto del contribuyente por ser el ejecutor material de la construcción desplazando incluso al promotor de la construcción y al dueño de la obra de la relación jurídico tributaria."

Siendo ello así, del expediente administrativo se deducen las siguientes circunstancias determinantes para adoptar la resolución final del expediente:

- En la presente Reclamación, nos encontramos, que el hecho imponible lo constituye la construcción de 40 viviendas en bloque, trasteros, 2 sótanos para garaje, piscina y pádel en la calle ----- de Pozuelo de Alarcón,
- La licencia de obras fue concedida por el Gerente Municipal de Urbanismo del Ayuntamiento a la entidad solicitante y ahora reclamante en fecha de 31 de julio de 2015, en base al artículo 151.1 b) de la Ley 9/2001 de 17 de julio, Ley del Suelo de la Comunidad de Madrid. Asimismo con fecha de 14 de octubre de 2017 se dicta Resolución por el mismo órgano municipal citado autorizando el inicio de las obras solicitado.
- No obstante lo anterior, y como reconoce reiteradamente la propia reclamante suscribió contrato de ejecución de las obras con B

Subsumiendo la normativa expuesta a las circunstancias fácticas que acabamos de relacionar, no podemos por menos que coincidir con la postura adoptada en la resolución ahora impugnada en el sentido de que, si bien la reclamante solicitó la licencia de obras, no es menos cierto que dicha entidad suscribió contrato para la ejecución material y total de dichas obras, con B por el cual se comprometía a la entrega de la obra totalmente construida, de acuerdo al precio fijado y demás condiciones del contrato. Dicho contrato de obra consta en el expediente y en él figura, por tanto, como contratista de las obras, la constructora B., por el cual la primera de ellas encarga los trabajos de construcción, comprometiéndose a abonar el precio correspondiente en función del presupuesto de ejecución adjunto al contrato.

Según la doctrina del Tribunal Supremo y de los Tribunales Superiores de Justicia, lo relevante es quién es el dueño de la obra, es decir, el que soporta los gastos de su realización, y no el titular del inmueble en quién va a revertir posteriormente.

Y así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 1998 que analiza un caso de concesión administrativa de un Ayuntamiento para explotar un aparcamiento que construye a su consta el concesionario y luego revierte su titularidad y derechos en la Entidad Pública: "(...) la determinación que hace el precepto según la propiedad de aquellos inmuebles es perfectamente innecesaria, como advierte con toda razón la sentencia de instancia, que igualmente acierta al considerar como dueño de la obra a quien soporta el coste que su realización comporta. La sociedad recurrente alega que el presente supuesto la obra se ha ejecutado como consecuencia de una concesión administrativa en cuya virtud se otorga al

*constructor la facultad de explotar el aparcamiento durante un período a cuya finalización revertirá a favor del Ayuntamiento que de esa manera es quien debe considerarse dueño de la obra. Sin embargo la afección del aparcamiento a la concesión administrativa y su reversión a favor del Ayuntamiento al término de aquella **no privan a la empresa adjudicataria de su condición de dueña de la obra ni, en consecuencia, de su cualidad de sujeto pasivo del impuesto devengado***".

Siendo ello así, hemos de examinar la existencia o no de sustituto de contribuyente, y repasando de nuevo la normativa arriba citada (artículo 101.2 del TRLRHL), tenemos que B, en su condición de contratista ejecutora material de las obras, según el contrato al que nos hemos ya referido, se coloca en una posición **de sustitución del contribuyente**, respecto a este tributo, por lo que debe asumir el cumplimiento de todas las prestaciones y deberes, no sólo de pago, sino también formales, que integran la relación tributaria derivada del hecho imponible que se atribuyen al contribuyente. Ante estos deberes que le impone la Ley, tiene el derecho a solicitar de éste que le restituya lo pagado y a ser parte como interesado en los expedientes de gestión, regularización o judiciales que se incoen.

Como ya hemos visto, la normativa tributaria que instituye a la interesada como sustituto del contribuyente respecto a estas obras de construcción de 7 pistas de pádel es el apartado segundo del art. 101 que establece: *En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente será **sujeto pasivo sustituto del contribuyente** aquel que solicite la licencia o realice la construcción, instalación u obra. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota satisfecha.*

En este caso, cuando la norma habla de realización de la construcción, instalación u obra, se refiere **a la ejecución material de dichas obras**, en tanto que al referirse al contribuyente lo hace como dueño de la obra al asumir los gastos de la construcción. Como quiera que la reclamante no ejecuta las obras sino que encarga esta ejecución material a como contratista de las obras **B es sujeto pasivo sustituto del contribuyente**. La figura del contratista de las obras como sustituto del contribuyente en el ICIO ha sido analizada en numerosas ocasiones por los Tribunales de Justicia llegando a una conclusión unánime al respecto, incluida la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 o la del TSJ de Madrid de 6 de septiembre de 2012 que cita en su escrito: la contratista de las obras, ejecutora material de las mismas, una vez conocida, es sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

En este sentido, esta sustitución se establece tanto para el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales exigidas para la declaración-autoliquidación provisional, como para la definitiva, una vez finalizadas las obras. Por otra parte, ante la existencia de dos posibles sustitutos del contribuyente (solicitante de licencia O ejecutor material de las obras), la conjunción "o" implica que no exista una eventual prelación entre ellos, siendo legalmente correcto dirigirse en la actuación administrativa, como en este caso, a la contratista de las obras en su condición de sustituto del contribuyente.

Esta actuación de la Gestión Tributaria Municipal ha sido avalada en reiteradas ocasiones en recientes Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, baste por su claridad, y porque se hace mención a otras más, la nº 1368/2014 de 18 de diciembre, en la que en su Fundamento de derecho tercero, asumiendo íntegramente los argumentos de Sentencias anteriores como la de 26 de junio de 2014, expresa:

*"(...) Tanto el juzgado de instancia como el Ayuntamiento apelado sostienen que "Corsán-Corviam Construcción, S.A." ostenta, por mandato legal, la condición de sustituto del contribuyente en tanto en cuanto que era la contratista de la obra pues se le había adjudicado el contrato para la realización de las obras de la residencia militar siendo irrelevante que el dueño de las obras solicitara también la licencia de obras, **pues ello no le excluye de que como empresa constructora mantenga la condición de sustituto del contribuyente.***

(...) Por tanto, analizando las fechas que figuran en el expediente administrativo, se puede concluir que, en el momento en que se gira la liquidación provisional del ICIO, 23 de septiembre de 2008, era posible considerar la presencia de un sustituto del contribuyente porque existía un contratista o encargado de realizar las obras distinto del

dueño de la obra pues en dicha fecha ostentaba la referida condición la mercantil que había resultado adjudicataria del contrato el 20 de septiembre de 2007 y **ello permitió al Ayuntamiento de Madrid que pudiera girar la liquidación provisional del ICIO al sustituto del contribuyente en su condición de constructora.** Pues bien, ello conlleva la desestimación del presente motivo de impugnación, **pues resulta claro que la apelante tenía la condición de sustituto del contribuyente al tiempo de dictarse la liquidación provisional, en cuanto concurría en él el presupuesto legal que da origen al supuesto de la sustitución, por ser la ejecutora material de las obras desplazando incluso al dueño de la obra de la relación jurídico tributaria.** Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 10 de noviembre de 2005 cuando expresa que es correcta la decisión del Ayuntamiento de notificar la liquidación provisional en el ICIO a quien ostente la condición de sustituto del contribuyente en el momento de efectuarse la liquidación provisional del impuesto."

En este sentido, y más recientemente, la cuestión ha sido resuelta por **la Sentencia nº66/2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 febrero de 2019 (Recurso de Apelación nº 35/2018, en un supuesto con identidad sustancial al que ahora nos ocupa. Se analiza los efectos que en la relación jurídico tributaria produce la existencia de sustituto del contribuyente, y considerándose en este caso que la actuación del Ayuntamiento no podía considerarse incorrecta por haberse dirigido frente al sustituto. Además en el supuesto de autos el contribuyente había pagado la liquidación provisional del tributo, como en la reclamación que ahora nos ocupa, y que la Administración se había dirigido contra el sustituto sin finalizar el procedimiento seguido contra el contribuyente (cuestión que no concurre en el presente en el que sí consta dicha finalización y además expresamente notificada a la reclamante).**

Y así razona el TSJ de Madrid:

“CUARTO. Los términos del debate de apelación afectan esencialmente a una cuestión de índole material, como es determinar quién era **sustituto del contribuyente**, y otra procedimental, relativa a la modificación del sujeto inspeccionado.

Acerca de la primera, la Sala coincide con el criterio de la sentencia apelada sobre la condición de sustituta de SACYR. Debe rechazarse el argumento que defiende la apelada de que concurre en REPSOL la doble condición de **contribuyente y sustituto**, cualidades que recaen por definición sobre personas distintas (art. 36.3 LGT).

En la hipótesis de que REPSOL, además de ostentar el carácter de **contribuyente** por ser el dueño de la obra, dispusiera además de las condiciones que definen al **sustituto**, entonces no existiría en este caso un **sustituto del contribuyente**. No creemos necesario detenernos más en este problema. El art. 101.2 TRLHL hace surgir el **sustituto del contribuyente** de una de estas circunstancias alternativas: primero, haber presentado las licencias, declaraciones responsables o comunicaciones, y, segundo, realizar materialmente las obras. Basta con que se dé una de estas dos condiciones en una persona ajena al **contribuyente** para asumir la posición de **sustituto**.

Dado que la adquisición de la cualidad de **sustituto del contribuyente** depende de una expresa atribución legal, y por su mera existencia este ocupa la posición del **contribuyente** en su relación con la Administración, los órganos tributarios carecen de potestades discrecionales para exigir la deuda a uno u otro obligado y, por tanto, para elegir el sujeto contra el que dirigir su actividad de comprobación o inspección. Es doctrina reiterada, sobradamente conocida por las partes y reproducida por el Juez en su sentencia, que el **sustituto** desplaza al sujeto pasivo **contribuyente** de la relación jurídico-tributaria, ocupando su lugar y residenciando en su persona la totalidad de las obligaciones materiales y formales con la Administración tributaria, de manera que es el **sustituto** quien se obliga al cumplimiento de las obligaciones principales y accesorias, y materiales y formales, y recaen sobre su persona todas las consecuencias, incluida la posibilidad de verse sometido a los procedimientos de aplicación de los tributos. A tales efectos, es irrelevante que el **contribuyente** haya tomado la iniciativa en liquidar y abonar la deuda o en cumplir otras de las obligaciones que pesan sobre el **sustituto** frente a la Administración tributaria.

QUINTO.- Así pues, no es reprochable al Ayuntamiento que, una vez advertida la existencia del sustituto del contribuyente, encaminara hacia éste las actuaciones inspectoras. En realidad, no hay disposición alguna que impida esta eventualidad.”

Las conclusiones derivadas de todo lo anterior permiten concluir que:

-La Administración Tributaria municipal se dirigió en un principio contra quien figuraba como solicitante de la licencia de obras y quien practicó por su cuenta las autoliquidaciones provisionales en concepto de ICIO y de la Tasa de obras.

- No obstante, y tras aportar la documentación solicitada, resultó que existía una figura en esta operación que era la de promotor, que soporta los gastos y costes de la misma y por tanto, sujetos pasivo contribuyente como es B

-La contratista-constructora de las obras es B en su condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente por disposición legal, sin que la Administración pueda discrecionalmente dirigirse contra uno u otro.

-La Administración Tributaria puede aprobar la liquidación provisional a nombre de la constructora como sustituto del contribuyente, una vez esté acreditada esta condición en el momento de aprobación de dicha liquidación.

-No es reprochable al Ayuntamiento que, una vez advertida la existencia del sustituto del contribuyente, encaminara hacia éste las actuaciones inspectoras. En realidad, no hay disposición alguna que impida esta eventualidad.

- Además, y a diferencia del caso resuelto en la STSJ de Madrid de 5 febrero de 2019, en nuestro caso sí que hubo finalización expresa

Por último, resulta definitivo a estos efectos que el procedimiento de inspección iniciado a nombre de B por los tributos y hecho imponible reseñados, ha finalizado, con la firma en conformidad de las actas de inspección nº LO----, suscritas con fecha de 8 de mayo de 2019. En dichas actas y según la documentación aportada por la entidad constructora, se ha determinado una base imponible, coste de ejecución material, por importe de **4.987.464,81 euros**, en función de la cual se ha propuesto una liquidación definitiva por la tasa por licencia de obras por importe de **21.256,91 euros**, y una liquidación definitiva por el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por importe de **42.513,82 euros**.

Todo lo cual permite concluir, como se indica en la resolución impugnada, que no existe expediente de Inspección alguno a nombre de la reclamante y, como tal A, en tanto que sujeto pasivo contribuyente, no está sujeto a la obligación tributaria por la tasa por licencia de obras, ni por el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, ya que B en tanto que entidad que realiza y ejecuta la construcción de las 40 viviendas en bloque, trasteros, 2 sótanos para garaje, piscina y pádel en la calle -----de Pozuelo de Alarcón, es sujeto pasivo sustituto del contribuyente, es decir, es el sujeto pasivo impuesto por la Ley, que está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal (pago de la deuda), así como al cumplimiento de las obligaciones formales inherentes a la misma, es decir, a la presentación de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, etc., impuestas por la normativa propia de dichos tributos.

SÉPTIMO.-) Resuelto lo anterior, resulta totalmente accesoria la alegación primeramente formulada por la reclamante sobre la solicitud de devolución de ingresos derivada del pago de las autoliquidaciones provisionales en exceso en concepto del ICIO y de la tasa por expedición de licencias urbanísticas.

No obstante lo anterior, hemos de recordar que, en la documentación anexa al mismo se ponía de manifiesto que el coste de ejecución material de la construcción ascendía a 4.060.081,40 euros. Según dicho escrito, había ingresado autoliquidaciones provisionales, cuya copia adjuntaba, sobre un presupuesto de ejecución material por importe de 4.075.668,98€.

En función de ello, resultaba un exceso de presupuesto ingresado a su favor de 15.587,58€ (4.075.668,98€ menos 4.060.081,40€), motivo por el cual solicitaba la devolución de la cantidad ingresada en exceso.

No obstante, cabe reseñar que en las copias de las autoliquidaciones provisionales ingresadas, tanto en concepto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) como

respecto a la Tasa por expedición de licencias urbanísticas, figuraba como presupuesto de ejecución material declarado la cantidad de 3.993.928,51 Euros.

Por tanto, ni siquiera teniendo en cuenta a la reclamante como obligada al pago, que ya hemos visto que en ningún caso podría serlo, resultaría que al contrario de tener un derecho a una devolución de ingresos indebidos ya que el presupuesto de ejecución material declarado en las autoliquidaciones provisionales fue inferior al que resulta del presupuesto final de obra.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

DESESTIMAR la presente Reclamación Económico-Administrativa interpuesta por A sobre la solicitud de devolución de ingresos derivada del pago de las autoliquidaciones provisionales en exceso en concepto del ICIO y de la tasa por expedición de licencias urbanísticas.

(...)

- **Resolución nºBF ICIO 2017 02.**

Fecha: 13 de diciembre de 2017.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 15 de julio 2016 la reclamante solicita licencia de obras para la construcción de 7 pistas de pádel, los vestuarios y su urbanización en el término municipal de Pozuelo de Alarcón, y más concretamente en la c/-----, en terrenos de su propiedad.

La licencia fue concedida por el Gerente Municipal de Urbanismo del Ayuntamiento a la entidad solicitante en fecha de 22 de noviembre de 2016, en base al artículo 151.1 b) de la Ley 9/2001 de 17 de julio, Ley del Suelo de la Comunidad de Madrid. Asimismo con fecha de 17 de enero de 2017 se dicta Resolución por el mismo órgano municipal citado autorizando el inicio de las obras solicitado en el expediente -----.

II.-) El 06/03/2017, tiene entrada en el Registro General, solicitud de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO) para las obras al haberse así reconocido por este Ayuntamiento en resoluciones anteriores que aporta como prueba. En concreto se aporta Resolución de este Tribunal de fecha 24 de mayo de 2012 referidas a la exención en el ICIO respecto a unas obras de saneamiento en las zonas de acceso al inmueble dedicado a centro docente de enseñanza concertada.

III.-) A la vista la solicitud presentada, por la Unidad de Inspección de Tributos se procede a notificar requerimiento individualizado de información a X S.L (, al objeto de comprobar el cumplimiento de las condiciones legales establecidas para la concesión de beneficios fiscales de la reclamante por el ICIO, en relación con las obras referenciadas.

IV.-) Tiene entrada en el Órgano de Gestión Tributaria con fecha 03/05/2017 contestación, por quién ahora interpone recurso de reposición, al requerimiento efectuado en el que se pone de manifiesto que para acometer la obra, Escuelas Pías ha suscrito un contrato de cesión de explotación de dichas pistas deportivas a una escuela de pádel, Y S.L, que se hace cargo del

coste de construcción y que explotará la escuela, tanto para las actividades deportivas asociadas al colegio como de cara a terceros.

Asimismo se aporta copia del contrato de obra entre dicho promotor Y S.L y el contratista X S.L. como la constructora encargada finalmente de la ejecución material de las obras

V.-) Por resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 29/05/2017 notificada el 19/06/2017, se desestima la solicitud presentada por considerar que la entidad solicitante no reúne la condición de sujeto pasivo del tributo respecto del que se pretende su bonificación.

VI.-) Tiene entrada en el Registro General con fecha de 19/07/2017 recurso de reposición contra la resolución citada en el antecedente anterior en el que manifiesta su disconformidad con la resolución impugnada y se reitera en el reconocimiento de la exención.

VII.-) Con fecha de 10 de agosto de 2017, se emitió resolución, por el órgano de gestión tributaria del Ayuntamiento de Pozuelo, por el que se desestimaban las alegaciones efectuadas por el obligado tributario.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 10-08-2017 desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la resolución denegatoria de la exención.

A tal efecto, la reclamante alega los mismos argumentos que fueron esgrimidos en fase de revisión administrativa, y que pasamos a reproducir:

- Se configura como sujeto pasivo del ICIO por ser el dueño de la obra sobre el que se está realizando ésta y haber solicitado la licencia de obras. Señala que la reclamante es propietaria de las obras ejecutadas y que en tal condición suscribió contrato de cesión temporal de explotación de dichas pistas deportivas a la mercantil Y S.L en pago a dicha mercantil del coste de ejecución de las pistas de pádel e instalaciones anexas.

- Que en el presente supuesto, no se da ninguna de las circunstancias del artículo 101 de la LRHL para que surja la figura del sustituto del contribuyente, resultando que ni X S.L. (únicamente ha ejecutado las obras, pero no es el dueño del suelo, ni de las obras, ni solicitó la licencia), ni Y S.L que sufragará inicialmente el coste de ejecución de las obras, no es ni será propietaria del suelo, ni de las instalaciones, ni solicitó licencia.

A efectos de acreditar las dos anteriores alegaciones, invoca la sentencia del TSJ de Madrid de 06/09/2012 dictada en recurso de apelación nº1299/2001-T.

-Asimismo alega que la reclamante goza de exención en el ICIO, tal y como fue reconocido por el Tribunal Económico de Pozuelo de Alarcón de 24 de mayo de 202 en un supuesto, que según entienden, es idéntico al ahora controvertido. En términos generales, consideran que concurren los requisitos establecidos para el reconocimiento del beneficio fiscal a la Iglesia Católica por tratarse de obras directamente vinculadas a la actividad educativa.

- Alegan vulneración de la doctrina legal "*Venire contra factum proprium non valet*" o Teoría de los Actos Propios, toda vez que al haberse reconocido la exención por el Tribunal Económico para un supuesto que consideran idéntico por reconocerse la exención de cualquier obra realizada en la superficie del inmueble afectada a la enseñanza, esta Administración queda vinculada a los actos propios y, en consecuencia, a lo resuelto por el citado Tribunal. Reproducen varias sentencias del Tribunal Supremo que, según su interpretación, fijan la doctrina invocada.

- En cuarto lugar, alegan que el principio de legalidad como garantía del administrado y límite de la actuación administración, y entienden que siendo único sujeto pasivo del ICIO, Escuelas Pías, se está realizando un procedimiento arbitrario por infracción de la norma al realizarse una interpretación particular e interesada de la realidad de los hechos.

- En quinto lugar, afirman que la actuación municipal incurre en desviación y abuso de poder y tiene un mero afán recaudatorio. Solicita el conocimiento de los funcionarios y autoridades responsables de la tramitación del procedimiento por si tuvieran que solicitarse la responsabilidad personal y patrimonial del funcionario o técnicos responsables, en caso de mediar mala fe y no estar ante un error material en la propuesta de liquidación material pretendida. Ilustra jurisprudencia en relación con casos de negligencia o dolo grave del funcionario o autoridad correspondientes y sus consecuencias.

SEXTO.-) En primer lugar debemos dilucidar la cuestión de fondo que plantea esta controversia, que no es otra que **la determinación del sujeto pasivo del tributo a fin de poder valorar posteriormente de forma adecuada las alegaciones de la reclamante en torno a la pretensión de la exención subjetiva en el ICIO.**

De acuerdo al artículo 100, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLRHL), vigente en el momento del devengo de la construcción objeto del presente expediente, así como en base al artículo 1 de la Ordenanza municipal Fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, nos encontramos ante un tributo indirecto que tiene como hecho imponible la realización dentro del ámbito territorial del Ayuntamiento actuante, de cualquier obra, construcción o instalación para la cual se exija obtención de licencia, bien de obras, bien urbanística, y con independencia de la obtención de ésta, siempre y cuando la expedición de dicha licencia corresponda al Ayuntamiento actuante.

Por su parte, el artículo 101 del TRLRHL establece que:

" 1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha".

Desde el punto de vista de la doctrina jurisprudencial, dicho concepto legal de sustituto aparece perfectamente delimitado en la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 (Sección 2ª, Sala de lo Contencioso-Administrativo):

..."La diferencia entre el " contribuyente " y el "sustituto del contribuyente" en el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) quedó específicamente establecida en nuestras sentencias de 18 de diciembre de 1999 y 19 de septiembre de 2002 . como en ellas se dice el artículo 102.2 de la Ley de Haciendas Locales , invocado por el recurrente, otorga la condición de sustituto, en el impuesto que nos ocupa, a quien haya solicitado la licencia de obras o a quien realice la construcción, instalación u obra de que se trate.- ...".

La sentencia mencionada sigue diciendo:

..."Como hemos tenido ocasión de explicar en nuestra sentencia de 14 de julio de 1999, a tenor de lo establecido en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, son tres las notas que definen o caracterizan la figura del sustituto del contribuyente: en primer lugar, la de que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, con lo que se cumple en él el rasgo que caracteriza a todo sujeto pasivo según el artículo 30 de la propia norma; en segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del

contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, la de que esta sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal -"por imposición de la Ley", reza el precepto que lo define-, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución. Por esto mismo, es perfectamente factible que, al lado del hecho imponible del tributo, del que surge la obligación tributaria a cargo de quien lo realiza, pueda hablarse de un presupuesto de hecho de la sustitución, distinto de aquel -del hecho imponible, se entienda- aunque suela guardar relación".

"El examen de los diferentes impuestos revela que hay casos en que el sustituto no desplaza al contribuyente de la relación tributaria -v.gr., en el impuesto sobre la renta- sino que éste continúa vinculado a la Administración (presentación de autoliquidaciones y, en su caso, ingreso del importe correspondiente de la obligación tributaria). En cambio, en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el artículo 102.1 de la Ley de Haciendas Locales -, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra - artículo 102.2 de la citada Ley -, pero ello es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución -diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el artículo 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta. (...) b) El artículo 102.2 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, como se ha dicho, otorgaba la condición de sustituto del contribuyente a quienes solicitasen las correspondientes licencias o realizasen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes. "...

Y continua diciendo la reiterada sentencia de nuestro Tribunal Supremo, pare el caso en cuestión:

..."La aplicación al caso de autos de esta doctrina jurisprudencial conlleva la desestimación del presente recurso de apelación por este motivo de impugnación, pues resulta claro que el apelante tiene la condición de sustituto al tiempo de dictarse la liquidación definitiva, en cuanto concurre en él el presupuesto legal que da origen al supuesto de la sustitución, por la realización de las obras ya que la entidad « ----, S.A.» tiene la condición de sustituto del contribuyente por ser el ejecutor material de la construcción desplazando incluso al promotor de la construcción y al dueño de la obra de la relación jurídico tributaria."

Siendo ello así, del expediente administrativo se deducen las siguientes circunstancias determinantes para adoptar la resolución final del expediente:

- En la presente Reclamación, nos encontramos, que el hecho imponible lo constituye la construcción de 7 pistas de pádel, los vestuarios y su urbanización en el término municipal de Pozuelo de Alarcón, y más concretamente en la c/-----. Dichos terrenos pertenecen a la reclamante.
- La licencia de obras fue concedida por el Gerente Municipal de Urbanismo del Ayuntamiento a la entidad solicitante Escuelas Pías de san Fernando en fecha de 22 de noviembre de 2016, en base al artículo 151.1 b) de la Ley 9/2001 de 17 de julio, Ley del Suelo de la Comunidad de Madrid. Asimismo con fecha de 17 de enero de 2017 se dicta Resolución por el mismo órgano municipal citado autorizando el inicio de las obras solicitado.
- No obstante lo anterior, y como reconoce reiteradamente la propia reclamante suscribió contrato de cesión temporal de explotación de dichas pistas deportivas a la mercantil Y S.L en pago a dicha mercantil del coste de ejecución de las pistas de pádel e instalaciones anexas.

Subsumiendo la normativa expuesta a las circunstancias fácticas que acabamos de relacionar, no podemos por menos que coincidir con la postura adoptada en la resolución ahora impugnada en el sentido de que:

En el presente caso, si bien la reclamante solicitó la licencia para la construcción de 7 pista de pádel cubiertas, vestuarios y su urbanización, no es menos cierto que dicha entidad suscribió contrato de cesión de la explotación de las pistas con Y SL suscribió contrato para la ejecución material y total de dichas obras, con X SL, por el cual se comprometía a suministrar todos los materiales de la obra para llevar a cabo la Memoria de Calidades, obligándose a la entrega de la obra totalmente construida, de acuerdo al precio fijado y demás condiciones del contrato. Dicho contrato de obra consta en el expediente y en él figura, por tanto, como PROMOTOR la mercantil Y, S.L., y como contratista de las obras, la constructora X S.L., por el cual la primera de ellas encarga los trabajos de construcción de las 7 pistas de pádel, los vestuarios y su urbanización a la interesada, comprometiéndose a abonar el precio correspondiente en función del presupuesto de ejecución adjunto al contrato.

Y así, en la Estipulación Segunda del citado contrato suscrito entre ambas entidades mercantiles de fecha 30-06-2016 se disponía de forma expresa que:

“El precio del contrato, (a pagar por el promotor al contratista), comprende la ejecución material, los materiales, mano de obra, acabados.....así como cualquier gasto, medio o prestación necesaria, inherente o complementaria para la correcta ejecución de los trabajos contratados...”.

Y en la Estipulación Tercera se pacta que:

“Los gastos que pudieren ocasionarse, tales como permisos provisionales para medios auxiliares, contratación y consumo de energía eléctrica y agua, y cualesquiera otros que pudieran producirse como consecuencia de la ejecución material de las obras por el contratista, serán de cuenta del promotor...”.

No sólo ha elegido a la empresa constructora que ejecute el proyecto sino que asume el coste de su ejecución material. Por lo tanto, quien soporta los gastos de realización de esta obra y, conforme a la Ley **tiene la condición de “dueño de la obra”, es Y S.L., convirtiéndose en el sujeto pasivo contribuyente establecido en la ley** en relación con el hecho imponible de referencia, no en vano, **es quién manifiesta la capacidad económica sometida a gravamen** conforme a la definición del hecho imponible expresada anteriormente.

Y como indica la normativa tributaria expuesta, la condición de dueño de la obra y por tanto de contribuyente, **es completamente independiente del titular del inmueble en que se ejecuta la obra**, e incluso se mantendrá tal condición aún en el caso en que estuviéramos ante una situación de dominio temporal o usufructuario, o de concesión contractual y similares, pues la extinción posterior de tales derechos con devolución de las construcciones al titular del suelo no tiene relevancia a efectos de este impuesto; la condición de beneficiario final de las obras (la reclamante) no se corresponde, en este caso, por lo que se ha expuesto, con la de dueño de la obra y, por tanto, con la de sujeto pasivo contribuyente.

Así ha tenido ocasión de manifestarlo el Tribunal Supremo y los Tribunales Superiores de Justicia, lo relevante es quién es el dueño de la obra, es decir, el que soporta los gastos de su realización, y no el titular del inmueble en quién va a revertir posteriormente.

Y así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 1998 que analiza un caso de concesión administrativa de un Ayuntamiento para explotar un aparcamiento que construye a su consta el concesionario y luego revierte su titularidad y derechos en la Entidad Pública: *“(...) la determinación que hace el precepto según la propiedad de aquellos inmuebles es perfectamente innecesaria, como advierte con toda razón la sentencia de instancia, que igualmente acierta al considerar como dueño de la obra a quien soporta el coste que su realización comporta. La sociedad recurrente alega que el presente supuesto la obra se ha ejecutado como consecuencia de una concesión administrativa en cuya virtud se otorga al constructor la facultad de explotar el aparcamiento durante un período a cuya finalización revertirá a favor del Ayuntamiento que de esa manera es quien debe considerarse dueño de la*

*obra. Sin embargo la afección del aparcamiento a la concesión administrativa y su reversión a favor del Ayuntamiento al término de aquella **no privan a la empresa adjudicataria de su condición de dueña de la obra ni, en consecuencia, de su cualidad de sujeto pasivo del impuesto devengado***”.

Por otro lado, ni Y S.L. en su condición de sujeto pasivo contribuyente, ni el hecho de que no haya sido el solicitante de la licencia, pues la normativa no establece ninguna vinculación entre ambas circunstancias, y mucho menos impone la condición de contribuyente al solicitante de la preceptiva licencia.

Sentada la condición de sujeto pasivo **contribuyente** de Y S.L., carece de fundamento hablar de exenciones respecto a este impuesto, más allá de las que pudieran corresponderle a este sujeto pasivo, pues es a quién la Ley impone la obligación de tributar y, en última instancia, afrontar el pago del impuesto, aunque fuera por requerimiento posterior por parte del sustituto del contribuyente. En este caso, analizadas las exenciones y beneficios fiscales establecidos por la normativa inherente a este impuesto respecto a este hecho imponible, con los datos obrantes en el expediente, no le correspondería ninguna. En definitiva, resulta claro deducir que las condiciones que sean determinantes del nacimiento y contenido de la obligación tributaria han de quedar referidas **a quien la ley califique como contribuyente** y a través de éste, a quien le sustituya en el marco obligacional que señala el art. 101 y siguientes del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.

Por lo tanto, solamente el sujeto pasivo obligado tributario, contribuyente o en su caso el sustituto del contribuyente pudiera estar legitimado para solicitar la exención.

Siendo ello así, hemos de examinar la existencia o no de sustituto de contribuyente, y repasando de nuevo la normativa arriba citada (artículo 101.2 del TRLRHL), tenemos que X S.L., en su condición de contratista ejecutora material de las obras, según el contrato al que nos hemos ya referido, se coloca en una posición **de sustitución del contribuyente**, respecto a este tributo, por lo que debe asumir el cumplimiento de todas las prestaciones y deberes, no sólo de pago, sino también formales, que integran la relación tributaria derivada del hecho imponible que se atribuyen al contribuyente. Ante estos deberes que le impone la Ley, tiene el derecho a solicitar de éste que le restituya lo pagado y a ser parte como interesado en los expedientes de gestión, regularización o judiciales que se incoen.

Como ya hemos visto, la normativa tributaria que instituye a la interesada como sustituto del contribuyente respecto a estas obras de construcción de 7 pistas de pádel es el apartado segundo del art. 101 que establece: *En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente será **sujeto pasivo sustituto del contribuyente** aquel que solicite la licencia o **realice la construcción, instalación u obra**. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota satisfecha.*

En este caso, cuando la norma habla de realización de la construcción, instalación u obra, se refiere **a la ejecución material de dichas obras**, en tanto que al referirse al contribuyente lo hace como dueño de la obra al asumir los gastos de la construcción. Como quiera que Y S.L. (contribuyente) no ejecuta las obras sino que encarga esta ejecución material a la aquí interesada como contratista de las obras X S.L., **es sujeto pasivo sustituto del contribuyente**. La figura del contratista de las obras como sustituto del contribuyente en el ICIO ha sido analizada en numerosas ocasiones por los Tribunales de Justicia llegando a una conclusión unánime al respecto, incluida la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 o la del TSJ de Madrid de 6 de septiembre de 2012 que cita en su escrito: la contratista de las obras, ejecutora material de las mismas, una vez conocida, es sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

En este sentido, esta sustitución se establece tanto para el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales exigidas para la declaración-autoliquidación provisional, como para la definitiva, una vez finalizadas las obras. Por otra parte, ante la existencia de dos posibles sustitutos del contribuyente (solicitante de licencia O ejecutor material de las obras), la conjunción “o” implica que no exista una eventual prelación entre ellos, siendo legalmente correcto dirigirse en la actuación administrativa, como en este caso, a la contratista de las obras en su condición de sustituto del contribuyente.

Esta actuación de la Gestión Tributaria Municipal ha sido avalada en reiteradas ocasiones en recientes Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, baste por su claridad, y porque se hace mención a otras más, la nº1368/2014 de 18 de diciembre, en la que en su Fundamento de derecho tercero, asumiendo íntegramente los argumentos de Sentencias anteriores como la de 26 de junio de 2014, expresa "(...) Tanto el juzgado de instancia como el Ayuntamiento apelado sostienen que "-----, S.A." ostenta, por mandato legal, la condición de sustituto del contribuyente en tanto en cuanto que era la contratista de la obra pues se le había adjudicado el contrato para la realización de las obras de la residencia militar siendo irrelevante que el dueño de las obras solicitara también la licencia de obras, **pues ello no le excluye de que como empresa constructora mantenga la condición de sustituto del contribuyente.**

(...) Por tanto, analizando las fechas que figuran en el expediente administrativo, se puede concluir que, en el momento en que se gira la liquidación provisional del ICIO, 23 de septiembre de 2008, era posible considerar la presencia de un sustituto del contribuyente porque existía un contratista o encargado de realizar las obras distinto del dueño de la obra pues en dicha fecha ostentaba la referida condición la mercantil ----- que había resultado adjudicataria del contrato el 20 de septiembre de 2007 y **ello permitió al Ayuntamiento de Madrid que pudiera girar la liquidación provisional del ICIO al sustituto del contribuyente en su condición de constructora.** Pues bien, ello conlleva la desestimación del presente motivo de impugnación, **pues resulta claro que la apelante tenía la condición de sustituto del contribuyente al tiempo de dictarse la liquidación provisional, en cuanto concurría en él el presupuesto legal que da origen al supuesto de la sustitución, por ser la ejecutora material de las obras desplazando incluso al dueño de la obra de la relación jurídico tributaria.** Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 10 de noviembre de 2005 cuando expresa que es correcta la decisión del Ayuntamiento de notificar la liquidación provisional en el ICIO a quien ostente la condición de sustituto del contribuyente en el momento de efectuarse la liquidación provisional del impuesto."

Las conclusiones derivadas de todo lo anterior permiten concluir que:

- Existe una figura en esta operación que es la de promotor, dueño de la obra que soporta los gastos y costes de la misma y por tanto, sujetos pasivo contribuyente como es Y S.L.
- La contratista-constructora de las obras X S.L. es sujeto pasivo sustituto del contribuyente.
- Es sustituto del contribuyente incluso en el caso en que pudieran concurrir en la misma Entidad la condición de dueño de la obra y de solicitante de la licencia urbanística.
- La Administración Tributaria puede aprobar la liquidación provisional a nombre de la constructora como sustituto del contribuyente, una vez esté acreditada esta condición en el momento de aprobación de dicha liquidación.
- En consecuencia, la reclamante no es sujeto pasivo del impuesto, ni en condición de contribuyente ni sustituto del contribuyente, ya que ni es quien soporta los gastos como dueño de la obra, ni quien la ejecuta materialmente.

SEPTIMO.-) Una vez zanjada la cuestión de que la reclamante no es sujeto pasivo del ICIO en este caso concreto dicha circunstancia bastaría por sí sola para justificar la desestimación de la presente reclamación. No obstante lo anterior, ante la alegación de la exención subjetiva del ICIO a favor de la reclamante y al fundamentar la misma en una Resolución dictada por este mismo Tribunal de fecha 24-5-2012, debemos pronunciarnos al respecto.

En relación con la vulneración de la doctrina legal de los actos propios, en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de abril de 1988, núm. 73/1988 se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de "*venire contra factum proprium*" surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la

jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (fº.jº. 1º y 2º) 13 de febrero de 1992 (fº.jº. 4º 17 de febrero 5 de junio y 28 de julio de 1997.

Ese deber de coherencia en el comportamiento que está detrás de la imposibilidad de ir contra los actos propios es evidente que requiere antes de nada una identidad de supuestos lo suficientemente meridiana que permita deducir que, ante una situación con identidad sustancial o íntima conexión o siquiera similares, la Administración ha resuelto de forma distinta u opuesta a la anterior, de forma que exista contradicción en sus decisiones, vulnerándose así el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima.

Pues bien, nada de ello concurre en el presente caso por lo que cabe rechazar el argumento sobre la vulneración de la doctrina de los actos propios al no concurrir la identidad pretendida por la reclamante entre ambos supuestos, ni desde el punto de vista subjetivo ni objetivo, todo lo cual pasamos a examinar a continuación.

En efecto, respecto de la identidad subjetiva ha quedado acreditado por los hechos y por la argumentación jurídica aplicada a los mismos en el anterior fundamento de derecho que, en este caso concreto y a diferencia del resuelto en su momento por este Tribunal en Resolución de 24-05-2017 (Expediente del Tribunal nº----), que la reclamante no resulta ser sujeto pasivo del ICIO relativo a la construcción de 7 pistas de pádel, vestuarios y urbanización, **ni como contribuyente ni como sustituto del contribuyente.** Por tanto, difícilmente pueden ser comparables ambas situaciones, ya que en el expediente resuelto en fecha 24-5-2017 no se ponía en duda la atribución a la reclamante de su condición de sujeto pasivo del impuesto asumiendo el coste de las obras como dueño de las mismas. Así mismo, el Tribunal Constitucional ha sentado una doctrina ciertamente pacífica (vid. entre otras, las SSTC 27/1981 [RTC 1981, 27] , 19/1987 [RTC 1987, 19] , 53/1992 [RTC 1992, 53] , 200/1999 [RTC 1999, 200] , 46/2000 [RTC 2000, 46] , ATC 97/1993, conforme a la cual se producirá una vulneración del principio de igualdad, si existe una discriminación por razones objetivas, situación que no concurre en este caso, pues nos encontramos ante la realización de obras (construcción de pistas de pádel) que son completamente distintas de aquellas que dieron lugar a la concesión de la exención en el ICIO tal como apuntaremos a continuación.

OCTAVO.-) Pero por si lo anterior no fuera suficiente para negar la identidad entre ambos expedientes que mereciera un tratamiento igualitario y que permitiera invocar vulneración de la doctrina de los actos propios, en cuanto a la naturaleza propia de las obras asimismo existe una diversidad entre ambos supuestos que impide una identidad que permitiera la aplicación de la doctrina de los actos propios pretendida por la reclamante. A mayor abundamiento también cabe acudir a la misma conclusión a través de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que ha dictado recientemente sobre la calificación de ayuda de Estado prohibida por el Tratado respecto de determinadas obras exentas en el ICIO que adquieran la naturaleza de actividad económica.

En el supuesto analizado por este Tribunal a través del Expediente nº2272/362 I se cuestionaba la exención en el ICIO de unas obras en el camino de acceso al centro docente concertado sito en la c/----. En dicha resolución dejábamos claro que, *“la explotación económica a la que se afecta el inmueble de la c/----, de Pozuelo de Alarcón, es la enseñanza, según resulta también acreditado en el expediente, en virtud de los distintos conciertos educativos suscritos entre la reclamante y la Consejería de Educación de la Comunidad Autónoma de Madrid...”*.

Asimismo se arguía que *“el Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre, que determinó el alcance de esta exención, establece que “entre las finalidades educativas se incluirán, no sólo las docentes, sino los servicios complementarios de comedor escolar, de asistencia sanitaria al alumno y los demás que sean declarados de carácter necesario en virtud de norma de rango suficiente”*

Por último se citaba el Real Decreto 1004/1991, de 14 de junio, que consideraba como requisitos mínimos de tales centros *“el que dispongan de espacios destinados a **zonas de accesos,***

despachos del profesorado, salón de actos, espacios deportivos, piscinas o patios de recreo aunque sean objeto de cesiones esporádicas o con carácter eventual”.

Precisamente, una de esas zonas de accesos es la calle escolar donde se llevan a cabo las obras a que se refería la citada reclamación.

Y se concluía diciendo que : *“En consecuencia, reconocida la exención en el IBI por cuanto centro docente concertado, cualquier obra realizada en la superficie del inmueble afectada a la enseñanza (y las calles interiores están forzosamente afectadas a tal fin, además de servir a otras edificaciones también exentas, como el templo y la residencia de una comunidad religiosa) estará exenta de ICIO, por la conexión que se establece entre ambos impuestos, tanto por la jurisprudencia, como por la Orden EHA/2814/2009”.*

Pues bien, dejando claro el tipo de obras afectas al inmueble que se realizaron en uno y otro caso, dicha diferenciación ha de ponerse en relación con el panorama actual en la materia relativa a la exención en el ICIO a entidades de la Iglesia Católica de manos de la doctrina de la Jurisprudencia Comunitaria dictada en junio de este mismo año 2017. En particular, hemos de referirnos a la Sentencia dictada de **27 de junio de 2017** por el **Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala)** en la **cuestión prejudicial C-74/16**, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 4 de Madrid mediante Auto de 26 de enero de 2016.

El asunto que ha llevado a cuestionar las exenciones de la reclamante en el ICIO ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue el siguiente:

La Congregación religiosa solicitó la exención del ICIO y la devolución del ingreso efectuado en relación con las obras de salón de actos del Colegio propiedad de la recurrente. La Congregación solicitó licencia urbanística para la reforma y ampliación del edificio utilizado como salón de actos del Colegio. Asimismo, la Congregación solicitó licencia urbanística para la reforma y ampliación del edificio utilizado como salón de actos del Colegio, con vistas a dotarlo de 450 asientos, en el que se llevarán a cabo reuniones de información a padres de alumnos, cursos, conferencias, actos institucionales como graduaciones, etc. Tras concederse dicha licencia se procedió por la Congregación a abonar la liquidación del ICIO en la cuantía. Posteriormente, la Congregación presentó solicitud de devolución de ingresos indebidos para reclamar dicha cantidad, al considerar que estaba exenta del pago del impuesto por aplicación del apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, solicitud que fue desestimada. El Ayuntamiento demandado entendió que no resultaba de aplicación la exención prevista en el apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo, entre otros, al tratarse de una actividad no relacionada con los fines religiosos de la reclamante, con apoyo en la interpretación del Acuerdo contenida en la Orden EHA/2814/2009, coherente con la doctrina del Tribunal Supremo manifestada en las sentencias de 19 de marzo de 2001 (sobre el ICIO), 10 de marzo de 2001 (sobre el IBI) y 16 de junio de 2000 (sobre el IIVTNU), analizadas por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en las sentencias de 17 de febrero y 3 de marzo de 2003, y compatible con la legislación comunitaria aplicable en materia de «ayudas de Estado». La citada Resolución quedó confirmada después en reposición.

A la vista de lo anterior, el 26 de enero de 2016 el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 4 de Madrid acordó plantear al Tribunal, con arreglo al **artículo 267 TFUE**, la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea la exención a la Iglesia Católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en relación con las realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan finalidad estrictamente religiosa?».

Los argumentos de la Congregación y el Reino de España consistieron básicamente en justificar la exención con base en el Acuerdo de 3 de enero de 1979, que debía ser cumplido, y en negar la condición de ayuda de Estado o, subsidiariamente, de considerarse que lo fuera, calificándola de ayuda existente (lo cual, como se verá, constituye un aspecto de importancia capital al caso que nos ocupa).

Los argumentos del Ayuntamiento fueron, en esencia, los que se vienen manteniendo desde hace años: que la reclamante ejerce actividades económicas y que la exención en el ICIO para las construcciones, instalaciones y obras realizadas en inmuebles afectos a actividades económicas reúne todos los requisitos para considerarse una ayuda de Estado ilegal y que la misma constituye una ayuda nueva.

El fallo de la **Sentencia** dictada el **27 de junio de 2017** por el **Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala)** en la **cuestión prejudicial C-74/16**, fue el siguiente:

«Una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.»

La cuestión que consideramos que debe aclararse en primer lugar es la siguiente: el supuesto analizado por el TJUE es el de unas **obras realizadas en el salón de actos de un colegio religioso que presta una parte de sus servicios en virtud de un concierto entre la Congregación y la Administración educativa competente (la Comunidad de Madrid)**.

De acuerdo con lo establecido en el **artículo 56 TFUE** no se consideran **servicios sujetos**, en el ámbito educativo, a aquellas **prestaciones que se integran dentro del sistema educativo de un Estado miembro y se financian con fondos públicos**.

Por lo tanto, no se consideran servicios, en este caso, las prestaciones educativas que realiza la Congregación que están incluidas en el concierto y financiadas con fondos públicos, es decir, la educación primaria y la educación secundaria obligatoria. En consecuencia, en dichos ámbitos se entenderá que **no ejerce una actividad**. Así las cosas, las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración se consideran que son actividades económicas. El que la oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro no obsta para que la entidad deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro. El carácter económico de una entidad no depende del hecho de que el servicio sea pagado por sus beneficiarios. Las actividades financiadas esencialmente con fondos privados que no proceden del propio prestador de los servicios constituyen servicios pues el objetivo perseguido por el prestador consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración.

Sin embargo, sí serán calificables como **servicios sujetos**, y por tanto, la Congregación **ejercerá una actividad económica** a los efectos cuestionados aquí respecto de la legitimidad de la exención en el ICIO, en todo lo que se refiere al resto de prestaciones que ofrece en el mercado, a saber:

- — Educación infantil
- — Formación profesional.
- — Actividades extraescolares.
- — Transporte de alumnos.
- — Restauración.
- --- Y en general cualquier servicio o prestación ajeno a la educación obligatoria.

El Tribunal realiza posteriormente la precisión a la que nos hemos referido antes, es decir, a la excepción que constituye, en lo que se refiere al concepto de servicios, el hecho de que los cursos que se impartan estén integrados en el sistema público de enseñanza y se financien con fondos públicos:

«Ahora bien, no cabe afirmar lo mismo por lo que respecta a los cursos impartidos por determinados centros que forman parte de un sistema público de enseñanza y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos. En efecto, al establecer y

mantener tal sistema público de enseñanza, financiado por lo general con cargo a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, el Estado no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión hacia la población en los ámbitos social, cultural y educativo (véanse, por analogía, las sentencias de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, apartado 39, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, EU:C:2007:495, apartado 68).»

La especialidad de este caso radica, como hemos señalado, en que el Colegio ---- no solo ofrece educación concertada (educación obligatoria) sino también servicios educativos no concertados (educación infantil y educación postobligatoria) y, además, otros servicios no educativos (actividades extraescolares, transporte, restauración). Sobre la coexistencia de estos distintos tipos de prestaciones o servicios, el TJUE ha indicado:

«En este contexto, no se descarta que un mismo centro pueda ejercer diversas actividades, económicas y no económicas al mismo tiempo, siempre que mantenga una contabilidad separada por lo que respecta a la diferente financiación recibida, de modo que se excluya todo riesgo de subvención “cruzada” de sus actividades económicas mediante fondos públicos de los que se beneficia en relación con sus actividades no económicas.»

«En el presente asunto, consta que la Congregación desarrolla tres tipos de actividad en el colegio ----, a saber, actividades estrictamente religiosas, enseñanza subvencionada por el Estado español y educación libre sin el apoyo financiero de dicho Estado miembro. Además, la referida entidad presta a sus alumnos servicios complementarios de restauración y de transporte.»

Las obras cuya realización constituyó el hecho imponible del ICIO cuya exención se pretende se efectuaron en el salón de actos del colegio, que se destina a actividades relacionadas con la enseñanza; en palabras del TJUE:

«Ahora bien, dado que la exención fiscal controvertida en el litigio principal afecta a la reforma y ampliación del salón de actos del colegio ---- y que la Congregación ha destacado en la vista ante el Tribunal de Justicia que dicho salón de actos se destina únicamente a las actividades de enseñanza que propone, la referida exención no está relacionada ni con las actividades estrictamente religiosas de dicha entidad ni con los servicios complementarios mencionados en el apartado anterior.»

En cuanto al análisis de la cuestión del carácter económico o no de las actividades pedagógicas que se desarrollan en el centro educativo, el TUE considera que:

«En este contexto, para poder aplicar a dicha exención la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la luz de lo indicado en los apartados 41 a 51 de la presente sentencia, si las actividades pedagógicas desarrolladas por la Congregación revisten o no carácter económico y, en su caso, cuáles de entre ellas tienen tal carácter.»

Con respecto a las prestaciones educativas incluidas en el concierto (integradas en el sistema público de enseñanza obligatoria y financiadas en su totalidad con fondos públicos), y siempre y cuando sea así, el TJUE indica que no pueden ser consideradas *actividades económicas*:

«A este respecto, teniendo en cuenta las precisiones concordantes aportadas en la vista ante el Tribunal de Justicia por la Congregación, el Ayuntamiento y el Gobierno español, es evidente que las actividades de enseñanza subvencionadas por el Estado español se insertan en el sistema público de enseñanza primaria y secundaria de dicho Estado miembro, puesto que la enseñanza en el colegio “La Inmaculada” se imparte en virtud de un concierto celebrado entre la Congregación y la Comunidad de Madrid —financiado en su totalidad con cargo a fondos públicos— y de conformidad con los requisitos que en él se establecen.»

«De ser correcta esta información, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, las actividades de enseñanza de la Congregación subvencionadas por el Estado español no podrían calificarse de “económicas” con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a la que se ha hecho referencia en los apartados 41 a 50 de la presente sentencia.».

Sin embargo, el resto de prestaciones no insertas en el sistema público y financiadas por los padres de los alumnos, sí constituyen, a juicio del TJUE, actividades económicas:

«En cambio, teniendo en cuenta la información proporcionada en la vista ante el Tribunal de Justicia por la Congregación, el Ayuntamiento y el Gobierno español, las actividades de enseñanza de la Congregación no subvencionadas por el Estado español, correspondientes a la enseñanza preescolar, extraescolar y postobligatoria, parecen reunir todos los requisitos señalados en los apartados 44 a 49 de la presente sentencia para ser calificadas de “actividades económicas”, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.»

«En efecto, se considera que esas actividades no son financiadas por el Estado español, sino que se trata de actividades organizadas por la propia Congregación y financiadas fundamentalmente mediante contribuciones financieras privadas —en especial de los alumnos y de sus padres— a los costes escolares.» *por lo que sí constituyen, a juicio del TJUE, actividades económicas*

En su análisis, el TJUE no olvida el que claramente es el supuesto más obvio: el uso mixto, la utilización tanto para actividades relacionadas con la educación concertada como con otras ajenas a esta:

«En el supuesto de un uso mixto del salón de actos, la exención fiscal controvertida en el litigio principal podría estar comprendida en el ámbito de la referida prohibición en la medida en que el salón de actos se destine a actividades que reúnan los requisitos señalados en los apartados 44 a 49 y 51 de la presente sentencia.»

Es decir: a la vista de la exposición del TJUE, el uso mixto del salón de actos determina necesariamente que, si se cumplen los requisitos que se estudiarán más adelante, la exención en el ICIO podría constituir una ayuda de Estado ilegal.

No cabe duda de que las actividades de la reclamante no se limitan a las estrictamente religiosas sino que, se extienden a otras genuinamente empresariales (económicas) y que compite con el resto de operadores económicos en los sectores sanitario, educativo, inmobiliario, de comunicación social (editoriales, emisoras de radio o televisión), residencial (residencias universitarias, de la tercera edad), entre otros, además de los negocios que implica necesariamente la misma gestión de su patrimonio.

Así se entiende no solo por los ciudadanos, sino incluso —como se ha visto anteriormente—, por los propios órganos jurisdiccionales españoles; Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 3 de octubre de 2003 antes citada, consideró acreditado —aunque no se extrajeron otras conclusiones— que el hospital objeto del pleito producía rendimientos económicos; era una explotación económica, un hospital privado, con conciertos con entidades aseguradoras, que operaba en el mercado, *en competencia con otras entidades hospitalarias o sanitarias*.

A tal efecto, el TJUE entiende que **constituye una actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado** (Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de junio de 1998, Comisión/Italia, C-35/96, ECLI:EU:C:1998:303, apartado 36; sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de septiembre de 2000, Pavlov y otros, asuntos acumulados C-180/98 a C-184/98, ECLI:EU:C:2000:428, apartado 75.) y, con gran acierto, introduce dos cuestiones aclaratorias fundamentales para el presente caso:

- — por un lado, que el hecho de que la oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro no obsta para que la entidad que efectúa tales operaciones en el mercado deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro
- — y por otro, que constituyen servicios que pueden ser calificados de «actividades económicas» las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración, precisamente por cuanto, como bien dice, la característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que constituye la contrapartida económica de la prestación considerada, o, en otras palabras, de la prestación recibida.

El TJUE precisa, además, que ese carácter económico de una actividad no depende del hecho de que el servicio sea pagado por sus beneficiarios. En otras palabras, que no es necesario que el servicio sea pagado fundamentalmente por los alumnos o por sus padres, por cuanto el carácter económico de una actividad no depende del hecho de que el servicio sea pagado por sus beneficiarios.

A este respecto, el Tribunal de Justicia precisa que únicamente **las actividades de enseñanza no subvencionadas por el Estado español parecen revestir carácter económico**, puesto que se financian fundamentalmente mediante contribuciones financieras privadas a los gastos escolares. Señala también que corresponde al juez nacional determinar si los locales en cuestión están destinados, al menos en parte, a tales actividades económicas y en qué medida.

En resumen, según **las exenciones fiscales de las que disfruta la Iglesia Católica en España pueden constituir ayudas estatales prohibidas si se otorgan respecto de actividades económicas y en la medida en que se otorguen respecto de tales actividades**

Lo que le permite concluir con rotundidad que los servicios financiados esencialmente con fondos privados constituyen servicios en términos de derecho de la competencia, por lo que basta con que potencialmente la competencia se pueda ver afectada al aliviar una entidad de las cargas que normalmente deben recaer sobre su presupuesto, para falsear la igualdad de condiciones de la competencia en una economía de libre mercado tal como está proscrito por el Tratado Fundacional de la Unión Europea.

Por último, y en cuanto a la fuerza vinculante de esta Sentencia y su aplicación por los órganos judiciales y de la Administración, la decisión del Tribunal de Justicia tiene fuerza de cosa juzgada, es decir, la sentencia del Tribunal de Justicia contiene la respuesta solicitada por el juez nacional y éste debe resolver el caso aplicando el derecho comunitario en los términos, que con autoridad de cosa juzgada, se han establecido en la sentencia. Además, es obligatoria y vincula no sólo para el órgano jurisdiccional nacional que ha remitido la cuestión prejudicial, sino también a todos los demás órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros.

Aplicando todo lo anterior al caso concreto que nos ocupa, queda mucho más claro que en todo caso tampoco procedería la concesión de la exención en el ICIO a la Congregación religiosa ----- por la realización de obras (tributo respecto al cual ni siquiera se considera que sea sujeto pasivo) para la construcción de 7 pistas de pádel, sus vestuarios y demás urbanización aneja ya que, ni está afecta dicha instalación a servicios de culto religioso, ni es sufragada con ayudas públicas, sino privadas.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

DESESTIMAR

(...)

- **Resolución nºBF ICIO 2014 01.**

Fecha: 18 de junio de 2014.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 24 de octubre de 2013, la reclamante solicita del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón la exención a efectos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), por la realización de unas obras de reforma destinadas a aulario del centro educativo ubicado en el inmueble de su propiedad sito en la c/ ----- del mismo término municipal.

II.-) Con fecha 13 de noviembre de 2012 se dicta Resolución por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, desestimando dicha solicitud de exención.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

SEXTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 24 de enero de 2014.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- Improcedencia de la denegación de la exención solicitada a efectos del ICIO.

SÉPTIMO.-) La resolución impugnada fundamenta básicamente la denegación de la exención solicitada en considerar que la misma se restringe expresamente a determinados inmuebles en los que se realizan actividades relacionadas con los fines propios de la reclamante (culto o ejercicio del Apostolado) y no a todos los de su propiedad, en general.

Para llegar a la anterior conclusión la entidad municipal vincula, previo minucioso análisis de la normativa y jurisprudencia aplicable, la exención en el ICIO con la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), por considerar que éste es de alguna forma el resultado de la construcción que grava el segundo, de acuerdo con la argumentación contenida en sendas Sentencias del Tribunal Supremo de 19 y 31 de marzo de 2001.

Es por ello que procede realizar el mismo exhaustivo estudio de dicha normativa y doctrina jurisprudencial, complementado con las aportaciones de la doctrina científica, para que por este Tribunal pueda adoptarse la decisión más adecuada a Derecho, adelantando que, a juicio del mismo, la anterior vinculación entre ambos Impuestos, atendidas las circunstancias particulares que concurren en la presente litis, determina en la actualidad la conclusión contraria a la resolución administrativa.

OCTAVO.-) El ámbito normativo aplicable al supuesto que nos ocupa viene delimitado, fundamentalmente, por las siguientes normas:

- Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo,
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979.
- Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979.
- Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979.

En una primera aproximación a la cuestión debatida, es cierto que ni el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, ni la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines

lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, contemplan la exención en el ICIO para entidades sin fines lucrativos o para la propia Iglesia Católica u otras confesiones religiosas.

A lo anterior se une que, tanto el artículo 9 del citado RD Leg. 2/2004, como el artículo 8 d) de la LGT, en el ámbito estatal, reiteran el principio de reserva de ley consagrado en los artículos 31.3 y 133.3 del Texto Constitucional que impide el reconocimiento de otros beneficios fiscales que los expresamente previstos en las normas con rango de Ley o los derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales. Asimismo, el artículo 14 de la LGT, prohíbe la utilización de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

En conclusión, no existiendo norma con rango de ley que establezca la exención en el impuesto que nos ocupa a favor de la Iglesia Católica o de cualquier entidad sin ánimo de lucro, no procedería reconocer tal beneficio fiscal a la reclamante.

NOVENO.-) Ahora bien, el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, ratificado por el Pleno de las Cortes Generales por Instrumento de 4 de diciembre del mismo año, contiene la expresión de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en su artículo IV.1 , a cuyo tenor:

“La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

- 1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.*
- 2) La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.*
- 3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.*
- 4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesíásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas.*
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.*

B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.

Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

D) Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo.”

A la vista de este precepto habría que concluir que tampoco en este Instrumento se contiene precepto alguno en que se reconozca a favor de la reclamante exención alguna en el ICIO, como tuvo ocasión de señalar la Resolución de la Subdirección General de Tributos Locales del Ministerio de Economía y Hacienda de 19 de junio de 2000.

Pero llegados a este punto, la cuestión adquiere una nueva dimensión al dictarse por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo la Sentencia en interés de Ley nº 1142/2000,

de fecha 19 de marzo de 2001, confirmada posteriormente por Sentencia de 31 de marzo del mismo año.

Dichas Sentencias llegan a la conclusión de que la reclamante disfruta de exención con respecto al ICIO en base a dos argumentos: por un lado, porque considera que el ICIO es un impuesto de carácter real y, en consecuencia, queda incluido en el apartado B) del artículo IV del Acuerdo de 3 de enero de 1979; y por otro, porque si el resultado de la construcción, instalación u obra (es decir, el inmueble) se halla exento del IBI, en cuanto impuesto expresa e indubitadamente de carácter real, lógica y necesariamente debe estar también exento del ICIO el proceso (o sea la construcción, instalación u obra) por el que, a consecuencia del mismo, se desemboca en aquél resultado, conectándose así ambos impuestos, IBI e ICIO.

Dejando de lado la polémica sobre si a la entrada en vigor del RD Leg. 2/2004, debió cumplirse lo dispuesto en el apartado 2 del Protocolo Adicional al mencionado Acuerdo, en virtud del cual *“Siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes (Estado español y Santa Sede) concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo”*, lo cierto es que las mencionadas Sentencias del Tribunal Supremo, que salvan esta cuestión argumentando que lo dispuesto en dicho apartado no tiene carácter constitutivo de las exenciones, sino meramente declarativo, no parecen dejar lugar a dudas sobre la aplicación de la exención en el ICIO a la reclamante.

Esta tesis jurisprudencial se ve confirmada, al poco tiempo, por la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001., parte de cuyo texto se transcribe a continuación:

“(…) Tomando en consideración que los impuestos reales son aquéllos cuyo presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada y el criterio del Tribunal Supremo, expresado en sus Sentencias de 17 de mayo de 1999, y de 19 y 31 de marzo de 2001, sobre el carácter real del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, así como los principios y espíritu que informan el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede.

Este Ministerio, en el marco de la voluntad concordada de ambas partes, expresada en el seno de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos, y de acuerdo con el Consejo de Estado, se ha servido disponer:

Primero.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en los artículos 101 a 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

Segundo

La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”.

En consecuencia, tanto de la doctrina del Tribunal Supremo, en su función integradora del Ordenamiento Jurídico, como de la citada Orden Ministerial, en su calidad de disposición interpretativa o aclaratoria de las Leyes y demás normas tributarias y de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria, se deduce la exención de la reclamante en el ICIO.

DÉCIMO.-) Una vez aceptada la anterior postura jurisprudencial y administrativa se podría considerar que la cuestión de la exención de la reclamante en el ICIO queda definitivamente zanjada.

Pero, una interpretación contraria a lo que resulta de aquellos fallos jurisprudenciales y de la citada Orden Ministerial sería posible si se tuviera en cuenta lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo IV.I B); párrafo que, si bien la Orden Ministerial no cita, no significa que no sea de aplicación.

En virtud del mismo, *“la exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtenerse por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por Impuestos sobre la Renta”* lo que parece avalar el acierto de una interpretación favorable a que el beneficio fiscal en el ICIO queda restringido a las construcciones, instalaciones y obras directamente relacionadas con las actividades propias de reclamante (culto o ejercicio del Apostolado), y no con el ejercicio de actividades económicas tales como la enseñanza.

Además, la misma tesis parece derivarse de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la de 5 de junio de 2001, en cuyo único artículo se establece:

“El apartado segundo de la Orden del Ministerio de Hacienda, de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en la letra B) del apartado 1 del artículo IV, del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, queda redactado en los siguientes términos:

“Segundo.—La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutan de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles).”»

En definitiva, la conclusión a la que podría llegarse sería que si la construcción, instalación u obra está destinada directamente al ejercicio de actividades que producirán rendimientos económicos, no cabría el reconocimiento de la exención en el ICIO, tesis que parece subyacer en la última Orden Ministerial promulgada al limitarse la exención a los inmuebles que estén exentos en el IBI, siendo tales, únicamente, como recoge el artículo IV, 1 A) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede: 1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.2) La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

A ello no obstaría la existencia de las dos Sentencias citadas del Tribunal Supremo, tanto porque en ambas el hecho analizado difiere del supuesto aquí planteado (en aquellas se trataba de la construcción de viviendas para residencia de sacerdotes y ampliación de una Iglesia y no a la construcción de un colegio del que pueden obtenerse rendimientos por actividad económica), como porque el propio Tribunal Supremo está estableciendo la vinculación entre el IBI y el ICIO. Lo que está exento del IBI debe estarlo del ICIO, por lo que a sensu contrario, si un inmueble no queda exento del IBI, no estará tampoco exenta la construcción, instalación u obra que conduce al resultado del inmueble.

DÉCIMOPRIMERO.-) Sin embargo, la anterior interpretación nos lleva finalmente al reconocimiento de la exención en el ICIO en el caso que nos ocupa.

En efecto, si hasta ahora, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo IV.I B) del repetido Acuerdo y en la Orden EHA/2814/2009, así como de la propia tesis del Tribunal Supremo, la exención en el ICIO va a quedar restringida a los inmuebles exentos de IBI, no podemos dejar de analizar, más allá del Acuerdo con la Santa Sede, las demás disposiciones normativas aplicables a la reclamante y al supuesto de hecho enjuiciado en la presente reclamación.

A este respecto, hay que tener en cuenta la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La reclamante se halla acogida, como entidad sin ánimo de lucro, al régimen fiscal regulado en los artículos 5 a 15 de dicha Ley

A este respecto el artículo 15.1 dispone que *“estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”*.

Por su parte, el artículo 7 establece que *“están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica”*.

Entre otras:

“7.Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos”.

Asimismo, el artículo 62.2.a) del RD Leg. 2/2004 establece una exención rogada en el IBI para *“los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada”*.

A lo anterior, no obstaría lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava de la Ley 49/2002 para las Fundaciones de entidades religiosas a cuyo tenor *“lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5 del artículo 3 de esta Ley...”* tanto porque dicha Disposición no está excluyendo su aplicación a las Fundaciones religiosas, sino aclarando que, en caso de existir normas específicas que regulen las relaciones económicas con la Iglesia Católica, habrá que estarse también a esa otra normativa; como porque según lo dispuesto en la Disposición Adicional Novena de la misma Ley sobre el régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas *“el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior”*.

Concluyendo, si la Orden EHA/2814/2009 aclara que la exención en el ICIO alcanza a todos los inmuebles de que sean titulares la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas y que estén exentos del IBI y la Ley 49/2002 reconoce la exención en este impuesto de los inmuebles titularidad de entidades sin ánimo de lucro (previéndose expresamente su aplicación a la reclamante) afectos a explotaciones económicas exentas, como es la de enseñanza y formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, debe reconocerse la exención en el ICIO por la realización de obras de reforma de un aulario del colegio que a reclamante explota, en régimen de concierto, en el inmueble de su propiedad sito en la c/-----, de Pozuelo de Alarcón.

En este sentido hay que subrayar que la reclamante es una Orden Religiosa inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia y como tal se trata de una entidad de las enumeradas en el punto 1, del artículo IV de Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 y que tiene entre sus propios fines, como rezan sus Estatutos y exige el artículo 7 de la Ley 49/2002, la enseñanza; en efecto, tal y como consta en los mismos *“los fines*

de la Orden (...) son todos los relativos a la enseñanza y educación cristiana de la juventud, en todos los niveles (...)" .

Y de hecho, la explotación económica a la que se afecta el inmueble de la c/-----, de Pozuelo de Alarcón, es la enseñanza, según resulta también acreditado en el expediente, en virtud de los distintos conciertos educativos suscritos entre la reclamante y la Consejería de Educación de la Comunidad Autónoma de Madrid. Y ello sin perjuicio de que, además, en el inmueble citado, exista un templo y la residencia de una comunidad religiosa, de por sí exentos de IBI de conformidad con el artículo IV, 1 A) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, afectando la obra, para cuya realización se solicita la exención del ICIO, indudablemente, también, a estas edificaciones, además de a las destinadas directamente a la enseñanza.

DÉCIMOSEGUNDO.-) A mayor abundamiento, hay que señalar que el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, en virtud de Resolución de fecha 6 de abril de 2010, ha concedido la exención en el IBI respecto del inmueble, propiedad de la reclamante, sito en la c/-----, del municipio de Pozuelo de Alarcón, por estar destinado a la enseñanza y tratarse de un centro docente acogido al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62.2 a) del Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y artículo 6.2. c) de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI.

En este sentido, el Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre, que determinó el alcance de esta exención, establece que *"entre las finalidades educativas se incluirán, no sólo las docentes, sino los servicios complementarios de comedor escolar, de asistencia sanitaria al alumno y los demás que sean declarados de carácter necesario en virtud de norma de rango suficiente"*

En consecuencia, reconocida la exención en el IBI por cuanto centro docente concertado, cualquier obra realizada en la superficie del inmueble afectada a la enseñanza (y un aulario evidentemente lo es) estará exenta de ICIO, por la conexión que se establece entre ambos impuestos, tanto por la jurisprudencia, como por la Orden EHA/2814/2009.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, **ACUERDA:**

ESTIMAR la presente **reclamación económico-administrativa** interpuesta por D.-----, actuando en nombre y representación de la entidad -----, **ANULANDO** la resolución impugnada y reconociendo el derecho de la reclamante a la exención, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, por la realización de unas obras de reforma destinadas a aulario del inmueble de su propiedad situado en-----, de Pozuelo de Alarcón.

(...)

- **Resolución nºSP ICIO 2015 02.**

Fecha: 23 de marzo de 2015.

RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 18 de Noviembre de 2013 se notificó al obligado tributario el inicio de las actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Construcciones,

Instalaciones y Obras, mediante comunicación con requerimiento de documentación, en la que se le requirió para la aportación de documentación relativa a la construcción de dos viviendas unifamiliares en la fila en la calle ----- de Pozuelo de Alarcón, de acuerdo a lo previsto en el artículo 87.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de la actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

La entidad -----, solicitó licencia de obras, para la realización de la construcción de los inmuebles antes mencionados, siéndole concedidas sendas licencias con fecha 14 de diciembre de 2005, la primera de ellas y de 23 de diciembre de 2011, la última de las mismas.

II.-) Con fecha 2 de junio de 2014 se incoa Acta de Conformidad nº -----, al referido contribuyente. Dicha Acta regularizaba la situación tributaria por la Tasa de Licencia de Obras, en relación a la construcción anteriormente referida, proponiendo una liquidación definitiva por importe de 19.320,32.-€, de los que 16.688,94.-€ corresponden al principal y 2.631,38.-€ a los intereses de demora. El Acta fue tramitada en conformidad.

III.-) En ejercicio de su derecho el obligado tributario interpuso ante este Tribunal, la presente Reclamación económico-administrativa, que fue admitida a trámite con el nº-----.

IV.-) Que asimismo al obligado tributario arriba indicado se le procedió a incoar expediente sancionador, por infracción tributaria, habiéndose incorporado todos los datos, pruebas y circunstancias, obrantes en el expediente de comprobación y regularización por el concepto del referido Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Con fecha 2 de junio de 2014, se le notificó el inicio de procedimiento sancionador por infracción tributaria, instado por el procedimiento abreviado de acuerdo al artículo 210 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

VI.-) En cuanto al expediente sancionador, el contribuyente interpuso la correspondiente Reclamación Económico-Administrativa, la cual fue admitida a trámite con el nº-----. Asimismo, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente.

Se dictó Providencia de Acumulación de ambas reclamaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa las resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria aprobatoria de la liquidación definitiva derivada de Acta de Conformidad anteriormente mencionada, así como de imposición de sanción.

SEXTO.-) Sin perjuicio de la conformidad prestada por el contribuyente a las propuestas de regularización contenidas en las Actas de Inspección, y por tanto, a los hechos que en las mismas se relacionan, sin que el contribuyente muestre su disconformidad al respecto, al suscribir, se reitera, el Acta en conformidad, entraremos al estudio de las alegaciones.

Respecto de las obligaciones tributarias como sustituto del contribuyente ha de mencionarse lo dispuesto por el artículo 101 de la texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo,:

“Artículo 101. Sujetos pasivos.

1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha."

El concepto legal de sustituto aparece perfectamente delimitado en la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 (Sección 2ª, Sala de lo Contencioso-Administrativo):

..."La diferencia entre el " contribuyente " y el "sustituto del contribuyente" en el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) quedó específicamente establecida en nuestras sentencias de 18 de diciembre de 1999 y 19 de septiembre de 2002 . como en ellas se dice el artículo 102.2 de la Ley de Haciendas Locales , invocado por el recurrente, otorga la condición de sustituto, en el impuesto que nos ocupa, a quien haya solicitado la licencia de obras o a quien realice la construcción, instalación u obra de que se trate.- ...

La sentencia mencionada sigue diciendo:

..."Como hemos tenido ocasión de explicar en nuestra sentencia de 14 de julio de 1999, a tenor de lo establecido en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, son tres las notas que definen o caracterizan la figura del sustituto del contribuyente: en primer lugar, la de que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, con lo que se cumple en él el rasgo que caracteriza a todo sujeto pasivo según el artículo 30 de la propia norma; en segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, la de que esta sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal -"por imposición de la Ley", reza el precepto que lo define-, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución. Por esto mismo, es perfectamente factible que, al lado del hecho imponible del tributo, del que surge la obligación tributaria a cargo de quien lo realiza, pueda hablarse de un presupuesto de hecho de la sustitución, distinto de aquel -del hecho imponible, se entiende aunque suela guardar relación ".

"El examen de los diferentes impuestos revela que hay casos en que el sustituto no desplaza al contribuyente de la relación tributaria -v.gr., en el impuesto sobre la renta- sino que éste continúa vinculado a la Administración (presentación de autoliquidaciones y, en su caso, ingreso del importe correspondiente de la obligación tributaria). En cambio, en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el artículo 102.1 de la Ley de Haciendas Locales -, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el petionario de la licencia o el constructor de la obra - artículo 102.2 de la citada Ley -, pero ello es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución -diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el artículo 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta. (...) b) El artículo 102.2 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, como se ha dicho, otorgaba la condición de

sustituto del contribuyente a quienes solicitasen las correspondientes licencias o realizasen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes. "...

Y continua diciendo la reiterada sentencia de nuestro Tribunal Supremo, para el caso en cuestión:

"... Ya hemos indicado que conforme a la doctrina legal en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obra, hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el artículo 102.1 de la Ley de Haciendas Locales -, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el petionario de la licencia o el constructor de la obra - artículo 102.2 de la citada Ley - Por tanto la administración sólo puede dirigirse, única y exclusivamente, contra el sustituto del contribuyente no pudiendo dirigirse contra el sujeto pasivo promotor de la obra." ...

En este sentido, puesto que, tal como se ha expuesto en el primero de los fundamentos de hecho de la presente, la entidad mercantil ----- solicitó, y le fueron concedidas sendas licencias de obra, con fecha 14 de diciembre de 2005, -la primera de ellas-, y de 23 de diciembre de 2011, -la última de las mismas-, para realizar la construcción de las dos viviendas ut supra referidas, la obligada tributaria tiene la condición de sustituto del contribuyente en tanto que solicitante de la licencia. Así pues, queda claro que en la presente reclamación, la Administración ha dirigido sus actuaciones correctamente frente a la reclamante, y por lo tanto, la actuación administrativa seguida contra ----- es conforme a derecho.

En cuanto a la manifestación de la incorrecta determinación de la Base Imponible, se ha de reiterar que el obligado tributario firmó las actas en conformidad, sin que manifestará disconformidad ninguna al cálculo de dicha Base, pero sin perjuicio de ello, cabe citar la sentencia 1222/206 de 24 de octubre de 2006 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid:

"(...) en lo que se refiere a la exclusión de los costes generales y el beneficio industrial, se ha de significar que pese a ser dichos conceptos excluibles, en el presente caso no se ha acreditado que tales costes se hayan facturado expresamente por tal concepto, sino que ni en el presupuesto ni en la certificación de la Dirección Facultativa se encuentran especificados tales costes y por tanto no existen como partidas deducibles, debiendo añadirse que, a los efectos de establecer la base imponible del Impuesto, que opera sobre el presupuesto de ejecución, no es posible entender que las partidas que lo integran, incluyan un porcentaje de beneficio industrial y gasto general habitual del mercado, pues el presupuesto de ejecución material es el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas 8art. 68 del Decreto 3410/75, de 25 de noviembre) y ello es exactamente el contenido del presupuesto y certificaciones no obrantes en autos, que no incluyen coste alguno alegado".

De tal forma hay que inferir que ni el beneficio industrial, ni los gastos generales se incluirán en la Base Imponible del Impuesto si estos han sido realmente facturados por tal concepto y así aparezcan acreditados en el presupuesto y en las facturas. En el presente caso no aparecen reflejados de tal manera ni en las facturas ni en las certificaciones emitidas.

En el mismo sentido cabe hacer referencia a la Sentencia 693/2010, de 24 de junio de 2010:

"Y esto último es lo que ha ocurrido en el caso de autos, en el que el Ayuntamiento ha acudido, para determinar el coste real y efectivo de la obra ya terminada, esto es, para realizar la liquidación definitiva del ICIO, a las certificaciones de obra abonadas por la mercantil apelante, requiriendo de forma reiterada, tanto a ésta, dueña de la obra, como a la empresa constructora con la que contrató su realización, el debido desglose documental con facturas de los conceptos excluibles de la base imponible (gastos generales, seguros, beneficio industrial, diversificación entre coste de instalación y coste del elemento separable instalado, etc.), sin que la mercantil apelante -a quien incumbía, como hemos visto, la carga de hacerlo- haya aportado dichas facturas reiteradamente requeridas por la Administración en las que constaran debidamente especificados los conceptos excluibles de la base imponible del ICIO. Sin que en

esta liquidación definitiva sea ya posible acudir a presupuesto alguno, sino a la documentación contable de la obra ya terminada que es la que refleja su coste real y efectivo.

Por tanto, tal y como ha concluido el Juzgado, la Administración, para fijar la base imponible del ICIO en su liquidación definitiva, ha acudido correctamente a las certificaciones de obra abonadas por la mercantil apelante que son las que contienen datos ciertos y objetivos sobre su coste real, y si en ellas no se reflejaban debidamente desglosadas las partidas excluibles, correspondía a la mercantil apelante la carga de la prueba de desvirtuarlas mediante las correspondientes facturas -y no presupuestos-, sin que las haya desvirtuado, por lo que el recurso de apelación debe ser desestimado."

Por tanto no cabe más que desestimar, asimismo, la manifestación del recurrente al respecto sobre la incorrecta determinación de la Base Imponible del Impuesto en base al coste real y efectivo de la construcción, según la documentación obrante en el expediente y a la legislación aplicable. Y en consecuencia, este Tribunal estima que no procede deducir de la base imponible cantidad adicional alguna en los referidos conceptos de "beneficio industrial" y/o "gastos generales".

SEPTIMO.-) Como se ha visto anteriormente, sentado que -----, es el obligado tributario, como solicitante de la licencia de obras, y por tanto, en su caso, como sujeto pasivo sustituto, cabe señalar el artículo 36.3 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, que dispone que, es sustituto el sujeto pasivo que por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, pudiendo exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias. En este sentido el artículo 129 del mismo cuerpo legal dice:

"1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:(...)

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones."

Por último mencionar que el artículo 181.1 de la referida Ley General Tributaria menciona que:

"1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del art. 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes .

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes."

La entidad -----, a consecuencia de las actuaciones que traen su causa en el procedimiento de inspección por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, tiene, como se ha visto anteriormente la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, en su calidad de solicitante de la licencia de obras, siendo por tanto también el sujeto infractor, ya que como sujeto pasivo sustituto del contribuyente tiene la obligación de presentar las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones (art. 129, antes referido), que la normativa imponga con relación al tributo.

OCTAVO.-) El artículo 183.1 de la Ley General Tributaria Ley 58/2003, de 17 de diciembre dispone:

"...son sanciones infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley"

Lo anterior en relación al artículo 191 del mismo texto legal, que dispone asimismo que constituye infracción tributaria 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, salvo que se proceda a regularizar con arreglo al artículo 27 o sea de aplicación el artículo 161.1, apartado b) del mismo texto legal.

Visto todo lo anterior, unido a que, tal y como quedo sentado en el Acta suscrita de Conformidad por el recurrente, el obligado tributario tenía conocimiento del coste real y efectivo de la obra objeto del presente expediente, y al no haber ingresado la correcta autoliquidación del tributo en concreto a la finalización de las obras, ni en el plazo establecido, ni siquiera antes de que se le notificase el inicio de las actuaciones de comprobación, hace que quede probado que la conducta fue voluntaria en el sentido de que le sería exigible una conducta diferente en función de las circunstancias del caso, por lo que se aprecia dolo, culpa o cuando menos negligencia, a los efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003.

Si bien, siendo cierto lo anterior, no es menos, como quedó reflejado en el expediente sancionador, que la dificultad de la determinación de la base imponible del Impuesto en cuestión, dadas las circunstancias aplicables al presente expediente, y de que de haber atendido la interpretación realizada por el recurrente, tal regularización nunca hubiera distado más de un 10% de la determinación final de la Base Imponible calculada por la inspección, y de acuerdo a los artículos 183.2, 184.2 y 192.2 de la mencionada Ley 58/2003, si bien existe infracción tributaria, no puede entenderse que haya existido ocultación, por lo que la calificación como leve de la infracción tributaria, se encuentra a juicio de este Tribunal acorde a derecho.

NOVENO.-) El artículo 179, en su apartado 2. d) de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria establece que:

"2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los arts. 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."

En la presente reclamación no se da ninguno de los supuestos que le pudieran eximir al recurrente de responsabilidad, por los siguientes motivos:

i.- El recurrente, en su calidad de sustituto del contribuyente, tenía la obligación legal (artículo 101.2 RDL 2/2004) tanto del pago de la cuota del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, como de la presentación de las obligaciones formales, tales como la presentación de las autoliquidaciones-declaraciones en los plazos legalmente previstos.

ii.- No cabe alegar que ha existido una interpretación razonable de la norma, sin explicar al menos en que ha consistido tal discrepancia de interpretación.

iii.- La firma en conformidad del acta de la inspección, no exime de la responsabilidad por las infracciones cometidas, sino que únicamente implica, de acuerdo al artículo 188.1.b) de la Ley General tributaria, Ley 58/2003, una reducción del 30% del importe de la sanción. Asimismo la comisión de la infracción, no se debe a la colaboración u obstrucción, ni a actuaciones de dilación o cualquier otro tipo de actuaciones, sino que se debe a no haber realizado la correcta

autoliquidación del impuesto y a la falta del ingreso derivado de la misma, a la finalización de las obras o construcción, en el plazo legalmente habilitado a tal efecto, y en todo caso antes de que se le hubiese notificado cualquier requerimiento por parte de la Administración actuante.

Como corolario, se ha de concluir que existe una infracción tributaria de las tipificadas en el artículo 192.2 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, no existiendo, como ha quedado visto anteriormente ocultación, motivos por los que este Tribunal estima oportuna la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria leve.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, reunido en Sala y en Única Instancia, **RESUELVE:**

DESESTIMAR

(...)

- **Reclamación nºSP ICIO 2014 01.**

Fecha: 26 de septiembre de 2014.

RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 20 de Diciembre de 2013 se notificó al obligado tributario el inicio de procedimiento sancionador por infracción tributaria, que contenía la propuesta de sanción, conforme al procedimiento abreviado regulado en el artículo 210 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El expediente sancionador, por infracción tributaria, ha sido incoado, habiéndose incorporado todos los datos, pruebas y circunstancias, obrantes en el expediente de comprobación y regularización por el concepto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) número ----- , y que finalizó en el acta de conformidad número IO ----- , de fecha 20 de diciembre de 2013.

II.-) En la precitada resolución de comunicación de inicio de procedimiento sancionador, se hacía advertencia expresa de su derecho a presentar alegaciones, documentos y pruebas que considerase oportunas, dentro del plazo de los 15 días siguientes a la fecha de notificación. Debiendo en el mismo plazo manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad; considerándose que ha manifestado su disconformidad con la propuesta de sanción al no manifestarse expresamente al respecto, de acuerdo con el artículo 25.4 del Real Decreto 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

III.-) Con fecha 10 de enero de 2014 el obligado tributario presentó por Registro de Entrada del propio Ayuntamiento, escrito de alegaciones contra la comunicación de inicio de expediente sancionador, así como contra la propuesta de sanción que contenía.

IV.-) Con fecha 3 de febrero de 2014 se notificó la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 22 de enero de 2014, por medio de la cual se desestimaban las alegaciones presentadas y se imponía sanción por infracción tributaria grave, consistente en multa pecuniaria proporcional de 13.680,35.-€, adjuntándose la carta de pago por dicho importe.

V.-) En fecha de 28 de febrero de 2014 el recurrente presenta en el mismo Registro del Ayuntamiento, recurso de reposición, contra la mencionada Resolución de imposición de sanción.

VI.-) Dicho recurso de reposición fue desestimado mediante Resolución del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 13 de marzo de 2014, ante el cual, el contribuyente interpuso la correspondiente Reclamación Económico-Administrativa, con fecha de entrada en el Registro del Tribunal el 5 de mayo de 2014.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugnan en la presente reclamación económico-administrativa las resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria aprobatorias tanto de la liquidación definitiva como de la sanción impuesta derivadas del procedimiento del Acta de Disconformidad nº IO-----.

SEXTO.-) Respecto de las obligaciones tributarias como sustituto del contribuyente ha de mencionarse lo dispuesto por el artículo 101 de la texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo:

“Artículo 101. Sujetos pasivos.

1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.”

El concepto legal de sustituto aparece perfectamente delimitado en la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 (Sección 2ª, Sala de lo Contencioso-Administrativo):

...“La diferencia entre el "contribuyente" y el "sustituto del contribuyente" en el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) quedó específicamente establecida en nuestras sentencias de 18 de diciembre de 1999 y 19 de septiembre de 2002. Como en ellas se dice el artículo 102.2 de la Ley de Haciendas Locales , invocado por el recurrente, otorga la condición de sustituto, en el impuesto que nos ocupa, a quien haya solicitado la licencia de obras o a quien realice la construcción, instalación u obra de que se trate....”.

La sentencia mencionada sigue diciendo:

“...Como hemos tenido ocasión de explicar en nuestra sentencia de 14 de julio de 1999, a tenor de lo establecido en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, son tres las notas que definen o caracterizan la figura del sustituto del contribuyente: en primer lugar, la de que queda

vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, con lo que se cumple en él el rasgo que caracteriza a todo sujeto pasivo según el artículo 30 de la propia norma; en segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, la de que esta sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal -"por imposición de la Ley", reza el precepto que lo define-, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución. Por esto mismo, es perfectamente factible que, al lado del hecho imponible del tributo, del que surge la obligación tributaria a cargo de quien lo realiza, pueda hablarse de un presupuesto de hecho de la sustitución, distinto de aquel -del hecho imponible, se entiende- aunque suela guardar relación".

"El examen de los diferentes impuestos revela que hay casos en que el sustituto no desplaza al contribuyente de la relación tributaria -v.gr., en el impuesto sobre la renta- sino que éste continúa vinculado a la Administración (presentación de autoliquidaciones y, en su caso, ingreso del importe correspondiente de la obligación tributaria). En cambio, en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el artículo 102.1 de la Ley de Haciendas Locales -, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra - artículo 102.2 de la citada Ley -, pero ello es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución -diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el artículo 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta. (...) b) El artículo 102.2 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, como se ha dicho, otorgaba la condición de sustituto del contribuyente a quienes solicitasen las correspondientes licencias o realizasen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes. "...

Y continua diciendo la reiterada sentencia de nuestro Tribunal Supremo, pare el caso en cuestión:

..."La aplicación al caso de autos de esta doctrina jurisprudencial conlleva la desestimación del presente recurso de apelación por este motivo de impugnación, pues resulta claro que el apelante tiene la condición de sustituto al tiempo de dictarse la liquidación definitiva, en cuanto concurre en él el presupuesto legal que da origen al supuesto de la sustitución, por la realización de las obras ya que la entidad «-----» tiene la condición de sustituto del contribuyente por ser el ejecutor material de la construcción desplazando incluso al promotor de la construcción y al dueño de la obra de la relación jurídico tributaria. Ya hemos indicado que conforme a la doctrina legal en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obra, hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el artículo 102.1 de la Ley de Haciendas Locales -, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra - artículo 102.2 de la citada Ley - Por tanto la administración sólo puede dirigirse, única y exclusivamente, contra el sustituto del contribuyente no pudiendo dirigirse contra el sujeto pasivo promotor de la obra." ...

Asimismo el artículo 36.3 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, dispone que, es sustituto el sujeto pasivo que por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, si como las obligaciones formales inherentes a la misma, pudiendo exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias. En este sentido el artículo 129 del mismo cuerpo legal dice:

"1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:(...)

c) *La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones."*

Por último mencionar que el artículo 181.1 de la referida Ley General Tributaria menciona que:

"1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del art. 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

a) *Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes."*

La entidad reclamante, a consecuencia de las actuaciones que traen su causa en el procedimiento de inspección por el ICIO (número----, acta nº IO ----), referido a la construcción de una vivienda unifamiliar aislada en calle ---- de Pozuelo de Alarcón, tenía la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, en su calidad de contratista y constructor de la citada vivienda, siendo por tanto también el sujeto infractor, ya que como sujeto pasivo sustituto del contribuyente tiene la obligación de presentar las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones (art. 129, antes referido), que la normativa imponga con relación al tributo.

Por tanto, según se desprende en la jurisprudencia anteriormente referida, y la legislación citada, la obligación de presentar las declaraciones las tiene el sustituto del contribuyente ,es decir, la entidad reclamante, sin que pueda esgrimirse como eximente que las haya presentado el sujeto pasivo (-----), pues la Ley impone la obligación al primero y no al segundo.

SEPTIMO.-) En cuanto a la obligación tributaria formal, se ha de hacer mención al artículo 7 de la Ordenanza municipal reguladora del impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, del ejercicio 2008, año en que se inician las obras y por tanto el del devengo del hecho imponible. El referido artículo 7, dispone que "*una vez finalizadas las construcciones, instalaciones y obras, y al tiempo de solicitar la licencia de primera ocupación, y en todo caso, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a su terminación, los sujetos pasivos, deberán presentar declaración del coste real y efectivo de las mismas, y en caso de que dicho coste sea superior al que sirvió de base imponible en la autoliquidación, los sujetos pasivos deberán presentar y abonar, en su caso, autoliquidación complementaria del tributo por la diferencia positiva, o en su caso, negativa, que se haya puesto de manifiesto*".

Así, se presentó una declaración del coste final por importe de 247.053,54.-€, inferior incluso al coste calculado para la presentación de la autoliquidación provisional que fue de 371.064,40.-€, y además muy inferior al verdadero coste real y efectivo de la obra, pues el coste material de dicha construcción ascendió finalmente a 913.935,65.-€

OCTAVO.-) El artículo 183.1 de la Ley General Tributaria Ley 58/2003, de 17 de diciembre dispone:

"...son sanciones infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley"

Lo anterior ha de ponerse en relación con el artículo 191 del mismo texto legal, según el cual "*constituye infracción tributaria 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, salvo que se proceda a regularizar con arreglo al artículo 27 o sea de aplicación el artículo 161.1, apartado b) del mismo texto legal".

La entidad reclamante es la contratista de la construcción de acuerdo al contrato de "gestión y ejecución de vivienda llave en mano", de fecha 22 de abril de 2007, que se rubrico entre la entidad -----, como propietaria del solar y dueña de las obras, junto con la aquí recurrente, y en base al cual la reclamante subcontrata todas y cada una de las unidades de obra integradas en los capítulos del presupuesto anexionado al proyecto para el que se solicitó la licencia. A mayor abundamiento, la reclamante, en nombre y representación de -----, presento el 21 de julio de 2010 solicitud de licencia de primera ocupación, adjuntando a dicha solicitud presupuesto de valoración de final de obra (resumida por capítulos), de donde se deducía un coste final de 247.053,54.-€; presupuesto visado por el Colegio Oficial, habiendo sido redactado por D.-----, a la sazón, administrador único de la reclamante y firmante del propio escrito de interposición de la presente Reclamación Económico-Administrativa.

Es decir la entidad reclamante, tiene pleno conocimiento de las declaraciones realizadas por --- -----, al haber presentado incluso la solicitud de licencia de primera ocupación (y documentos anexos, como valoración de final de obra) en nombre y representación de ésta última, sino que también, lo tenía, a través de su representante legal, ya que el Sr. -----(administrador único), que es además el arquitecto director del proyecto y suscribiente del mismo.

NOVENO.-) En cuanto a la calificación, el artículo 191, apartados 2, 3 y 4, de la referida Ley General Tributaria, 58/2003, establece que:

"...2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

...3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

"...4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos."

Para conocer si ha existido ocultación, hay que acudir al artículo 184, apartados 2 y 3.b) del mismo texto legal, el cual dispone que :

"...2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento."

"...3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción."

La entidad reclamante, tenía pleno conocimiento del coste efectivo y real de la construcción realizada al finalizar la misma, como ha quedado demostrado en fundamentos anteriores, así como por la aportación de documentación tras requerimiento de la inspección, tal y como quedo, asimismo reflejado en el acta suscrita.

La sentencia (691/2010) del TSJ de Madrid de fecha 24/ de junio de 2010, dice en su fundamentación jurídica:

".. al terminar la obra, la actora debió examinar si lo declarado en la autoliquidación provisional, de conformidad con lo presupuestado, se ajustaba al coste real y efectivo de la obra que realmente se había producido y, comprobado, con los datos ciertos y objetivos que suponían la certificación final de la obra y demás documentación contable y cierta de la misma, que no era así y que el coste real y efectivo de la obra había sido superior al presupuestado y declarado como base imponible en la liquidación provisional, debió presentar la correspondiente autoliquidación definitiva con el consiguiente ingreso complementario. En consecuencia, también el pronunciamiento del Juzgado confirmatorio de la sanción impuesta debe ser confirmado, debiendo, pues, desestimarse en su integridad el recurso de apelación."

La recurrente no presentó a la finalización de la construcción, ni ingresó, la correcta declaración del tributo, incurriendo en el supuesto contemplado en el antes referido artículo 184, por el cual la ocultación se produce por la no presentación de una correcta autoliquidación del tributo dentro del plazo establecido, tras la finalización de la obra.

La entidad reclamante, emitió facturas por la ejecución de la obra de las que resultaba un importe total de 805.804,60.-€ (sin IVA), desglosadas de la siguiente manera; 120.00,00.-€ en concepto de honorarios, 156.900,00.-€ en concepto de gastos de gestión, 34.400,00.-€ en concepto de licencias (el sujeto pasivo contribuyente había pagado por licencia de ICIO 22.236,86.-€), 24.941,00.-€, por gastos financieros, 17.600,00 por gastos tales como geotécnico, topográfico y acometidas, 55.541,13.-€, en concepto de gastos generales y beneficio industrial, y 396.722,47.-€ en concepto de ejecución material.

Así, en primer lugar, según las facturas emitidas el coste de ejecución material de la obra ascendió a 396.722,47.-€ debiéndose, por tanto, de haber regularizado el Impuesto sobre dicha cantidad, cosa que no se realizó, y en segundo lugar, se comprobó del análisis de su contabilidad y de las facturas emitidas por proveedores y subcontratistas que la ejecución material ascendió a 913.935,65.-€, es decir existe una diferencia de 517.213,18 entre el coste de ejecución de obras material que figura en las facturas aportadas y el coste real de ejecución material soportado obtenido de la contabilidad. Por tanto el importe de 517.213,18.-€ es sensiblemente superior al 10% de la base de la sanción, siendo además que las omisiones que se han concretado por la utilización de facturas cuyos conceptos no se correspondían con la realidad de los costes soportados, es decir, que no se corresponden a trabajos efectivamente realizados.

El artículo 183 de la Ley 58/2003, dice:

"1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley ."

En este sentido se puede afirmar que el sujeto infractor incurre en lo preceptuado por los referidos artículos, ya que, ni presentó ni ingresó el importe de la declaración-autoliquidación completa a la finalización de las obras, y en los plazos legamente señalados a tal efecto, habiendo utilizado facturas cuyos conceptos no se correspondían con la realidad de los costes soportados, teniendo por tanto trascendencia directa sobre la base imponible del ICIO, lo cual induce a que la conducta fue voluntaria, apreciándose en consecuencia dolo, culpa o cuando menos negligencia, tal y como señala el referido artículo 183.

DECIMO.-) El artículo 179, en su apartado 2. d) de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria establece que:

"2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la

Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los arts. 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."

En la presente reclamación no se da ninguno de los supuestos que le pudieran eximir al recurrente de responsabilidad, por los siguientes motivos:

i.- El recurrente, en su calidad de sustituto del contribuyente, tenía la obligación legal (artículo 101.2 RDL 2/2004) tanto del pago de la cuota del ICIO, como de la presentación de las obligaciones formales, tales como la presentación de las autoliquidaciones-declaraciones en los plazos legalmente previstos. Máxime cuando la recurrente tenía suscrito contrato por el que se obligaba a realizar la gestión integral y la construcción de la obra objeto del presente expediente; contrato que además le obligaba a solicitar, gestionar, tramitar y obtener las pertinentes licencias para la ejecución de la construcción.

ii.- No cabe alegar que fue -----, la que unilateralmente o con desconocimiento de la reclamante, declaró un importe inferior al real, cuando el documento donde se declara el coste real y efectivo de la construcción, es suscrito por el arquitecto D.-----, a la sazón administrador único de la reclamante.

iii.- Que, como se ha desglosado anteriormente, según las facturas emitidas el coste de ejecución material de la obra ascendió a 396.722,47.-€, cuando se comprobó del análisis de su contabilidad y de las facturas emitidas por proveedores y subcontratistas que la ejecución material ascendió a 913.935,65.-€, es decir, que existía una diferencia de 517.213,18 entre el coste de ejecución de obras material que figura en las facturas aportadas y el coste real de ejecución material soportado obtenido de la contabilidad, diferencia que se ha concretado por la utilización de facturas cuyos conceptos no se correspondían con la realidad de los costes soportados, es decir, que no se correspondían a trabajos efectivamente realizados, todo ello tendente a eludir el pago del impuesto.

iv.- Que la firma en conformidad del Acta de la inspección, no exime de la responsabilidad por las infracciones cometidas, sino que únicamente implica, de acuerdo al artículo 188.1.b) de la Ley General tributaria, Ley 58/2003, una reducción del 30% del importe de la sanción. Asimismo la comisión de la infracción, no se debe a la colaboración u obstrucción, ni a actuaciones de dilación o cualquier otro tipo de actuaciones, sino que se debe a no haber realizado la correcta autoliquidación del impuesto y a la falta del ingreso derivado de la misma, a la finalización de las obras o construcción, en el plazo legalmente habilitado a tal efecto, y en todo caso, antes de que se le hubiese notificado cualquier requerimiento por parte de la Administración actuante.

Como corolario, se ha de concluir que existe una infracción tributaria de las tipificadas en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, existiendo ocultación en los términos expuestos por el artículo 184.2 del mismo cuerpo legal; siendo además que se han utilizado facturas cuyos conceptos no se correspondían con la realidad de los costes soportados, es decir, que no se corresponden a trabajos efectivamente realizados, representando más de un 10% sobre la base de la sanción, motivos por los que este Tribunal estima oportuna la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria muy grave.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, reunido en sesión de hoy en primera y única instancia, **RESUELVE:**

DESESTIMAR

(...)

- **Resolución nºBI ICIO 2017 03.**

Fecha: 21 de noviembre de 2017.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 13 de julio de 2017, D. -----interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Municipal de Pozuelo de Alarcón respecto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras (en adelante, ICIO) girad con ocasión de la obra realizada en la calle ----- de la ciudad de Pozuelo de Alarcón.

II.-) Este escrito tiene origen en el inicio de actuaciones inspectoras con fecha de 31 de agosto de 2016 dirigida al obligado tributario en la que se le requiere para que presente documentación relativa a las obras de construcción de una vivienda unifamiliar sita en la citada calle de -----.

III.-) Instruido el expediente y puesta de manifiesto la propuesta de liquidación al obligado tributario, el día 28 de abril de 2017 se levanta acta de disconformidad y se procede a dictar una liquidación por importe de 1.556,03 € (de los cuales, 1.317,12 € corresponden a la cuota tributaria, y 238,91 € de intereses de demora).

IV.-) Dicha liquidación del ICIO fue notificada al obligado tributario el día 26 de junio de 2017.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la liquidación definitiva por importe de 1.556,03 € (que comprende la cuota defraudada de 1.317,12 € más 238,91 € de intereses de demora).

A tal fin, el reclamante alega en síntesis lo siguiente:

El obligado tributario discrepa de la liquidación del ICIO pues a su juicio, debería tomarse como base imponible el importe de 231.219,54 €. Sin embargo, la cantidad determinada por la Inspección asciende a 274.225,74 € y considera que no es correcta, pues la dirección facultativa y la propiedad (como sujeto pasivo del tributo) que coinciden en este caso en la misma persona, no aceptaron la última factura emitida por el constructor, pues por desavenencias en la ejecución de la obra, es el constructor el que adeuda a la propiedad un importe de 8.429,89 € que debería descontarse de lo ya abonado al constructor como consecuencia de "partidas de obras facturadas y no correctamente ejecutadas, mediciones en exceso en certificaciones anteriores, y partidas no finalizadas o directamente sin ejecutar".

Así las cosas, en opinión del obligado tributario, "la Inspección incrementa arbitrariamente y sin justificación técnica ni jurídica alguna en 34.650,15 € el coste real de las obras en base a partidas ya certificadas y abonadas previamente a dicha liquidación tal y como se ha mantenido en todas las alegaciones. De esta forma –sostiene así mismo el reclamante- la instructora está sumando varias veces el mismo concepto, en diferentes certificaciones y partidas, por lo que su cálculo está duplicado en las certificaciones".

SEXTO.-) Por su parte, la Inspección entiende que “los interesados no deben confundir el concepto de coste, que está directamente relacionado con los consumos de todos los bienes y servicios necesarios, en este caso para construir una vivienda relacionados con su ejecución material, que tienen una valoración monetaria, con el concepto de gasto o de pago que están directamente relacionados con las obligaciones que haya adquirido el promotor con el contratista y la entrega de dinero para hacer frente a estas obligaciones. De manera que el valor económico de este “coste” se incorpora a la obra como consumo (y a la base imponible del impuesto) con independencia de los vicios o errores en la ejecución o de los acuerdos, respecto al gasto y pago, al que hayan podido llegar contratista y promotor. Naturalmente el coste tiene un componente técnico (unidades de obra ejecutadas) y otro económico (la valoración de todos esos bienes y servicios consumidos); respecto del primero son trascendentales las certificaciones de la obra de la dirección facultativa, pero no para el segundo, puesto que los arquitectos desconocen la valoración real de estos bienes y servicios efectuados por el contratista en su contabilidad, que tienen un reflejo indirecto en las facturas que repercute el promotor. Resulta evidente que, cuando se desconoce con certeza esta valoración contable, se ha de apelar a los precios unitarios presupuestados o a los establecidos en las facturas, pero lo que no podemos admitir es que no se valore un consumo (bien, mano de obra, servicio, etc.) que es coste de ejecución material de la obra, por el mero hecho de que se haya ejecutado defectuosamente o, simplemente, no se haya abonado cantidad alguna por el mismo, bien en virtud de acuerdos con el contratista, bien porque se lo haya hecho gratuitamente, o bien por discrepancias jurídicas o económicas en sus relaciones contractuales que afectan a sus obligaciones (gastos) y pagos, pero no a su coste.

En consecuencia, la Inspección determina este coste real y efectivo en base a medios de prueba, tales como las facturas y las certificaciones de obras emitidas por el contratista por los trabajos ejecutados; no influye en la determinación de la base imponible el hecho de que sean o no abonadas estas facturas, ni de que, entre el contratista y la propiedad, pueden llegar a un acuerdo para hacer desaparecer de la certificación 10ª partidas que ya estaban incluidas en la 9ª –por importe de 10.542,46 €, o bien para rectificar mediciones y/o precios, y de esta manera, hacer aparecer en la certificación nº 10 partidas –que ya habían sido certificadas en la anterior certificación (la nº 9) de acuerdo con las mediciones y precios establecidos en el presupuesto de ejecución- con unas mediciones y/o precios inferiores a los que aparecen en la certificación 9ª, lo que hace que el importe por el que la constructora emite la factura N°-----, correspondiente a la certificación nº 10, es decir, 23.459,65 € como base imponible, sea inferior al coste de las partidas y/o capítulos que aparecen por primera vez como ejecutados en esta certificación 10, y que asciende a 34.650,15 €’.

SÉPTIMO.-) El art. 3.1 de la Ordenanza reguladora del ICIO del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón reza de la siguiente forma:

“La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla”.

Pues bien, la cuestión objeto de litigio gravita por definir qué ha de entenderse por “coste de ejecución material” a efectos de determinar la base imponible del ICIO.

No obstante, dicho cuerpo normativo, ni el TR. regulador de la LRHL del que trae su origen tampoco define el concepto.

Así las cosas, y a la luz del art. 12.2 de la Ley General Tributaria (que reza de la siguiente forma “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”), habrá efectivamente que acudir al concepto gramatical más usual del término.

Pues bien, siguiendo el Diccionario de la Real Academia Española (edición del Trecentenario), por “ejecución”, ha de entenderse “llevar a la práctica, realizar”. Dicha definición trasladada al caso que nos ocupa, nos invita a afirmar que el coste de ejecución material de la obra debe incluir todas las partidas realizadas, llevadas a la práctica y que estén previstas en el presupuesto de ejecución, y con independencia de que los gastos sean o no finalmente desembolsados por el dueño de la obra como consecuencia de desavenencias con la entidad constructora. Nótese que dicha posición del administrado llevada hasta sus últimas consecuencias, podría llevar a que en un obligado tributario alegara que la base imponible de dicho impuesto es 0, por cuanto ha decidido no pagar al contratista ningún importe justificando este criterio extremo en que no ha cumplido fielmente con la hoja de encargo firmada por las partes, y dejándolo en manos de los Tribunales para dirimir el conflicto respecto al importe final a pagar.

La jurisprudencia dictada sobre el particular también ha venido entendiendo que deberán incluirse todas aquellas partidas que sirvieron originariamente para la concesión de la licencia de obras:

Así las cosas, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre esta cuestión en Sentencias entre otras, de 27 de febrero de 1995, y de 16 y 18 enero de 1996, señalando que, puesto que la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible y que el artículo 101 de la LRHL no sujeta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras a toda construcción, instalación u obra, sino únicamente a aquellas para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística.

En este orden de ideas se ha pronunciado también en varias ocasiones el TSJ. de Castilla La Mancha cuando señala que “otro tanto cabe decir de los honorarios de los facultativos que intervinieron en la redacción del proyecto y en la dirección de obras, en cuanto éstos no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra que conforme la Sentencia de 1 febrero 1994 (RJ 1994\1326) sigue siendo la referencia para determinar la base imponible a tenor del citado art. 104 LHL). En cambio, no pueden excluirse de la base imponible partidas que sí forman parte del presupuesto de ejecución material de la obra, como son en el caso las relativas a instalación de climatización, eléctrica y de protección de incendios, toda vez que en principio todas ellas responden a uno de los conceptos del hecho imponible el de instalaciones, en su significación gramatical más usual, y si bien es verdad que conforme a la doctrina recogida en la STS 29 junio 1994 (RJ 1994\4743) no todas las instalaciones establecidas sobre una edificación están sujetas a este impuesto sino sólo aquellas que precisen de previa licencia, pudiendo prescindirse en el cómputo de la base imponible de todas aquellas referentes a mobiliario o servicios de la construcción que no requerirían previa licencia pero que se incluyeron en el presupuesto general porque a todos estos elementos se extendía el proyecto, no resulta posible en el caso excluir las instalaciones discutidas pero con los datos disponibles no parece que pueda afirmarse que las mismas no estuvieran sujetas a previa licencia, debiendo afirmarse lo contrario en atención a las características del proyecto que consiste precisamente en obras de reforma o acondicionamiento de un edificio público que requieren este tipo de instalaciones” (STSJ. Castilla La Mancha de 29 de marzo de 1995).

Y este mismo Tribunal un año después al afirmar en este sentido que “las partidas como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería, que son elementos inseparables de aquella y que figuren en el mismo proyecto que sirvió para obtener la licencia, por lo que es claro que han de ser incluidas en la base imponible del impuesto las mencionadas en la alegación tercera del recurso de reposición presentado en vía administrativa a excepción de las relativas a hilo musical y megafonía, equipamiento circuito cerrado, telefonía y red local y televisión que no parece que puedan comprenderse dentro de la necesidad de licencia urbanística. También procederá la exclusión de la partida de Seguridad e Higiene en cuanto coste que incrementa indirectamente el coste de la edificación pero que no responde directamente al precio o valor material de la misma y no se traducen en actividad para la que se exija previa licencia urbanística (STJ. Castilla La Mancha de 31 de diciembre de 1996).

Por último, también se ha pronunciado en este sentido, la STSJ. de Extremadura de 17 de abril de 2001 (respecto a determinadas partidas incluidas en su momento en el presupuesto de ejecución material de la obra –tal como sucede en el caso que nos ocupa- (“*Bordillos, solados, bancos y jardineras de ladrillo, rotulación con pintura y tratamiento de fachada*”), indicando que “lo procedente es desestimar la pretensión de la recurrente, pues siguiendo la doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal Supremo (SS. de 15 de febrero de 1995 [RJ 1995, 1019] y 3 de mayo de 1996 [RJ 1996, 4576]), han de incluirse en la base imponible aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el Proyecto para el que se solicitó la licencia. En consecuencia, los elementos aludidos han de ser tenidos en cuenta para calcular el importe de la base imponible, tal como hizo la demandada en la liquidación objeto del recurso, por cuanto no tiene singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, pues, se incorpora a ella en su aspecto más estático o estructural, formando parte consustancial no sólo, que también, del presupuesto de la obra, y fundamentalmente de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la obra emprendida se dirige”.

En conclusión, la “ejecución de forma defectuosa”, o la “no finalización” de determinadas partidas en las que existe discrepancia entre la propiedad y el contratista, no puede llevar a la exclusión de dichos importes de la base imponible como sostiene el reclamante, situación ésta última que difiere claramente de un supuesto de “inejecución” de una determinada partida (tal como podría suceder si por decisión unilateral de la propiedad se ordena al contratista no instalar finalmente velux en el tejado del inmueble, o se renuncia a la construcción de una piscina, presupuestadas estas partidas inicialmente y en consecuencia, reflejadas en la liquidación provisional), lo que sí habría dado lugar a su exclusión de la base imponible de la liquidación definitiva del citado tributo).

Por el contrario, los gastos específicos objeto del conflicto con la Inspección, proceden todos ellos de partidas que han sido “ejecutadas” en la obra, y por ende, deben ser incluidas en la base imponible de la liquidación definitiva, resultando extramuros de la obligación tributaria, la cuestión de si están o no mal ejecutadas (v.gr. partida C0512: barandilla; capítulo C10: vidriera; partida C1127: Ud, portero electrónico fermax; partida C1131: ud. Legalización de instalación eléctrica; partida 1305: ud. Radiadores toalleros eléctricos; partida 1305: ud. Instalación completa de gas; partida 1311: ud. Legalización de instalación de gas; capítulo C14: pinturas 50 %, etc.). Así las cosas, y sin necesidad de que el inspector acuda *ad personam* al inmueble, no podemos concebir que el Ayuntamiento pudiera conceder la licencia de primera ocupación, permitiendo al contribuyente vivir en el inmueble sin que existan servicios básicos derivados de los elementos descritos anteriormente y que son objetivamente necesarios (v.gr. gas, electricidad) para una vida digna de los ocupantes.

OCTAVO.-) Así mismo, no cabe afirmar como sostiene el recurrente que la inclusión de estas partidas daría lugar a una duplicación de partidas en el cómputo de la base imponible, pues no existe en puridad repetición de gastos, por cuanto la Inspección ha respetado en sus justos términos (dando por buena, y en consecuencia, validando) la liquidación provisional presentada antes del comienzo de la obra por el dueño de ésta. Los conflictos originados entre la propiedad y el contratista por discrepancias respecto de la ejecución de determinadas partidas quedarán extramuros de la obligación tributaria debiendo incluirse todos aquellos elementos que son necesarios para la concesión de la licencia.

Nótese que el art. 17.5 LGT establece que “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

Así las cosas, el acuerdo privado entre la propiedad y el contratista por el que el segundo condona parte de las facturas adeudadas por una supuestamente defectuosa ejecución de la obra, resulta perfectamente legítimo de acuerdo al principio de autonomía de la voluntad de las partes que rige en el Derecho civil ex art. 1.255 del Código Civil (conforme al cual, “los contratantes, pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarias a las leyes, a la moral, ni al orden público”), pero no despliega efectos como venimos señalando en la esfera tributaria de acuerdo al citado art. 17.5 LGT, por lo que dichas partidas deben mantenerse en la base imponible de la liquidación definitiva del ICIO aquí cuestionado.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR

(...)

- **Resolución nºBI ICIO 2013 02.**

Fecha: 12 de septiembre de 2013.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 27 de enero de 2012 se notificó al contribuyente el inicio de las actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), mediante comunicación, en la que se le requirió para la aportación de documentación relativa a la construcción de cinco viviendas unifamiliares (adosadas), en la calle

----- de Pozuelo de Alarcón, de acuerdo a lo previsto en el artículo 87.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de la actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

II.-) Con fecha 27 de junio del mismo año se incoa Acta de Disconformidad nº ----- al referido contribuyente, siendo notificada junto al informe ampliatorio por correo administrativo, en fecha 2 de julio de 2012. Dicha Acta regularizaba la situación tributaria por el referido ICIO, en relación a la construcción anteriormente referida, proponiendo una liquidación definitiva por importe de 48.343,48.-€, de los que 44.188,37.-€ corresponden al principal y 4.155,11.-€ a los intereses de demora.

El Acta fue tramitada en disconformidad de acuerdo a lo prevenido en el artículo 157.2 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, Ley General Tributaria y de acuerdo al artículo 188.1 del Real Decreto 1065/207, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de la actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

III.-) De acuerdo a lo establecido por el artículo 157.3 de la Ley General Tributaria, se comunicó al obligado tributario de su derecho a formular las alegaciones que en su defensa considerase oportunas, en el plazo legalmente establecido al efecto, de quince días.

El contribuyente en el ejercicio de tal derecho, presentó sendos escritos con fechas 20 de julio de 2012 y 14 de septiembre del mismo año.

IV.-) Vistas las alegaciones presentadas, con fecha 20 de septiembre de 2012 se dicta Resolución por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria aprobando la liquidación definitiva del acta de disconformidad nº IO ----- por importe de 46.592,09.-€, de los que 42.323,27.-€ correspondían al principal y 4.268,82.-€ a los intereses de demora.

V.-) En ejercicio de su derecho, el obligado tributario presentó recurso de reposición contra la mencionada Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria. Dicho Recurso de Reposición fue desestimado mediante resolución de fecha 5 de diciembre de 2012.

VI.-) Que asimismo al obligado tributario se le procedió a incoar expediente sancionador, por infracción tributaria, habiéndose incorporado todos los datos, pruebas y circunstancias, obrantes en el expediente de comprobación y regularización por el concepto del referido Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Con fecha 5 de octubre de 2012, se le notificó el inicio de procedimiento sancionador por infracción tributaria, instado por el procedimiento abreviado de acuerdo al artículo 210 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa las resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria aprobatorias, tanto de la liquidación definitiva derivada de

Acta de Disconformidad IO -----, de fecha 16 marzo de 2012, como de la imposición de sanción, Expediente SAN ICIO -----, de fecha 19 de junio de 2012.

SEXTO.-) El artículo 100 del RDL 2/2204, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, así como el artículo 1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, vigentes en el momento de devengo del impuesto, establecen que el Impuesto mencionado es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra, para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, con independencia de la obtención de la misma, y siempre que su expedición corresponda al municipio de la imposición. En el presente caso estamos ante la construcción de cinco viviendas unifamiliares adosadas en la calle -----de Pozuelo de Alarcón, bajo licencia concedida el día 26 de abril de 2.006.

El sujeto pasivo de dicho Impuesto, en relación a dicha construcción de acuerdo a los artículos 101 del RDL 2/2004 y 2 de la referida Ordenanza, resulta ser la reclamante, por ser la dueña de la construcción u obra, con independencia de que sea o no el titular del terreno sobre el que se asienten, siendo además la solicitante de la licencia para precitada obra.

La Base Imponible del Impuesto, de acuerdo al artículo 102 RDL 2/2004 y el artículo 3 de la Ordenanza reguladora, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción u obra, entendiéndose como tal, el coste de ejecución material de la misma.

En base a la documentación requerida y aportada, se determinó por el Órgano Municipal competente que la Base Imponible sobre la que se regularizaría la situación tributaria por el ICIO, ascendía a 2.119.105,29.-€, ya que dicho importe resultaba de los asientos contables de la sociedad, correspondientes a las facturas recibidas de las entidades mercantiles denominadas XXXX e YYYYYY en concepto de ejecución de la construcción, una vez deducidos los gastos correspondientes al coste de seguridad y salud, por importe de 46.627,50.-€.

El citado artículo 102 del RDL, 2/2204, dice:

“1. La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.

No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.”

Dicho coste de ejecución viene perfectamente definido por el artículo 131 del RD 1098/201, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, cuando dice:

“Se denominará presupuesto de ejecución material el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas.

El presupuesto base de licitación se obtendrá incrementando el de ejecución material en los siguientes conceptos:

1. Gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato, cifrados en los siguientes porcentajes aplicados sobre el presupuesto de ejecución material:

a) Del 13 al 17 por 100, a fijar por cada Departamento ministerial, a la vista de las circunstancias concurrentes, en concepto de gastos generales de la empresa, gastos financieros, cargas fiscales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido,

tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato. Se excluirán asimismo los impuestos que graven la renta de las personas físicas o jurídicas.

b) El 6 por 100 en concepto de beneficio industrial del contratista.”

En relación a los preceptos anteriores, la factura nº---, emitida con fecha 25/11/2008, por la entidad XXXXXX, correspondiente a la certificación número 19 y última, remitida a origen de la que se desprende que el coste de ejecución material asciende a 1.141.384,57.-€, y en cuanto a la entidad YYYYYY, lo es por un total de 1.024.348,30, lo cual hace que la cifra ascienda a la cantidad comprobada por el órgano inspector, es decir a la de 2.165.732,87.-€.

Por tanto, dicho importe constituye en base a la legislación aplicable el coste de ejecución material de la construcción, tal y como se desprende de la documentación obrante y referida del expediente administrativo.

En cuanto a la alegación del sujeto pasivo de que no se ha tenido en cuenta los “gastos generales” y el “beneficio industrial”, para detraerlos de dicho importe, cabe citar la sentencia 1222/206 de 24 de octubre de 2006 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid:

“(…) en lo que se refiere a la exclusión de los costes generales y el beneficio industrial, se he de significar que pese a ser dichos conceptos excluibles, en el presente caso no se ha acreditado que tales costes se hayan facturado expresamente por tal concepto, sino que ni en el presupuesto ni en la certificación de la Dirección Facultativa se encuentran especificados tales costes y por tanto no existen como partidas deducibles, debiendo añadirse que, a los efectos de establecer la base imponible del Impuesto, que opera sobre el presupuesto de ejecución, no es posible entender que las partidas que lo integran, incluyan un porcentaje de beneficio industrial y gasto general habitual del mercado, pues el presupuesto de ejecución material es el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas (art. 68 del Decreto 3410/75, de 25 de noviembre) y ello es exactamente el contenido del presupuesto y certificaciones no obrantes en autos, que no incluyen coste alguno alegado.”

De tal forma hay que inferir que ni el beneficio industrial, ni los gastos generales se incluirán en la Base Imponible del Impuesto si estos han sido realmente facturados por tal concepto y así aparezcan acreditados en el presupuesto y en las facturas. En el presente caso no aparecen reflejados de tal manera ni en las facturas ni en las certificaciones emitidas, únicamente consta un certificado del Administrador Único de la mercantil YYYYYY, donde manifiesta que tales conceptos se encuentran incluidos en las facturas y certificaciones emitidas. Pero tal documento privado no tiene la fuerza legal probatoria que poseen los documentos legales, como una factura o una certificación de obra, o la propia contabilidad, y por tanto han de prevalecer éstas frente al documento privado, ya que además tal certificación es emitida con posterioridad al inicio del procedimiento inspector, sin respaldo documental alguno que justifique los extremos certificados en tal documento.

En el mismo sentido la Sentencia 693/2010, de 24 de junio de 2010:

“Y esto último es lo que ha ocurrido en el caso de autos, en el que el Ayuntamiento ha acudido, para determinar el coste real y efectivo de la obra ya terminada, esto es, para realizar la liquidación definitiva del ICIO, a las certificaciones de obra abonadas por la mercantil apelante, requiriendo de forma reiterada, tanto a ésta, dueña de la obra, como a la empresa constructora con la que contrató su realización, el debido desglose documental con facturas de los conceptos excluibles de la base imponible (gastos generales, seguros, beneficio industrial, diversificación entre coste de instalación y coste del elemento separable instalado, etc.), sin que la mercantil apelante -a quien incumbía, como hemos visto, la carga de hacerlo- haya aportado dichas facturas reiteradamente requeridas por la Administración en las que constaran debidamente especificados los conceptos excluibles de la base imponible del ICIO. Sin que en esta liquidación definitiva sea ya posible acudir a presupuesto alguno, sino a la documentación contable de la obra ya terminada que es la que refleja su coste real y efectivo.

Por tanto, tal y como ha concluido el Juzgado, la Administración, para fijar la base imponible del ICIO en su liquidación definitiva, ha acudido correctamente a las certificaciones de obra abonadas por la mercantil apelante que son las que contienen datos ciertos y objetivos sobre su coste real, y si en ellas no se reflejaban debidamente desglosadas las partidas excluibles, correspondía a la mercantil apelante la carga de la prueba de desvirtuarlas mediante las correspondientes facturas -y no presupuestos-, sin que las haya desvirtuado, por lo que el recurso de apelación debe ser desestimado.”

Por tanto, no cabe más que desestimar las alegaciones al respecto realizadas por el recurrente, ya que el órgano municipal inspector ha fijado la Base Imponible del Impuesto en base al coste real y efectivo de la construcción, según la documentación obrante en el expediente y a la legislación aplicable. Y en consecuencia, este Tribunal estima que no procede deducir de la base imponible cantidad adicional alguna en los referidos conceptos de “beneficio industrial” y “gastos generales”.

SEPTIMO.) En cuanto a la sanción, el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, establece:

“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley.”

El artículo 191.2 del mismo cuerpo legal, establece que la infracción será calificada como leve, cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000,00.-€, o si supera tal cantidad, no exista ocultación.

Por su parte el artículo 184.2 del mismo Texto Legal establece que existirá *“ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en los que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%”*

En artículo 7 de la Ordenanza Municipal Fiscal reguladora del Impuesto de referencia, establecía en el ejercicio objeto de la presente reclamación, que una vez finalizadas las construcciones, instalaciones y obras, y al tiempo de solicitar la licencia de primera ocupación, y en todo caso, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a su terminación, los sujetos pasivos, deberán presentar en las oficinas gestoras del tributo, declaración del coste real y efectivo. Cuando dicho coste sea superior o inferior al que sirvió de base imponible en la autoliquidación anterior presentada y pagada, los sujetos pasivos deberán presentar y abonar, en su caso, autoliquidación complementaria del tributo por la diferencia positiva o negativa, que se ponga de manifiesto.

Por tanto, si bien el obligado tributario presentó declaración-autoliquidación a la finalización de las obras y dentro del plazo legalmente establecido al efecto, sin embargo no efectuó ingreso alguno de la liquidación resultante, por lo que tal conducta conculca lo prevenido por el artículo 191 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, ya que le era exigible una conducta diferente en función de las circunstancias que concurrían en el presente caso, al apreciarse dolo, culpa o al menos negligencia, a los efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003.

Tal y como se desprende del expediente administrativo, y en base al precitado artículo 184.2 de la Ley 58/2003, se ha calificado la infracción como leve, ya que aunque superior a 3.000,00.-€ la incidencia de la sanción derivada de la ocultación puesta de manifiesto en relación con la base de la sanción no supera el otro límite legalmente establecido, es decir el del 10% entre ambas.

Por tanto este Tribunal ha de inferir, que la imposición de sanción es conforme a Derecho, y que al no existir ocultación, en base al artículo 184.2 de la Ley 58/2003, la calificación como leve de la misma, es también conforme a Derecho.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:

DESESTIMAR.....

(...)

- **Resolución nº BI ICIO 2014 01.**

Fecha: 13 de marzo de 2014.

RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) El pasado 13 de febrero de 2012, se notificó al obligado tributario referenciado el inicio de actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), mediante comunicación con requerimiento de documentación, en la cual se requería la presentación de documentación acerca de la construcción de once viviendas unifamiliares adosadas y zonas comunes en la calle ----- de Pozuelo de Alarcón, conforme a lo prevenido con carácter general por el artículo 87.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

II.-) Con posterioridad, el día 5 de febrero de 2013 se incoa Acta de Disconformidad nº IO ----- al citado obligado tributario, que fue notificada ese mismo día, junto al informe ampliatorio (notificado por correo administrativo el 13/02/2013), por medio de la cual se regularizaba su situación tributaria por el ICIO en relación al hecho imponible referido en el antecedente previo, proponiéndose una liquidación tributaria definitiva por un importe de 82.777,67.-€, de los que 73.809,32.-€ correspondían al principal y 8.968,35.-€ a los intereses de demora. El obligado tributario basó su disconformidad en los motivos y manifestaciones expresados en sus alegaciones al borrador de propuesta de liquidación

III.-) A consecuencia de la incoación del Acta de disconformidad, y de acuerdo al artículo 157.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, se comunicó al obligado tributario su derecho a realizar las alegaciones que considerase oportunas en defensa de sus intereses, en el plazo de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del Acta, ante el Órgano competente para liquidar de dicha Administración.

Haciendo uso de tal derecho, el día 7 de marzo de 2013, se presentó escrito de alegaciones frente al referido Acta, con entrada en el registro general con fecha 12 de marzo de 2013.

IV.-) Con fecha 1 de abril de 2013, se notificó al obligado tributario la estimación parcial de sus alegaciones, aprobando nueva liquidación con carácter definitivo por importe de 60.593,14.-€, de los que 54.015,12.-€ correspondían al principal y 6.578,02.-€ a los intereses de demora. Junto con la estimación parcial se emitió y notifico carta de pago por el referido importe, indicándose los plazos para efectuar el ingreso de la misma de acuerdo a lo estipulado por el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

V.-) Que con fecha 30 de abril de 2013, se presenta por el obligado tributario, Recurso de Reposición, contra la resolución de estimación parcial emitida por el Órgano de Gestión Tributaria. Dicho recurso fue desestimado por resolución del titular del mencionado órgano de Gestión Tributaria, con fecha 22 de mayo de 2013.

Dicha Resolución fue impugnada mediante interposición de la presente Reclamación, con fecha de entrada en el Registro del Ayuntamiento de 19 de julio de 2013.

VI.-) Que asimismo, al obligado tributario se le procedió a incoar expediente sancionador, por infracción tributaria, habiéndose incorporado todos los datos, pruebas y circunstancias, obrantes en el expediente de comprobación y regularización por el concepto del referido ICIO.

Con fecha 1 de abril de 2013, se le notificó el inicio de procedimiento sancionador por infracción tributaria, instado por el procedimiento abreviado de acuerdo al artículo 210 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

En cuanto al expediente sancionador, y ante la desestimación del recurso de reposición por el principal, el contribuyente interpuso la correspondiente Reclamación Económico-Administrativa adjuntando las alegaciones y documentación en defensa de su derecho.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

SEXTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria aprobatoria de la liquidación definitiva derivada de Acta de Disconformidad IO-----, de anterior mención, así como de imposición de sanción, SAN ICIO-----.

SÉPTIMO.-) El obligado tributario en su escrito de alegaciones, manifiesta su disconformidad con la utilización de la contabilidad financiera de la obra para el cálculo de la Base Imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

La contabilidad ha de entenderse como un sistema de información dirigido entre otras cosas a proporcionar no solo datos veraces para la toma de decisiones en la propia empresa, sino también, en su caso, para terceros. Como tal sistema de información a través del "método contable" se transforman esos datos en información veraz, inteligible y normalizada (internacionalmente) emitida por el propio usuario, concretada en documentos denominados "estados contables".

Esta información en términos cuantitativos refleja la realidad económica de la empresa, su generación de bienes y servicios, y en el caso que nos ocupa, la realidad económica de la construcción de las 11 viviendas objeto de comprobación. Su objetivo, por lo tanto, es proporcionar información de uso general, basada en las transacciones de la empresa con otras unidades económicas y los resultados generados por éstas.

Así pues supone una información relevante de la actividad económica de la empresa, información que voluntariamente ha decidido publicar y que, por tanto, puede ir dirigida a usuarios externos entre los que se encuentran la Hacienda Pública.

Así el art. 142.1 de la vigente Ley General Tributaria preceptúa, que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación "se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas (...) con trascendencia tributaria".

En la presente Reclamación consta la contabilidad completa de la obra, es decir, los datos completos, con su valor monetario, de todos los factores (materiales, mano de obra, coste de maquinaria, profesionales, etc...) que han intervenido en la construcción final de las viviendas objeto de la presente reclamación. Todos los gastos contabilizados de la obra se convierten en costes con su incorporación a la misma, de forma que la contabilidad aportada constituye una prueba de carácter económico de primer nivel, y que además es aportada por la propia recurrente.

De todos los datos contabilizados la inspección no ha incorporado a la base imponible los que, una vez analizados, no constituyen un coste de ejecución material.

En definitiva la contabilidad aportada de la obra constituye una prueba evidente y directa del coste real y efectivo de la obra, a diferencia de las certificaciones de obra y las facturas emitidas al cliente que suponen un ingreso para la constructora, y que están directamente condicionados (ambos documentos) por los acuerdos económicos y pactos contractuales previos o simultáneos al inicio de las obras.

En efecto, si el Obligado tributario ha suscrito un contrato (como así ocurrió) en el que se pacta un determinado precio con su cliente, con independencia de lo que le haya costado realizar la obra (que sería la base imponible del Impuesto), la valoración de la certificación de obra y las facturas emitidas en función de ellas tienen que remitirse al "precio pactado", ya que pueden no reflejar de forma directa el coste de ejecución material de la obra, máxime cuando además de pactarse dicho precio, han ocurrido durante la ejecución de las obras acontecimientos que han cambiado las condiciones contractuales iniciales, hasta el punto de convertir al obligado tributario (-----) en uno de los dueños de la obra y, por tanto, convertirse en promotor de la misma.

Como corolario de lo anterior, manifestar que queda clara la idoneidad probatoria de la contabilidad respecto a las certificaciones y facturas emitidas a los clientes, puesto que la misma ofrece un dato directo del coste de la obra, en tanto que los otros documentos están relacionados con el precio pactado por la constructora y el dueño de la obra, y, por tanto, pueden diferir de su coste real y efectivo. En este mismo sentido fundamenta la Sentencia del TSJ de Andalucía, con sede en Granada, de 30/12/2010 (nº 925/2010), donde dice en el primer párrafo de su fundamento de derecho QUINTO:

*"(...) al inicio de la obra, la base imponible se calcula "en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el Colegio correspondiente" y, una vez finalizada aquella, la base imponible se calcula "mediante la oportuna comprobación administrativa" de la documentación de la obra ya terminada. Sin que en esta liquidación definitiva sea ya posible acudir a presupuesto alguno, sino a la **documentación contable de la obra ya terminada que es la que refleja su coste real y efectivo**".*

Por tanto, sería contradictorio que la interesada no acepte como prueba una información declarada y aportada por ella misma como es la contabilidad, que refleja el valor monetario de la construcción, y cuya falta de veracidad no sólo debería probar el propio obligado tributario (en principio actuando contra sus propios actos), sino que podría constituir una infracción tributaria de acuerdo con el art. 200 de la Ley 58/2003, siendo, por tanto además, tal precepto demostrativo del valor probatorio que tiene la contabilidad en la comprobaciones tributarias.

OCTAVO.-) La inspección con el examen y estudio de la contabilidad tiene la certeza de los costes directos de la obra, es decir lo que le ha costado al obligado tributario construir las viviendas de referencia, sin apelar, como hemos manifestado anteriormente a las certificaciones de obra que contienen precios (pactados con el cliente en contrato) de las unidades de obra.

En este precio está contenido tanto el coste que le ha supuesto a la reclamante la propia construcción, así como los gastos generales y el Beneficio industrial, en su caso. Es decir teniendo prueba del coste a través de la contabilidad, no es necesario acudir a la magnitud

precio cuando las otras dos partidas son desconocidas (Gastos Generales y Beneficio Industrial), ya que no ha presentado acreditación de ellas, limitándose a poner una cifra por esos conceptos a modo de porcentaje sobre el coste de ejecución material que también declara, sin justificación ninguna. De hecho, para poder obtener el recurrente el beneficio que hubiere tenido en esta obra tendría que acudir a su contabilidad y sacar el importe obtenido por la construcción, detrayendo el coste total contabilizado de la obra, que no es más que lo que ha realizado la inspección.

Las diferencias conceptuales entre precio/ingreso y coste son evidentes; siendo el precio la valoración de un bien o servicio en función de la oferta y la demanda (en este caso el pacto entre constructora y promotor de la obra); en tanto que coste sería el gasto incorporado definitivamente a un bien o servicio, siendo el gasto el consumo en bienes y servicios necesarios para llevar a cabo una determinada acción, en este caso, la construcción.

Si el obligado tributario pretende integrar la base imponible del Impuesto en función de las facturas y certificaciones que ha emitido a la constructora, el coste de ejecución material deducido dependerá de una serie de magnitudes que son inciertas, por ser conceptos indeterminados, y que además no se encuentran justificados: Gastos Generales y Beneficio Industrial propios.

Esto supone claramente que el coste de ejecución resultante por este método no tenga valor probatorio, ya que se aleja de los costes en los que realmente ha incurrido conforme se acredita con su contabilidad que, recordemos es un acto propio a través del cual se informa a terceros de la actividad real de la empresa en cada ejercicio.

Parece que no ha habido un intento de incrementar la base imponible por el órgano inspector, tal y como alega el recurrente, sino que lo que pone de manifiesto la determinación de la base imponible efectuada en el Acta, es la invalidez como prueba de las certificaciones emitidas por el obligado tributario, ya que repercute un porcentaje del 26% en concepto de gastos generales y beneficio industrial, así como que su coste de ejecución material es muy superior al facturado y certificado, máxime teniendo en cuenta que antes de finalizar las obras, el propio obligado tributario adquiere la propiedad de 4 de las viviendas que están en construcción, en pago por las deudas derivadas de los impagos de facturas de -----, lo cual le hace asumir parte de los costes de ejecución de las obras por ella realizadas..

NOVENO.-) En Derecho tributario no existe una norma que establezca la preeminencia de determinados medios de prueba. Tal prelación, dependerá de cada caso en función de cual pueda cumplir con mayores garantías el objetivo que se propone comprobar. De forma general ningún Tribunal puede aseverar que una prueba prevalece sobre otra puesto que no lo establece ninguna norma con rango legal.

Analizando una de las sentencias aportada por la reclamante, la 1175/2012 de 6 de septiembre de 2012 del TSJ de Madrid, en la precisamente se desestima un recurso de una constructora (----) que alegaba en resumen la exclusión de la cerrajería, carpintería, calefacción, protección contra incendios, aire acondicionado y los ascensores de la base imponible. Pues bien, la única alusión a las certificaciones de obra se produce en el Fundamento de Derecho segundo, en los siguientes términos:

(...) Este TSJM ya se ha pronunciado en numerosísimas sentencias, siguiendo el criterio asimismo reiterado del T.S., estableciendo que la base imponible lo constituye el valor real y efectivo de la obra realmente ejecutada, conforme a las certificaciones de obra que se hayan realizado, y con independencia del precio de licitación o de la baja de adjudicación, pues precisamente lo que se grava es lo realmente ejecutado.

No obstante la sentencia cuando habla de las certificaciones se está refiriendo a que las mismas contienen los trabajos y unidades de obra que realmente se han ejecutado y que estarán en consonancia con el presupuesto de ejecución material licitado, por lo que es pacífico que es el elemento a tener en cuenta en tanto nos explica la actividad real llevada a cabo por la constructora, pero en ningún caso la sentencia da validez al importe que pueda

consignarse de esos trabajos (en las propias certificaciones), esto será una cuestión de prueba, de la cuál nada dice la sentencia aludida.

Es más, la precitada sentencia resuelve desmarcándose del precio que pueda establecerse en ellas, cuando dice: "(...) *con independencia del precio de licitación*". Por lo tanto y respecto a las certificaciones, lo que manifiesta es que son idóneas para comprobar los trabajos que se hayan realizado, pero nada manifiesta sobre el coste.

Por último respecto de la sentencia aludida, nada se refiere en la misma en contra de la utilización de la contabilidad, ni siquiera que el importe que se consigna en las certificaciones deba ser la base imponible del impuesto.

DÉCIMO.-) El artículo 102 del RDL 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, establece, que la base imponible de este impuesto, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella.

En este sentido se ha manifestado nuestro Tribunal Supremo en Sentencia nº 2666/2010 de fecha 14 de mayo de 2010, recurso nº 22/2009, en donde en su fundamento tercero, dispone:

"Debe significarse, ante todo, que el anterior art. 103 de la Ley 39/1988 se modificó, primero por la Ley 50/98, de 30 de diciembre, y luego por la Ley 51/2002, pretendiéndose con la última modificación aclarar, por un lado, qué se entiende por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra: el coste de ejecución material de aquélla, para adaptarse a los criterios que había establecido el Tribunal Supremo, como reconoce la propia Exposición de Motivos y, por otro, añadir otros conceptos excluidos en la regulación anterior, como los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material."

Según el RD 1098/2001 (Reglamento de contratos de las Administraciones públicas) "Se denominará **presupuesto de ejecución material** el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas".

Y sigue diciendo el citado RD 1098/2001, su artículo 130 cuando dispone:

*"1. El cálculo de los precios de las distintas unidades de obra se basará en la determinación de los **costes directos e indirectos** precisos para su ejecución, sin incorporar, en ningún caso, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que pueda gravar las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados.*

2. Se considerarán costes directos:

- a) La mano de obra que interviene directamente en la ejecución de la unidad de obra.
- b) Los materiales, a los precios resultantes a pie de obra, que quedan integrados en la unidad de que se trate o que sean necesarios para su ejecución.
- c) Los gastos de personal, combustible, energía, etc. que tengan lugar por el accionamiento o funcionamiento de la maquinaria e instalaciones utilizadas en la ejecución de la unidad de obra.
- d) Los **gastos de amortización y conservación de la maquinaria e instalaciones** anteriormente citadas.

3. Se considerarán costes indirectos:

Los gastos de instalación de oficinas a pie de obra, comunicaciones, edificación de almacenes, talleres, pabellones temporales para obreros, laboratorio, etc., los del personal técnico y administrativo adscrito exclusivamente a la obra y los imprevistos. Todos estos gastos, excepto aquéllos que se reflejen en el presupuesto valorados en unidades de obra o en partidas alzadas, se cifrarán en un porcentaje de los costes directos, igual para todas las unidades de obra, que adoptará, en cada caso, el autor del proyecto a la vista de la naturaleza de la obra proyectada, de la importancia de su presupuesto y de su previsible plazo de ejecución"

Por tanto para calcular la base imponible la Inspección determinó el coste real y efectivo de la ejecución material, así como los precios unitarios de cada unidad de obra, en función de todos los costes directos e indirectos, que se han utilizado o que ha intervenido en la ejecución de la misma, y ello es así ya que ----- es el constructor-contratista, y, por tanto, el que asume todos los costes que comportan la ejecución material de la construcción.

Dicha ejecución material, no sólo la componen los materiales, maquinaria o mano de obra que intervienen directamente en la ejecución de una construcción, sino también todos los elementos accesorios, necesarios para llevar a buen fin la misma, tales como, suministros de combustible, energía o agua, casetas o pabellones, para trabajadores o personal de obra, el personal técnico o administrativo asignado a las obras, etc.

De manera, que será la suma de todos estos costes la que nos determina el importe total de la ejecución material, y por tanto la base imponible del tributo.

Así pues, teniendo en cuenta que la base imponible de este impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, y que por tal coste real y efectivo debemos entender el coste de su ejecución material, no podemos concluir sino, que dicho coste de ejecución material, lo integrarán por un lado, el coste de los materiales, mano de obra, maquinaria, no sólo la contratada a terceros, sino también en el caso de utilizar maquinaria propia, los gastos de amortización y conservación de dicha maquinaria, así como los costes del personal, combustible y energía necesarios para el funcionamiento y accionamiento de la misma.

Además de lo anterior se ha integrado en los costes indirectos aquellos que, aún no permaneciendo en la construcción, son necesarios para la ejecución de la misma, tales como oficinas (casetas) a pie de obra para personal de obra, laboratorio, etc., el personal técnico y administrativo adscrito a la obra, así como aquellos costes imprevistos.

Todos los costes mencionados son los que integran el precio de cada una de las unidades de obra, y la suma de todos ellos es lo que se puede denominar presupuesto de ejecución material, según lo preceptuado por los citados artículos 130 y 131 del RD 1098/2001 de 12 de octubre por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Y lo anterior ha sido lo tenido en cuenta por la Inspección, todo ello en función de la contabilidad aportada en el curso del expediente por el propio obligado tributario, la cual refleja fielmente los costes de la construcción objeto de la presente, ya que en la misma se ponen de manifiesto todos los costes directos, así como los indirectos.

Alega en concreto el obligado tributario que la inclusión en la base imponible de las "amortizaciones" no es correcta. Sin embargo hay que señalar que las amortizaciones son el coste derivado de emplear activo fijo (maquinaria en este caso) en la producción, es un coste necesario para la ejecución material de la obra. Sería asimilable al caso de que si la reclamante, en lugar de emplear activo fijo propio, hubiera alquilado esa maquinaria para la obra, lo que sería un coste añadido incluido en la correspondiente "unidad de obra" y que obviamente hubiera tenido que repercutir a su cliente en las facturas, por lo que entendemos la justificación de su inclusión en la base imponible.

Por ello el RD 2/2004 de 5 de marzo utiliza el concepto de "ejecución material", y no el de costes materiales de obra, ya que dicho concepto "ejecución material", es un concepto doctrinal extraído de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, ya que es en dicho texto legal donde se define y regula, motivo por el cual, y sólo a efectos de definirlo es por lo que la Inspección acudió al referido RD 1098/2001.

Así pues, el hecho de incluir o imputar en la base imponible el coste de la maquinaria, no parece que responda a un afán recaudatorio, sino que resulta una consecuencia directa del coste de la ejecución material de la construcción y por ende del coste de cada una de las unidades de obra que integran tal ejecución material. Dichas unidades de obra, por tanto, son la suma de materiales, maquinaria y mano de obra, necesarios para su ejecución, por lo que no

incluir u obviar alguno de esos elementos podría suponer dejar sin efecto la unidad de obra en sí misma.

UNDECIMO.-) En cuanto a la sanción, el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, establece:

“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley.”

El artículo 192 del mismo cuerpo legal, regula que se entiende que existe infracción tributaria cuando se incumpla la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. Este mismo artículo 192, establece cuando una infracción se califica como grave

Si bien, el recurrente no está en desacuerdo con el hecho infractor, según manifiesta expresamente en su escrito de alegaciones, sí lo está sin embargo con la base para realizar el cálculo de la propia sanción

El artículo 191 de la referida Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, preceptúa que:

“La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”.

Por tanto como se ha quedado sentado en los fundamentos anteriores, si la Base Imponible del Impuesto está correctamente determinada, lo está también a juicio de este Tribunal para que sea la Base del cálculo de la sanción, y todo ello por los motivos expuestos anteriormente.

Por tanto este Tribunal ha de inferir, que la imposición de sanción es conforme a Derecho, y que la base para su cálculo es la correcta.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy, en primera y única instancia, **RESUELVE:**

DESESTIMAR.....

(...)

- **Resolución nºPRESC ICIO 2014 02.**

Fecha: 08 de abril 2014.

RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 21 de marzo de 2005 se concede a la reclamante, por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, licencia urbanística nº ----- para la construcción de tres viviendas unifamiliares en la calle ----- de este término municipal; licencia que fue prorrogada, en virtud de Resolución de

fecha 27 de mayo de 2009, por un máximo de tres años y por una sola vez, esto es, hasta 9 de junio de 2012.

II.-) Con fecha 17 de mayo de 2013, una vez caducada la licencia, aun sin declaración expresa y sin haberse llevado a cabo la obra, la reclamante presenta solicitud de ingresos indebidos en relación con la cantidad ingresada en fecha 25 de agosto de 2005, en concepto de liquidación provisional por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; solicitud que es desestimada por entender prescrito el derecho del interesado a instar dicha devolución.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 19-11-2013, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra acuerdo denegatorio de devolución de ingresos indebidos, en concepto de ICIO.

La reclamante alega en síntesis:

- No realización del hecho imponible.
- Procedencia de la devolución de la cantidad ingresada en concepto de liquidación provisional por el ICIO.
- No prescripción de su derecho a instar la referida devolución.

SEXTO.-) Examinado el expediente, hay que concluir que la única cuestión objeto de debate es determinar si el derecho de la reclamante a solicitar la devolución del ingreso efectuado en concepto de liquidación provisional por el ICIO, ha prescrito o no.

Para dirimir dicha cuestión es fundamental precisar si el ingreso efectuado ha de considerarse debido o indebido, ya que de ello dependerá la fijación del “*dies a quo*” en el cómputo del plazo de prescripción.

En primer lugar debemos acudir al régimen legal del supuesto de devolución de ingresos indebidos que es aplicable al caso concreto de la consulta, como es el derecho a solicitar dicha devolución. Y así, el artículo 66.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. “

Por su parte, el artículo 67.1 cuarto párrafo de la LGT dispone sobre el cómputo del plazo de prescripción en el caso que nos ocupa que:

“1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

(...)

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo

para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.”

En función de lo anterior y respecto al caso concreto que nos ocupa, calificándose aquél ingreso de indebido sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 67. 1 de la LGT según el cual en el caso del derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos el plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66.c) comienza a computarse desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido”. De ser así, como argumenta la Corporación Local, habría que considerar prescrito el derecho de la reclamante a solicitar la citada devolución.

SÉPTIMO.-) CARÁCTER Y NATURALEZA DEL INGRESO DEBIDO REALIZADO EN CONCEPTO DEL ICIO QUE LUEGO SOBREVIENTE INDEBIDO.

No obstante lo anterior, este Tribunal debe anticipar que no puede compartir la tesis sostenida por la Corporación municipal, contraria a lo manifestado por la propia Administración Tributaria y al criterio de los Tribunales.

En primer lugar, debemos partir del artículo 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales,(TRLRHL), el cual, al fijar la gestión tributaria del ICIO dispone que:

“3. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta,

(...)

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, 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 corresponda.”

Siendo esto así, hemos de acudir a la interpretación que de esa disposición realiza la jurisprudencia sobre la mecánica de la gestión tributaria del impuesto.

De esta forma, resulta paradigmática, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 2005, según la cual “para que se produzca el hecho imponible del ICIO es necesario que se realice la construcción, instalación u obra:” 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.”

El Tribunal Supremo afirma que, aunque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra, 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, de lo que se concluye, como veremos en el siguiente fundamento de derecho, que procede fijar la doctrina legal 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."

Pero el Tribunal Supremo, aun admitiendo que puede haber un pago adelantado, en ningún caso afirma que se devengue el ICIO si la obra no se ha realizado en el sentido de su terminación.

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..... **lo decisivo no es la solicitud de la licencia, ni siquiera su otorgamiento, sino la realización de la obra.**

En el caso que ahora examinamos, no llegó a generarse el hecho imponible, porque las obras no se llegaron nunca si quiera a terminarse, siendo éste un dato indiscutible. Cabe concluir que efectivamente la recurrente realizó un ingreso que resultó indebido de forma sobrevenida, por lo que procedería la devolución de los ingresos que en concepto de liquidación provisional.

En el mismo sentido de calificar como "debido" el ingreso que se produce con ocasión de la liquidación provisional practicada a efectos del ICIO, **cabe citar la STSJ de Cataluña (JT 2014/462) en la que se expresa que en el momento de concesión de la licencia el ingreso (se refiere a la liquidación provisional) se convierte en "debido", en cuanto correspondiente a cantidad ingresada debidamente como consecuencia de la aplicación de la normativa reguladora del impuesto.**

Este criterio se mantiene, también, en la STSJ de Castilla y León de 12 de noviembre de 1999 (JT 1999/1901) **en la que categóricamente se afirma: "(...) en el momento que tales actividades se desarrollaron (pago del impuesto después de concedida la licencia y practicada la liquidación provisional) el impuesto abonado era totalmente debido y ajustado a la normativa legal (...)"**

Asimismo, en una primera Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de febrero de 1997 (JT 1997/323) se considera que **"la devolución del Impuesto satisfecho por autoliquidación practicada al concederse la licencia de obras, al no haber llevado a efecto las mismas por causas imputables al sujeto pasivo, habiendo caducado la licencia concedida, no puede calificarse como devolución de ingresos indebidos, sino como una «devolución de naturaleza distinta de los ingresos indebidos»".**

Y en la misma línea de razonamiento, la STSJ de Murcia de 16 de julio de 2012 (JUR 2012/317917) y la SSTSJ de Andalucía, Granada, de 27 de octubre de 2003 (JUR 2004/26466) **y de 11 Febrero de 2013, Rec. 145/2012**, resuelven un supuesto en cuanto al cómputo del plazo de prescripción limitativo del derecho a solicitar la devolución, **haciendo una distinción entre ingresos debidos e indebidos.** Ésta última concluye:

*"...En el caso analizado, las obras no llegaron a terminarse, y por tanto el hecho imponible no se realizó con lo que el interesado resultaba acreedor de un derecho a solicitar la devolución de lo ingresado el 31 mayo 2004 en concepto de ICIO. Pese al criterio sostenido por la sentencia apelada, **el derecho está sujeto al plazo de prescripción previsto en el art. 66 letra c) de la LGT, puesto que se trata de un ingreso debido y sin plazo específico determinado por la ley del impuesto. El cómputo del plazo correcto se iniciaría desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse, es decir la fecha en que se renunció a la***

concesión de la licencia 19 mar. 2010. La solicitud de devolución se presentó en el mes de junio de 2010 por lo que el cuestionado derecho no ha prescrito....”.

Por todas, la **Sentencia del TSJ Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 18 Oct. 2013, según la cual:**

“... La cuestión a dilucidar consiste en determinar si el ingreso realizado en concepto de ICIO por el apelante es un ingreso debido o indebido y derivado de ello el momento en el que debe fijarse el día de inicio del cómputo del plazo para solicitar la devolución del citado ingreso.

Como resulta sabido, la mecánica de este tributo es singular en tanto en cuanto aunque el hecho imponible queda configurado como la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, su devengo se produce en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia (art. 102.4 del TRLHL. Es decir, la ley ha configurado un devengo que, en puridad, se anticipa a la culminación del hecho imponible. Además, por lo que a este caso interesa, el régimen de la gestión del impuesto prevé que se practicará una liquidación provisional a cuenta cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra. Posteriormente, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, en caso de que se detecten variaciones del coste respecto del presupuesto conforme al que se practicó la liquidación provisional, modificará 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 corresponda. De este modo 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, pero ello no impide 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 practicó la liquidación provisional.

Por lo tanto, como declara la Sentencia del TS de 14 de septiembre de 2005, dictada en recurso de casación en interés de ley, **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, continua diciendo la citada sentencia, 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.

Por lo tanto, y por lo que interesa al presente supuesto, la mecánica del impuesto, hace inferir QUE EL INGRESO REALIZADO EN CONCEPTO DE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL NO ES SINO UN INGRESO DEBIDO, PUESTO QUE LA LEY ESTABLECE EXPRESAMENTE

LA OBLIGACIÓN DE PRACTICAR LA MISMA DESDE EL MOMENTO DE INICIO DE LAS OBRAS O DE CONCESIÓN DE LA LICENCIA....”.

Por último, en este iter jurisprudencial en la materia, la DGT, en su Contestación a la Consulta vinculante núm. V0169, de 22 de enero de 2013, alegada por la reclamante, **reconoce que el ingreso que se efectúa en concepto de liquidación provisional a efectos del ICIO, es un ingreso “debido”, que sólo deviene “indebido” cuando se comprueba fehacientemente que el tributo no va a nacer, en forma, a la vida jurídica. Y ello teniendo en cuenta que, aun habiéndose iniciado las obras, el hecho imponible del ICIO no se realiza sino hasta la terminación de las mismas.**

En consecuencia, si el ingreso efectuado con ocasión de la liquidación provisional practicada en concepto de ICIO no puede calificarse en el momento en que se produce de “indebido”, sino de “debido”, no le es aplicable lo dispuesto en las normas que el legislador establece para la devolución de ingresos indebidos, aplicables únicamente a los supuestos en que, por la existencia de errores fácticos o jurídicos, el total o una parte de la cantidad ingresada pueda tener la calificación legal de ingresos indebidos.

Pues bien, subsumiendo la normativa y la doctrina jurisprudencial antes citada al caso que ahora nos ocupa, y según los antecedentes de hecho antes citados resulta que:

- Solicitada licencia de obras para la construcción de tres viviendas unifamiliares en la calle ----- ésta es concedida en fecha de 21-03-2005.
- Se abona la liquidación provisional en concepto de ICIO.
- La licencia fue prorrogada por Resolución de fecha 27 de mayo de 2009, por un máximo de tres años y por una sola vez, esto es, hasta 9 de junio de 2012.
- Transcurrido dicho plazo y una vez verificada de forma definitiva la no realización y terminación de las obras amparadas por la licencia, con fecha de 17-05-2013 solicita la devolución de ingresos indebidos.

Como vemos, todos los hechos que figuran acreditados en el expediente responden fielmente a los supuestos analizados en las resoluciones judiciales anteriormente transcritas, por lo que el tratamiento ha de ser el mismo, es decir, estamos ante un ingreso debido en su momento por la normativa del tributo recogida en el artículo 103.1 del TRLRHL anteriormente citado, y que deviene indebido una vez que se tiene la certeza de que las obras que amparaban la licencia no se realizarán, ni por tanto tampoco el hecho imponible del tributo.

OCTAVO.-) CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS DERIVADA DE LA NORMATIVA DE CADA TRIBUTO.

Siendo pues, el ingreso realizado por la reclamante en el momento en que se concedió la licencia un ingreso “debido”, no le será de aplicación, a efectos del cómputo del plazo de prescripción, lo dispuesto en el artículo 67. 1 de la LGT para los ingresos “indebidos”, sino lo previsto para los derivados de la normativa del tributo en cuestión; **es decir, el plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, comienza a computarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, “desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse”.** Y dicha devolución pudo solicitarse desde que el ingreso devino en “indebido” por la no realización del hecho imponible.

En función de lo anterior debemos acudir nuevamente a la **Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 2005**, que consagra la teoría de la actio nata para fijar el momento del diez a quo del cómputo del plazo de prescripción de derecho a la devolución en supuestos como el que nos ocupa:

(...) Para determinar el momento inicial de cómputo del plazo de prescripción para la solicitud de ingresos indebidos, debe tenerse en cuenta que el art. 68.1c) de la NFGT 2/2005 establece que "En el caso del derecho de los obligados tributarios a solicitar las devoluciones derivadas

de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado".

En el presente supuesto, la Sala discrepa de la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia. Para resolver la cuestión relativa al momento en que debe iniciarse el cómputo del plazo de prescripción desde antiguo se formuló la teoría de la *actio nata*, con arreglo a la cual para que pueda comenzar a contarse el plazo de prescripción es necesario que la acción haya nacido. **El nacimiento de la acción coincide con el nacimiento del derecho, pues todo derecho subjetivo, desde su nacimiento, va acompañado de las correspondientes acciones para su ejercicio y defensa. Por ello, la teoría de la *actio nata* en realidad está aludiendo a que el titular del derecho pueda ejercitar la acción y que la situación en que se encuentra colocado exija el ejercicio de la acción para la actuación o para la defensa de su derecho. En la ejercitabilidad de la acción se halla el punto de partida del plazo establecido para que prescriba.**

El plazo de 4 años para solicitar la devolución del ingreso efectuado por la apelante se cuenta desde el momento en que la Administración declara la caducidad de la licencia, acto de la Administración en que se reconoce la existencia del ingreso indebido. Debe significarse que el ingreso no se manifiesta como indebido sino hasta que se reconoce como tal, implícitamente por la Administración, a través de la caducidad de la licencia...

(...)

En el presente supuesto la declaración de caducidad de la licencia tuvo lugar el 29 de octubre de 2010 por lo que el 9-4-2012, cuando se solicita la devolución de lo, ahora sí, indebidamente ingresado por ICIO, no había transcurrido el plazo de 4 años previsto a estos efectos, por lo que, no habiéndose producido el hecho imponible procedía acceder a dicha devolución, SIN QUE A ELLO SEA OBSTÁCULO UN POSIBLE INICIO DE LAS OBRAS YA QUE, COMO SE HA DICHO, EL INICIO ES LO QUE JUSTIFICA EL PAGO ADELANTADO DEL IMPUESTO PERO SIN QUE ELLO SUPONGA LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE".

- En esa misma línea, la Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, de 19 nov. 2009 ya resulta concluyente en el sentido de recoger la teoría de la *actio nata*, en un supuesto sino igual sí con identidad sustancial al presente:

*"...Por eso, la Sala entiende que se debe seguir aquí la clásica teoría científica de la *actio nata* que impide el inicio del cómputo del plazo hasta que surge la posibilidad jurídica de reclamación de lo adeudado por parte del acreedor. No debe perderse de vista que el fundamento de la prescripción, la razón de su existencia, estriba en la inactividad del titular del derecho, pero en una inactividad voluntaria, una pasividad que sólo dependa de quien, pudiendo ejercitar un derecho, no lo haga por su propia conveniencia. Por tanto, cuando se regula un plazo de prescripción se entiende implícitamente, por ser esa su naturaleza, la posibilidad de ejercicio del derecho. (...)*

Además, esta es la doctrina acogida por el Tribunal Supremo en un conjunto de sentencias en materia de responsabilidad patrimonial derivada, precisamente, de la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario que aquí nos ocupa. **Recoge el TS que "este plazo, según ha declarado reiteradamente la jurisprudencia, comienza a computarse a partir del momento en que se completan los elementos fácticos y jurídicos que permiten el ejercicio de la acción, con arreglo a la doctrina de la «*actio nata*» o nacimiento de la acción. Resulta evidente que el momento inicial del cómputo, en el caso contemplado, no puede ser sino el de la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional que, al declarar la nulidad de la Ley por estimarla contraria a la**

Constitución, permite por primera vez tener conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria y, por consiguiente, hacen posible el ejercicio de la acción"(fundamento jurídico noveno de la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), de 13 diciembre 2001 Recurso contencioso-administrativo núm. 632/1998)".

"...Para determinar el momento inicial de cómputo del plazo de prescripción para la solicitud de ingresos indebidos debe tenerse en cuenta que el art. 68.1c) de la NFGT 2/2005 establece que "En el caso del derecho de los obligados tributarios a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado".

- La Sentencia del TSJ País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, S de 21 Sep. 2012:

"...En el presente supuesto, la Sala discrepa de la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia. Para resolver la cuestión relativa al momento en que debe iniciarse el cómputo del plazo de prescripción desde antiguo se formuló la teoría de la actio nata, con arreglo a la cual para que pueda comenzar a contarse el plazo de prescripción es necesario que la acción haya nacido. El nacimiento de la acción coincide con el nacimiento del derecho, pues todo derecho subjetivo, desde su nacimiento, va acompañado de las correspondientes acciones para su ejercicio y defensa. Por ello, la teoría de la actio nata en realidad está aludiendo a que el titular del derecho pueda ejercitar la acción y que la situación en que se encuentra colocado exija el ejercicio de la acción para la actuación o para la defensa de su derecho. En la ejercitabilidad de la acción se halla el punto de partida del plazo establecido para que prescriba.

El plazo de 4 años para solicitar la devolución del ingreso efectuado por la apelante se cuenta desde el momento en que la Administración declara la caducidad de la licencia, acto de la Administración en que se reconoce la existencia del ingreso indebido. Debe significarse que el ingreso no se manifiesta como indebido sino hasta que se reconoce como tal, implícitamente por la Administración, a través de la caducidad de la licencia; de otra parte, y situándonos en lo que sería el reverso del planteamiento que se está manejando, fácilmente se constata que de haber solicitado la parte recurrente la devolución de la cantidad liquidada, sin que se hubiese procedido por la Administración a comprobar la no realización de la obra y caducidad de la licencia, en opinión de la Sala, dicha solicitud hubiese estado abocada al fracaso, en la medida que el carácter indebido del ingreso, en el caso que nos ocupa, no se pone de manifiesto sino hasta el momento en el que, ante la no realización o comienzo de las obras, se declara la caducidad de la licencia, circunstancias éstas, que junto con los previsions generales del artículo 1969 CC, interpretadas de acuerdo con el artículo 68 de la NFGT, permiten mantener la tesis de la parte apelante en el sentido de que plazo prescriptivo "ad casu" no comienza a computar sino desde el momento en que, comprobado la no realización o comienzo de las obras y declarada la caducidad de la licencia por el Ayuntamiento, la actora no solicitó su renovación, deviniendo de esta manera en indebido el ingreso. Desde el 10 de febrero de 2009 (fecha en la que el Ayuntamiento declara la caducidad de la licencia de actividad y obra concedía el 7 de noviembre de 2002 para la instalación del Tanatorio), hasta el 28 de septiembre de 2009 (fecha de la solicitud de la devolución por parte del recurrente) no ha transcurrido el plazo de cuatro años para que la administración considere prescrito el derecho del recurrente..."

A este respecto, los Tribunales también han precisado que dicho momento hay que fijarlo en la fecha de declaración de caducidad de la licencia de obras [STSJ de Castilla-La Mancha de 27 de febrero de 2002 (JT 2002/671) y STSJ de País Vasco de 21 de septiembre de 2012 (JT 2013/853)] o en la fecha en que se renuncia a la concesión de la licencia o al ejercicio del derecho a construir [SJCA nº 1 de Gasteiz, País Vasco, de 14 de mayo de 2013 (JT 2013/1384) y SJCA nº 2 de Tarragona, Cataluña, (JUR 2014/22870)]; en definitiva, cuando se comprueba

fehacientemente que el hecho imponible no se va a realizar, no naciendo la obligación tributaria.

Trasladando la esencia de la doctrina jurisprudencial prácticamente unánime que se acaba de exponer al caso que nos ocupa **resulta que, cuando la entidad reclamante solicitó la licencia quedó obligada al pago del ICIO, por lo que debemos convenir que la satisfacción de la cuota de este tributo era debida, y que por consiguiente, el ingreso realizado tenía el carácter de debido, con lo que a los efectos del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar su devolución debe estarse a lo previsto en el art. 67.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria (LGT), para las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, y no a la regla establecida para la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos.**

En particular, preceptúa este artículo, como ya hemos visto, que el *dies a quo* del cómputo del plazo de cuatro años que establece el precepto inmediatamente anterior debe situarse en el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse y esto es cuando se ha declarado la caducidad de la licencia. Por otro lado, podemos añadir que es cuando se declara la caducidad de la licencia, expresión de que la obra amparada por ella no va a realizarse, cuando el pago del tributo puede considerarse indebido, pues el hecho imponible no va a realizarse, por lo que, si lo tratamos como devolución de pago indebido el inicio del cómputo del plazo para solicitar su devolución habría también de estimarse desde dicha declaración de caducidad pues solo a partir de ese momento lo ingresado en concepto por el concepto de ICIO puede estimarse indebido. Este es el criterio seguido por las últimas Sentencias de los TSJ dictadas en supuestos iguales al presente como la Sentencia del País Vasco de 21 de septiembre de 2012 , las del TSJ de Andalucía de 11 de febrero de 2013 y 19 de diciembre de 2011 , y la Sentencia del TSJ de Asturias de 27 de mayo de 2013 .

En cualquier caso, de considerarse que no habiéndose producido la declaración expresa de caducidad de la licencia no podría estarse a dicha fecha, la conclusión a la que se llegaría sería la misma, **ya que habría que estar al momento en que se tiene constancia expresa y manifiesta de que las obras no se van a realizar, que es cuando la propia reclamante manifiesta su renuncia a la licencia, con ocasión de la presentación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos.**

En este caso el *"dies a quo"* habría que fijarlo al día siguiente de la presentación de dicho escrito, es decir, 18 de mayo de 2013.

Por tanto, solicitada la devolución de ingresos indebidos con fecha 18 de mayo de 2013, hay que concluir que no ha prescrito el derecho de la reclamante a hacerlo, procediendo dicha devolución,

NOVENO.-) CÓMPUTO DEL DEVENGO DE INTERESES DE DEMORA.

Una vez que desde el punto de vista legal y jurisprudencial procede reconocer el derecho a la reclamante a la devolución de ingresos derivados de la liquidación provisional abonada en concepto de ICIO al solicitar la correspondiente licencia de obras, para fijar el cómputo de los intereses de demora devengados, debemos acudir en particular a los artículos 31 y 32 que diferencian con claridad dos regímenes: el de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (art. 31) y el de la devolución de ingresos indebidos (art. 32).

El primero se refiere a las devoluciones correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. Fija la remisión al régimen que la normativa de cada tributo establezca, y determina el devengo de intereses de demora cuando la Administración no satisfaga la devolución solicitada en el plazo de seis meses (debe entenderse desde la finalización del plazo de pago o bien desde que se presentó la declaración-liquidación si se hizo con posterioridad). Y así el precepto es del siguiente tenor literal:

"Artículo 31. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.”

Por su parte, el art 32 regula el régimen de devolución de ingresos indebidos, disponiendo que:

1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley.

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.

3. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores.”

Sustancial diferencia supone acudir a uno u otro régimen desde el punto de vista del devengo de intereses, puesto que para el caso de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, el cómputo comenzará tras la conclusión del período de seis meses iniciado con la presentación de la solicitud de rectificación (o bien con la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación), mientras que en el caso de los ingresos indebidos, el devengo del interés se producirá desde el mismo momento en que se practicara indebidamente el ingreso.

En el caso que nos ocupa, estamos ante un ingreso debido hasta el 09-06-2012, momento en que se originaría un derecho a la devolución derivada de la normativa de cada tributo, en este caso del ICIO, por lo que, como hemos dicho anteriormente en una primera Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de febrero de 1997 (JT 1997/323) se considera que **“la devolución del Impuesto satisfecho por autoliquidación practicada al concederse la licencia de obras, al no haber llevado a efecto las mismas por causas imputables al sujeto pasivo, habiendo caducado la licencia concedida, no puede calificarse como devolución de ingresos indebidos, sino como una «devolución de naturaleza distinta de los ingresos indebidos»”**.

- Es sumamente significativa, al respecto del devengo de intereses de demora en caso de devoluciones de ingresos, la **Sentencia del TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, S de 5 Dic. 2013:**

“La devolución, reintegro o reembolso procederá tanto en los casos en que ingresada la liquidación provisional se desista del inicio de las obras como cuando la liquidación definitiva arroje un resultado inferior a la cantidad ingresada provisionalmente (incluido el caso de que solo se ejecuten parte de las obras comprendidas en la licencia). Aunque la LHL hable de «liquidación provisional a cuenta» su naturaleza es la de un ingreso a cuenta o anticipado, siendo propiamente la definitiva la única liquidación, con los correspondientes efectos en orden a la prescripción, por ejemplo. LA DEVOLUCIÓN SOLO COMPORTARÁ EL DEVENGO DE LOS INTERESES DE DEMORA DEL ARTÍCULO 31.2 LGT , ESTO ES, DESDE EL COMIENZO DEL PLAZO PARA LA DEVOLUCIÓN, PUES

EL INGRESO A CUENTA FUE UN INGRESO DEBIDO AL CONCEDERSE LA LICENCIA, DE ACUERDO CON LA NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO.

3. Debe insistirse en que la liquidación provisional a cuenta sólo puede exigirse en el momento de concederse la licencia.”

Así lo confirma, entre otras, la STSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, S de 11 Feb. 2013:

“La mecánica del impuesto, que hemos tratado de sintetizar en estas líneas, hace inferir que el ingreso realizado en concepto de liquidación provisional no es sino un ingreso debido, puesto que la ley establece expresamente la obligación de practicar la misma desde el momento, por lo que al caso que nos ocupa interesa, de concesión de la licencia. A esta conclusión coadyuva que el propio TRLHL prevé que la terminación de las obras y la práctica de la liquidación definitiva determinarán que surja el deber de la Administración de, en caso de que el coste real y efectivo fuese inferior al presupuestado, reintegrarle la cantidad correspondiente al contribuyente.

Así las cosas, dado que cuando la entidad apelante solicitó la licencia quedó obligada al pago del ICIO, debemos convenir con lo razonado por él que la satisfacción de la cuota de este tributo era debida, y que por consiguiente, el ingreso realizado tenía el carácter de debido, con lo que a los efectos del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar su devolución debe estarse a lo previsto en el art. 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), para las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, y no a la regla establecida para la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos”.

- La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 17 Dic. 2012:

“... Y la controversia ha de resolverse a partir de la distinción, ya clásica en la jurisprudencia de esta Sala (por todas, Sentencias de 16 de diciembre de 2003, 21 de marzo de 2007, 2 de abril de 2008 y 17 de diciembre de 2012), entre "devolución de ingresos indebidos" y "devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes" y que han venido llamándose "devoluciones de oficio".

En ocasiones anteriores, esta Sala ha señalado que la devolución de los "ingresos indebidos" se produce por alguno de los siguientes motivos:

1º.-Error material o de hecho en la liquidación practicada por la Administración o en las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones.

2º.-Error material o de hecho en el pago (duplicidad de pago, o pago excesivo, o pago que no se corresponde con su liquidación), en el entendimiento de que la liquidación es ajustada a Derecho.

3º.-Error "iuris" en que ha incurrido la Administración, al liquidar, o, el contribuyente al presentar su declaración-liquidación o autoliquidación.

En cambio, frente a los expuestos aparecen los ingresos en principio debidos, pero que por la mecánica del impuesto (en este caso Impuesto sobre Sociedades) se convierten en indebidos.

Actualmente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, distingue igualmente entre las "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", reguladas en el artículo 31 y las "devoluciones de ingresos indebidos", a las que se refiere el artículo 32.

(...)

Y, en definitiva, como se dijo en la en la Sentencia de 2 de abril de 2008(recurso de casación número 5682/2002) se dijo: "Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, **siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente.**"

(...)

-Por su parte, la Sentencia del TSJ Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, S de 19 Sep. 2011, dispone que:

“Igual suerte desestimatoria ha de correr la pretensión de abono de intereses de demora de la devolución relativa al ejercicio 2004.

El artículo 31 Ley 58/2003 regula las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en los siguientes términos: " 1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución".

Del examen de la liquidación correspondiente al ejercicio 2004 resulta que la cantidad a devolver procede exclusivamente de los pagos a cuenta ya que la cuota líquida positiva es cero, por lo que ha de aplicarse el artículo 31 de la LGT relativo a las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y no el artículo 32 que regula las de ingresos indebido”.

Por último, como ya hemos visto, la DGT, en su Contestación a la Consulta vinculante núm. V0169, de 22 de enero de 2013, alegada por la reclamante, **reconoce que el ingreso que se efectúa en concepto de liquidación provisional a efectos del ICIO, es un ingreso “debido”, que sólo deviene “indebido” cuando se comprueba fehacientemente que el tributo no va a nacer, en forma, a la vida jurídica.**

En consecuencia, si el ingreso efectuado con ocasión de la liquidación provisional practicada en concepto de ICIO no puede calificarse en el momento en que se produce de “indebido”, sino de “debido”, NO LE ES APLICABLE LO DISPUESTO EN LAS NORMAS QUE EL LEGISLADOR ESTABLECE PARA LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.

Y siendo pues un supuesto asimilable el de la liquidación provisional de ICIO al régimen de devoluciones derivadas de la normativa del tributo del artículo 67.1 de la LGT y no al de devoluciones de ingresos indebidos, entendemos que debemos acudir a la regulación del cómputo y liquidación de intereses de demora que corresponda a este tipo concreto de devolución de ingresos.

Entendemos que, fijada la naturaleza del ingreso correspondiente a la liquidación provisional del ICIO al solicitarse la licencia sin que finalmente se lleguen a realizar las obras amparadas por la misma como ingreso derivado de la normativa de cada tributo, y fijado además el momento del cómputo de la prescripción en función de esa circunstancia, no cabría trasladar el momento del inicio del cómputo a un momento distinto a aquél que fija específicamente el artículo 31 de la LGT, y que no es otro que aquél a partir del cual, sabiéndose que la obra ya no podría realizarse, el reclamante pudo ejercitar su derecho a la devolución de lo ingresado, como hemos dicho antes el 10-06-2012, y una vez transcurridos seis meses sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria.

Dicho de otro modo, si hemos acudido al régimen de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, (y el caso del ingreso de la liquidación provisional de ICIO así lo es por disposición del artículo 103.1 del TRLRHL), para declarar no prescrito el derecho a la devolución, no cabría cambiar el régimen hacia la devolución de ingresos indebidos propiamente dicha solo a efectos del cómputo de intereses, ya que uno y otro supuesto de devolución responden a regímenes distintos, y tanto uno como otro regulan en los artículos 31 y 32 de la LGT diferentes regulaciones de liquidación de intereses de demora.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-AMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy, reunido en Sala y en única instancia, **ACUERDA**:

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa (P. general)**, interpuesta por **D.-----**, en nombre y representación de-----, en el sentido de: **ANULAR** el acto impugnado, esto la Resolución del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 19-11-2013, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución denegatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, en concepto del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras; acordando la devolución del ingreso indebido, así como los intereses de demora que correspondan en los términos fijados en esta resolución.

(...)

- **Reclamación nºPRESC ICIO 2013 01.**

Fecha: 05 de septiembre de 2013

RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) En fecha de 16-12-2009 se procedió por la reclamante a efectuar el ingreso por autoliquidación en función de Presupuesto en concepto Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y por la Tasa por expedición de licencias urbanísticas por importe de 2.098 Euros y 1.049,24 Euros respectivamente como consecuencia de obras de acondicionamiento de local nº ---- en la c/ ----- en el término municipal de Pozuelo de Alarcón.

II.-) Con fecha de 20-01-2010, se presenta por la reclamante la solicitud de licencia urbanística de legalización de las obras antes citadas, la cual es concedida mediante Resolución de fecha 10-10-2010, y en la que se hace constar que a efectos de fijación de la base imponible del ICIO resultan 618,93 m2 de adecuación de local comercial para restaurante.

III.-) Con fecha de 13-12-2011 se emite requerimiento a nombre de la reclamante a fin de presentar autoliquidaciones por módulos en concepto de ICIO y Tasa de licencia de obras, siéndole notificado en fecha 22-12-2011. Con fecha de 04-01-2012 se presentan dichas autoliquidaciones en concepto de ICIO por importe de 17.244,32 Euros y en concepto de tasa por licencia de obras por importe de 8.622,16 Euros, y sin que conste el ingreso de las mismas.

IV.-) Con fecha de 23-07-2012 se notifica a la reclamante el inicio de las actuaciones de comprobación limitada (nº IO -----) para regularizar la situación tributaria respecto al ICIO y la Tasa como consecuencia de obras de acondicionamiento de local nº ---- en la c/-----. Concedido plazo para formular alegaciones no consta que la reclamante hiciera uso de dicho derecho.

V.-) En fecha de 13-10-2012 se notifica a la reclamante las Resoluciones emitidas por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 20-09-2012 por las que se procede a aprobar la Liquidación provisional por módulos en concepto del ICIO e importe de 19.418,51 Euros y la liquidación provisional en concepto de la Tasa por expedición de licencias urbanísticas e importe de 9.723,43

Euros, y que traían causa del Expediente de comprobación limitada (nº IO -----). Concedido plazo para interponer recurso de reposición no consta que la reclamante hiciera uso de dicho derecho.

VI.-) Al no haberse hecho efectivas dichas deudas en período voluntario de pago se inicia la recaudación en período ejecutivo, dictándose la correspondiente Providencia de Apremio en fecha de 23-01-2013 y siendo notificada el 11-02-2103.

VII.-) Contra dicho acto ejecutivo se presenta por la entidad reclamante en fecha de 13-02-2013 el correspondiente recurso de reposición, alegando prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria. Dicho recurso es desestimado mediante Resolución del Vicetesorero de fecha 04-03-2013 y notificada el 04-04-2013.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

SEXTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución del Vicetesorero desestimatoria del recurso de reposición contra Providencia de Apremio derivada de las liquidaciones nº----- y -----en concepto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y por la Tasa por expedición de licencias urbanísticas derivadas de un expediente de comprobación limitada.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación a efectos del ICIO y la Tasa por expedición de licencias urbanísticas, ya que las obras se ejecutaron en el año 1998 habiendo abonado ya las deudas correspondientes por autoliquidación.

SÉPTIMO.-) En primer lugar y siendo el acto origen de la resolución impugnada la Providencia de Apremio de las cuotas liquidadas en concepto de ICIO y de la Tasa citada, hemos de acudir al artículo 167.3 de la Ley General Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre, que recoge una serie de motivos tasados de oposición contra la providencia de apremio, y que son:

- a) Extinción total de la deuda o **prescripción del derecho a exigir el pago**.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada."

De los anteriores preceptos resulta una enumeración tasada de las causas de oposición a la providencia y al procedimiento de apremio, con la finalidad de evitar que en esta vía ejecutiva se rehabiliten pretensiones impugnatorias contra una liquidación, cuando éstas pudieran ser aducidas oportunamente.

Con respecto a la anterior normativa, el Tribunal Constitucional tenía declarado que el "*régimen de impugnación de este tipo de providencias se contiene en el artículo 137 de la Ley General Tributaria y artículo 95.4 del Reglamento General de Recaudación*", y viene a suponer una lista tasada de motivos de impugnación" (S.T.C. 168/1987); añadiendo que "*la providencia de apremio puede hallarse incluso desconectada de la firmeza de la liquidación siendo una pura consecuencia del impago de la misma y de la ejecutividad inmediata del acto administrativo*" (S.T.C. 73/1996), pues en esta fase procedimental de la gestión tributaria, la recaudación, se

dirige, exclusivamente, al cobro de los tributos; recaudación que, en el presente caso, se realiza por la vía de apremio.

En un supuesto con identidad sustancial e íntima conexión con el que nos ocupa y siendo de aplicación el art. 167.3 de la Ley General Tributaria, la Sentencia del TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, S de 27 Nov. 2012, se cuestiona:

“...cuáles son los motivos tasados de impugnación de las providencias de apremio, concluyendo seguidamente que las alegaciones del reclamante, que se expusieron previamente, no resultan encuadrables en ninguno de aquellos motivos, pudiéndose haber realizado las referidas alegaciones en el marco del procedimiento de comprobación limitada en el cual se dictó la liquidación, pero no en el procedimiento de apremio objeto de la reclamación. Resulta, así pues, que la resolución dio a conocer las razones por las cuales se desestimaba la reclamación, por lo que ninguna indefensión se generó al reclamante.

Entrando a resolver ya el fondo del asunto propiamente dicho, hemos de convenir con la Administración demandada que las alegaciones del recurrente, al igual que en vía administrativa, van encaminadas a cuestionar la falta de validez de la liquidación, que debidamente notificada al interesado, adquirió firmeza. Resultando así, que puesto que el objeto de la reclamación a enjuiciar en este proceso fue la providencia de apremio, no la liquidación, al no haberse alegado ningún motivo de impugnación admisible en vía de apremio, ya referidos en el acto administrativo recurrido, el recurso debe ser desestimado.

Pues bien, tal y como se apunta en la resolución ahora impugnada resulta que la reclamante alega la falta de realización del hecho imponible y devengo del ICIO y de la Tasa, por lo que ninguno de ellos está dentro los motivos tasados de oposición frente a la providencia de apremio, previstos en el artículo 167.3 de la LGT.

En cualquier caso, hemos de decir que tal y como previene el artículo 20.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el hecho imponible de la tasa lo constituye,

“...la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.”

Por su parte el 26.1 letra b) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el devengo de la tasa por prestación de servicios administrativos se produce:

“b) Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, que no se realizará o tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente”.

De todo lo anterior se deduce que tanto el hecho imponible como el devengo de la tasa se produjeron desde el momento en que se presentó la solicitud de licencia urbanística de legalización de las obras acondicionamiento de local nº--- en la c/----, que puso en marcha la prestación de las actuaciones administrativas y que culminaron con la concesión de la licencia solicitada.

Por último, resulta concluyente **la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 14 Sep. 2012, que en un caso idéntico al enjuiciado, considera que:**

“...Siguiendo con la sentencia mencionada (de 17 de mayo de 2012, recurso de casación núm. 4234/2009), hemos de traer a colación su doctrina, al resultar de interés para la mejor comprensión del debate aquí suscitado, eso sí, advirtiendo que la cuestión en ella resuelta se cernía sobre la procedencia o no de considerar a la prescripción que afecta a la liquidación como motivo válido de oposición a una providencia de apremio.

Decíamos en esta sentencia que,

«SEGUNDO.- Emitida la providencia de apremio que ha originado esta litis el 29 de abril de 2005, vigente la Ley General Tributaria de 2003, procede comenzar recordando los únicos motivos de oposición que contra la misma permite su artículo 167.3 : «a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del

procedimiento de recaudación. c) Falta de notificación de la liquidación. d) Anulación de la liquidación. e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada».

De encajar en alguno de ellos, las quejas de Donhan de reconducirse a la extinción total de la deuda tributaria apremiada [artículo 167.3.a) de la Ley 58/2003].

Pues bien, esas causas de extinción de la deuda tributaria son, conforme al artículo 59.1 de la Ley General Tributaria de 2003: el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y las demás previstas en las leyes o en las normas aduaneras.

La lógica impone que pueda oponerse a la providencia de apremio la extinción total por prescripción de la deuda tributaria apremiada, pues ningún sentido tendría un procedimiento de apremio que pretende satisfacer por vía ejecutiva una deuda tributaria inexistente.

Así las cosas, no puede excluirse de plano como motivo de oposición a la providencia de apremio la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada, esto es, cabrá oponer a la providencia de apremio que la deuda tributaria que pretende ejecutarse coactivamente se extinguió totalmente por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidarla.

Ahora bien, alguna relevancia ha de darse a la separación que realiza la letra a) del artículo 167.3 de la Ley 58/2003 entre la extinción total de la deuda y la prescripción del derecho a exigir su pago.

No es baladí recordar, a tal efecto, que la providencia de apremio es el título ejecutivo cuya notificación inicia el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del deudor, es decir, se trata del procedimiento administrativo de recaudación inserto en el período ejecutivo de recaudación de las deudas tributarias (véanse los artículos 160.2, 161.3 y 167.1 y 2, de la Ley General Tributaria de 2003.

La naturaleza ejecutiva del procedimiento de apremio no impide declarar la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la deuda apremiada; tampoco reconocer la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada que se declare en otro procedimiento o proceso, pero no permite dilucidar si se produjo o no la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria apremiada, salvo que, de no hacerlo, se genere la indefensión del obligado al pago.

Como dijimos en la sentencia de 22 de julio de 2005(casación 136/00 , FJ 4º), la seguridad jurídica justifica que se rechace la posibilidad de debatir indefinidamente las discrepancias suscitadas entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria y que iniciada la actividad de ejecución, en virtud de título adecuado, no puedan trasladarse a dicha fase las cuestiones que debieron solventarse en la fase declarativa, por lo que el sujeto pasivo de los impuestos no puede oponer a la providencia de apremio motivos de nulidad que afecten a la propia liquidación practicada; pero ello, claro está, resulta justificado sólo cuando se ha tenido oportunidad de oponer los motivos procedentes contra la liquidación, no en cambio cuando no ha existido tal posibilidad».

De los documentos obrantes en el expediente y a los que alude la propia resolución impugnada, resulta que **se concedió plazo de alegaciones en la fase de comprobación limitada y finamente oportunidad de recurso de reposición contra las liquidaciones correctamente notificadas y luego apremiadas, sin que conste la presentación de escrito alguno por el reclamante.**

A este respecto, la fórmula práctica del Tribunal Supremo rectora de la virtud invalidante de los vicios de forma del procedimiento causantes de indefensión, consiste en verificar si la Administración ha privado al juez de los elementos de juicio necesarios para una valoración justa de una solución adoptada.

Dicho de otra forma, la indefensión no se produce, como regla, aunque se haya omitido un trámite como el de audiencia, EN LA MEDIDA EN QUE EL INTERESADO HAYA TENIDO OPORTUNIDADES POSTERIORES EN VIA DE RECURSO, O EN LA VIA JURISDICCIONAL (en dicha línea STS de 4 de junio de 1991, Arz, 4861, SSTS de 2 de noviembre DE 1982, Arz.7044,; 2 de noviembre de 1987, Arz.8762 y 15 de febrero de 1991, Arz.1186).

Del examen de las actuaciones obrantes en el expediente, al notificarse correctamente las liquidaciones de ICIO y de la Tasa se abrió automáticamente la vía administrativa de alegaciones contra la misma, por lo que el reclamante pudo hacer ejercicio de su derecho de oposición y no lo hizo. Por lo que consta fehacientemente que el reclamante tuvo expeditas las vías de impugnación contra cada acto notificado, y conocimiento de la posibilidad del ejercicio del derecho de oposición, sin que exista una situación de indefensión.

OCTAVO.-) Pero en cualquier caso y con independencia de que la prescripción alegada por la reclamante como motivo de impugnación de la Providencia de Apremio sólo sería la referida al derecho a exigir deudas ya liquidadas y no a la del derecho de la Administración a practicar la liquidación, habida cuenta de que se está impugnando una Providencia de Apremio y no las propias liquidaciones que ya fueron practicadas, notificadas y no recurridas en vía administrativa, existe otro motivo de fondo para desestimar la pretendida falta de devengo del ICIO y de la Tasa, tal y como pretende la reclamante.

De esta forma y en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación definitiva por el ICIO, habría de examinarse desde cuándo se ha de computar el plazo para practicar dicha liquidación.

A este respecto y de acuerdo con la Jurisprudencia existente sobre la materia, el inicio del plazo de prescripción en el tributo objeto de esta litis depende de un momento temporal distinto del devengo (que determinará el inicio del plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 67 de la LGT), en concreto desde la finalización de las obras.

En efecto, la STS de 14 de septiembre de 2005 y, antes, la de 23 de marzo de 2002, sienta la doctrina legal de que 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 cuestión litigiosa se concreta, por tanto, en un tema de prueba acerca del momento en que deben entenderse finalizadas las obras.

A este respecto, en relación con la carga de la prueba en los procedimientos tributarios, entendemos procedente acudir al art. 105 Ley 58/2003, LGT, que establece como principio general que *“quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”*, en consonancia con el art. 1214 CC, según el cual *“incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone.”*

Son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. TS SS 16 Nov. 1977, 30 Sep. 1988, 27 Feb. 1989, 25 Ene. 1995 y 1 Oct. 1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc. Este Tribunal entiende que los anteriores criterios obviamente han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta posible la demostración de los hechos controvertidos. En la vía económico-administrativa rige el principio de “interés” de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o relevatio ab onere probandi. De este modo el TS declara en su S 11 Jun. 1984 que *“las facultades del Tribunal Económico Administrativo no liberan de la carga de la prueba al que alega un derecho; a quien alegue un derecho corresponde la prueba de los hechos normalmente constitutivos del mismo, sin que la facultad contenida en el artículo 168 de la Ley General Tributaria, relativa a la facultad del órgano económico-administrativo de practicar de oficio las pruebas que estime oportunas, pueda privar de virtualidad a aquél principio sobre carga de la prueba”*.

A este respecto, la sentencia del TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, S de 30 Jun. 2011, considera que:

“...Cuestionada razonablemente por la Administración la realidad de los servicios reflejados en las facturas, mediante datos indiciarios bastantes que lleven a la conclusión que sustenta la liquidación practicada, corresponde a la parte recurrente la carga de la prueba de la realidad de los servicios facturados (arts. 114 LGT 230/1963 y 105 LGT 58/2003,...”.

Pues bien, en virtud de lo anterior y aplicado al caso que nos ocupa, **el reclamante nada prueba acerca del inicio y finalización de obras que dice ejecutadas en el año 1998, sin que por cierto conste aun a este Tribunal que se haya presentado documentación acreditativa del final de las obras ni del coste real y efectivo de las mismas que permita practicar liquidación definitiva y poder empezar a computar el plazo de prescripción del derecho a liquidar**, tal y como pretende el reclamante en su escrito de reclamación.

En el caso del ICIO, la Ordenanza Municipal prevé la obligación de declarar el coste final de la obra una vez que ésta ha concluido. Por tanto, sólo a partir del día siguiente a la finalización del plazo para declarar comienza a correr el plazo de prescripción de la obligación para practicar liquidación definitiva (artículo 67.1, caso a de la Ley General Tributaria).

Es por lo anterior por lo que a falta de prueba alguna de la terminación de las obras en el año 1998, ha de considerarse que las obras consideradas son las objeto de legalización mediante licencia urbanística provisional previamente solicitada y concedida en fecha de 10-10-2011 y en la que se especifica que a efectos de fijación de la base imponible del ICIO resultan 618,93 m2 de adecuación de local comercial para restaurante.

Son estos datos, el de la solicitud de licencia de legalización de obras de fecha 20-01-2010, la autoliquidación del ICIO y de la Tasa e ingreso de su importe en fecha de 16-12-2009, la concesión de la misma, el posterior inicio de las actuaciones de comprobación limitada culminadas con la práctica de las liquidaciones provisionales luego apremiadas, y la falta de aportación hasta la fecha de documentación alguna acreditativa del final de las obras, los que únicamente hay que tomar en cuenta a efectos del estudio de la prescripción alegada. Y para ello no proceden las meras afirmaciones sin acreditación alguna sobre la finalización de las obras en el año 1998, así como sobre la inexistencia de obras posteriores después de esa fecha.

NOVENO.-) A la vista de lo expuesto, y como el objeto impugnado son liquidaciones provisionales y no definitivas, ya que aún no consta la presentación de la documentación que acredite el fin de las obras, aparte de la mera afirmación no acompañada de pruebas, hemos de estar al plazo de prescripción del derecho a exigir deudas ya liquidadas del artículo 66 letra b) de la LGT, y no al cómputo de la prescripción del derecho a liquidar el ICIO que se inicia con la finalización de las obras.

A este respecto nos remitimos a la fundamentación de la resolución impugnada en el sentido de que el artículo 66 de la LGT dispone que:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- **b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.** “

Por su parte, el artículo 67 dispone que:

“1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

(...)

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.”.

Por último, el artículo 68.1, letra b) dispone que:

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

- *b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso. “.*

Aplicando la normativa anterior al supuesto que nos ocupa, resulta que las liquidaciones de ICIO y de la Tasa fueron notificadas en fecha de 13 de octubre de 2012, abriéndose el período voluntario de pago del artículo 62.2 de la LGT y finalizando en fecha de 20-11-2012, por lo que no cabe apreciar la prescripción del derecho a exigir las deudas ya liquidadas.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, en primera y única instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR

(...)

- **Resolución nºINSP SANC ICIO 2016 03.**

Fecha: 04 de febrero de 2016.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 29 de julio de 2015 se formula por la Inspección Tributaria Municipal requerimiento individualizado de información, dirigido por esta inspección a “-----” en base a lo dispuesto en el art. 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su calidad de empresa contratista de las obras objeto de comprobación del expediente de actuaciones inspectoras ICIO y TLU -----.

Asimismo, consta en el expediente administrativo copia del requerimiento de documentación complementaria dirigido por esta inspección a “-----” el día 03/09/2015, con el fin de que fuera aportada en su próxima comparecencia del día 22/09/2015, así como comprobante de la lectura del mensaje por parte del destinatario.

II.-) En fecha de 22 de septiembre de 2015, se levanta una Diligencia de Constancia de Hechos, incoada con motivo de la comparecencia ante la inspección de D. -----, con N.I.F.:----- --, como representante en este procedimiento de “-----”, constando así como documento acreditativo de esta representación y escrito que aporta a la inspección con nº Registro de entrada: -----, y solicitando fuera incorporado como anexo a dicha diligencia.

III.-) Con fecha de 20-10-2015 se formula por la Inspección Tributaria Municipal a nombre de la interesada un Requerimiento Individualizado de Información, en relación con la colaboración en el procedimiento de inspección tributaria relativo a la Tasa por licencia de Obras y al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por las obras de ampliación y reforma de 1 Vivienda Unifamiliar, en la c/ ----- de Pozuelo de Alarcón.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento el Requerimiento Individualizado de Información, en relación con la colaboración en el procedimiento de Inspección Tributaria relativo a la Tasa por licencia de Obras y al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por las obras de ampliación y reforma de 1 Vivienda Unifamiliar, en la c/ ----- de Pozuelo de Alarcón.

A tal fin la reclamante alega que la Inspección Tributaria de Pozuelo de Alarcón no puede actuar directamente fuera del ámbito de su competencia territorial, ya que, al estar inspeccionando a una sociedad residente en Pozuelo se está actuando requiriendo información a una sociedad tercera residente en Cantabria, sin que se hayan hecho uso de los mecanismos de colaboración para este tipo de actuaciones.

SEXTO.-) EL REQUERIMIENTO SE ENMARCA EN EL MARCO DE LAS ACTUACIONES DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA: OBLIGACION DE ATENDER AL REQUERIMIENTO AUN SIENDO ENTIDAD RESIDENTE EN OTRO TÉRMINO MUNICIPAL.

A.-) REGIMEN JURIDICO DEL DEBER DE COLABORACION TRIBUTARIA.

Dicho lo anterior y siguiendo la fundamentación que hace la reclamante, el artículo 5.3 de la LGT también invocado por la reclamante establece que:

“3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.”

También se invoca el artículo 167 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que respecto a la colaboración de los órganos de inspección con otros órganos y Administraciones, establece que:

“Las actuaciones inspectoras que tenga que efectuar una entidad local fuera de su territorio serán realizadas por los órganos competentes de su comunidad autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de esta, y por los órganos de la Administración tributaria del Estado o de la comunidad autónoma competente por razón del territorio en otro caso, previa solicitud del presidente de la corporación local.”

Por último, el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, sobre los principios de la tributación local dispone que:

“Los tributos que establezcan las entidades locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios:

a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad.

b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio.”

Siendo todo ello así, sin embargo debemos de situar el requerimiento efectuado por la Inspección municipal a la reclamante en un contexto diferente al que ésta última pretende, ya que no nos encontramos ante actuaciones inspectoras propiamente dichas contra el sujeto pasivo inspeccionado sino dentro del marco general del deber genérico de colaboración tributaria con la Hacienda Pública exigido a toda persona física o jurídica, pública o privada que se incluye en el artículo 93 de la LGT según el cual:

“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.”

Por tanto, existe un deber general de colaboración con la Administración Tributaria que da cumplimiento al artículo 31.1 de la propia Constitución, donde se establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, y del que emana la inexorable obligación de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria necesaria para garantizar el debido cumplimiento de los deberes con el fisco. Por ello, la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica del contribuyente, quien tiene el deber jurídico de colaborar, deber que se extiende a quienes puedan prestar su ayuda en la tarea de alcanzar la equidad fiscal, como las entidades bancarias.

No cabe olvidar que la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hacen que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que las sumas que unos no paguen debiendo hacerlo, tendrán que ser afrontadas por otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta (Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, FJ 6º). Por lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar violación del artículo 18.1 de la Carta Magna por el hecho de que los ciudadanos queden obligados a facilitar una información que, pese a pertenecer a la esfera de su intimidad, tiene relevancia tributaria;

B.-) DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DE LA EXIGENCIA Y CUMPLIMIENTO DEL DEBER DE COLABORACION TRIBUTARIA AL MARGEN DE LA COMPETENCIA TERRITORIAL.

Vista la regulación normativa sobre el genérico deber de colaboración tributaria resulta del todo punto imprescindible acudir a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en la materia, y

que se plasma en **LA SENTENCIA DE LA SALA TERCERA, DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª, DE 27 FEB. 2004, REC. 3725/1998**, en un supuesto con igualdad sustancial con el que ahora nos ocupa.

En efecto, ante el Alto Tribunal se invocaba la violación del art. 8.3 de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre , Reguladora de las Haciendas Locales, en cuanto el Ayuntamiento de Santander -según alega la recurrente- no tiene competencia territorial para formular el controvertido requerimiento de información -aunque no se discutía su trascendencia tributaria- ya que la empresa requerida tiene su domicilio social y fiscal en Majadahonda (Madrid), por lo que debía reclamarse la información de la Administración competente, estatal o autonómica, argumentando que los datos requeridos sobre personas naturales o jurídicas con las que tuviera establecidos servicios profesionales de mediación de seguros, estaban en poder de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, discutiendo también el criterio de la Sala de instancia en relación con la interpretación de determinados artículos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y la aplicación del principio de eficacia administrativa y criticando la falta de actividad del Ayuntamiento exaccionante al no dirigirse a la Agencia Tributaria, en aplicación de esa eficacia , para obtener datos reclamados a la recurrente.

Pues bien, el TS lejos de acoger dicha tesis de la recurrente, que resulta ser idéntica a la de la ahora reclamante, considera que:

"...la circunstancia de que la Empresa requerida, con actividades en el ramo de seguros en toda España, tenga su domicilio social y fiscal en un punto determinado del territorio -como no puede ser de otro modo- no la exime de atender los requerimientos de información que le dirija la Hacienda Municipal de otro lugar donde efectivamente ejerce sus actividades, siempre que, como en este caso, se refieran a un tributo (el impuesto sobre actividades económicas) cuya cobranza corresponda al Ayuntamiento requiriente, que está ampliamente facultado para pedir y obtener la información que demandaba según reconoció la Sentencia de 10 de Abril de 2000, sin que tampoco enerve el deber de información la circunstancia de que pudieran obtenerse los datos por otros medios , cuando lo cierto es que aquellos están también en poder de la entidad a quien se reclaman y ella misma ha reconocido que tenían trascendencia tributaria y no se salían de los que estaba obligada a facilitar..."

-Por su parte, **la SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL, SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª, DE 1 MAR. 2012**, establece sobre este deber general de colaboración tributaria que:

"TERCERO: Con carácter general, los deberes de colaboración con la Administración se encuentran contenido en Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , cuando en su art. 39 , de rúbrica " Colaboración de los ciudadanos" , establece que: "1. Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la Ley.

2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante"

Desde el punto de vista de las actuaciones inspectoras, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en sus artículos 12 , 37 y 38 recogen dicho deber de colaboración, reproduciendo lo dispuesto en la Ley General Tributaria, al señalar que, el objeto de las actuaciones de obtención de información por parte de la Inspección, son los datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal que se encuentren bien en poder de las personas naturales o jurídicas, las autoridades, entidades públicas, así como en todos aquellos que en general ejerzan funciones públicas y las que desarrollen actividades bancarias o crediticias, quienes están obligados a aportarlos.

Desde la perspectiva puramente fiscal, el art. 111.1, de la Ley General Tributaria, establece que: "Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas".

En este precepto se establece el deber de colaboración, que incluye los denominados deberes de información tributaria sobre terceros, a extramuros de la relación jurídico-tributaria, definida en el art. 17, de la Ley General Tributaria, frente a la obligación específica de todo contribuyente de derivada de dicha relación individualizada del cumplimiento de sus deberes fiscales, y que, como regla general, se identifica con el propio sujeto pasivo por excelencia de dicha relación jurídico-tributaria, es decir, el contribuyente.

Uno de los supuestos a los que se refiere el citado art. 111, de la Ley General Tributaria, se refiere a la información proporcionada no por el propio contribuyente, el sujeto de la especial relación tributaria, sino otra persona, física o natural, excluida de dicha relación, y al que la norma tributaria le impone el cumplimiento de unas determinadas obligaciones; se trata, en definitiva, del cumplimiento de un interés general, como luego se expondrá, consistente en la colaboración de los particulares, sean sujetos o no de la relación jurídico-tributaria, con la Administración tributaria, coadyuvando en las funciones de gestión tributaria en el desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación.

Por tanto, los métodos o medios para obtener dicha información vienen contemplados en el antiguo art.111 de la Ley General Tributaria, al referirse a la información obtenida por suministro y por captación. En este sentido, el apartado 2 establece que " Las obligaciones a que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determine"; de forma que la Administración puede obtener información, bien, imponiendo a ciertas personas a través normas de carácter general la obligación de suministrar periódicamente los citados datos con trascendencia fiscal, no mediando requerimiento; bien requiriendo individualizadamente a alguna o algunas de tales personas a que proporcionen cierta y específica información con trascendencia tributaria.

Es éste último método es utilizado por la Inspección Tributaria municipal en este caso concreto que ahora nos ocupa.

SÉPTIMO.-) CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS LEGALES Y JURISPRUDENCIALES DE TODO REQUERIMIENTO DE INFORMACION REALIZADO POR LA INSPECCION TRIBUTARIA MUNICIPAL A TERCEROS.

A.-) CONTENIDO CONCRETO DEL REQUERIMIENTO Y CONTEXTO EN EL QUE SE EMITE.

Vista la normativa reguladora del supuesto de hecho concreto que nos ocupa, y de la doctrina jurisprudencial sobre el deber de colaboración tributaria que traspasa las fronteras territoriales de un municipio, sino a en aras de colaborar con la Hacienda Pública en ejercicio de sus competencias para hacer efectivo el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del sistema fiscal, procede exponer

Sobre el contenido concreto del requerimiento impugnado consiste en:

- Escritura de poderes en vigor y N.I.F.de la persona que ha otorgado la representación para este procedimiento a D.-----.
- Certificaciones parciales y/o certificación final, a origen, emitidas por Vds. en las que se relacionen todos los trabajos ejecutados en los años 2011 y 2012, y **facturas por todos los conceptos** emitidas, bien a nombre del obligado tributario, bien a nombre de su Administradora solidaria Dña.-----, quien suscribió el contrato con Vds. en nombre y representación de-----., o de cualquier otra persona física y/o jurídica, en relación con las obras objeto de comprobación.
- Copia de la contabilidad legalizada (extractos contables) relativa a la obra citada; en concreto, las cuentas de los grupos 3 y 6 (6 u 8 dígitos) que contienen el movimiento de existencias y las operaciones de gasto en relación con la misma. En su caso, contabilidad analítica de las obras.

- Copia del Balance de sumas y saldos, así como de la cuenta de resultados de su empresa, de los Ejercicios 2011 y 2012. Anexo 2 del contrato suscrito por Vds., el 17/12/2011, con " - ----." para la ejecución de las de ampliación y reforma de la finca sita en C/ ----, de Pozuelo de Alarcón. Este anexo número 2 del contrato, según consta en el Pliego de Condiciones Económicas del misma, en concreto, en la E.1.- es ***“La oferta del constructor, en la que se definen los precios y calidades contratadas... y su presupuesto desglosado por capítulos y unidades a ejecutar...”***.

B.-) REQUERIMIENTO INDIVIDUALIZADO DE INFORMACION, PROPORCIONAL Y PARA INVESTIGAR HECHOS IMPONIBLES DE TRIBUTOS DE COMPETENCIA DEL AYUNTAMIENTO REQUIRENTE. MOTIVACION SUFICIENTE DEL REQUERIMIENTO EN FUNCIÓN DE SU TRASCENDENCIA TRIBUTARIA.

Una vez analizado el contenido concreto del requerimiento, procede ahora dilucidar si el requerimiento de documentación concreta en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos tiene o no trascendencia tributaria.

En el presente caso, examinado el requerimiento de información impugnado, se especifica que, **la Inspección de Tributos** de este Ayuntamiento, está llevando a cabo la comprobación de la situación tributaria de la entidad "-----", con C.I.F.:-----, en relación con la Tasa por la licencia de obras y el Impuesto sobre construcciones instalaciones y obras, referidos a las obras de ampliación y reforma de 1 VIVIENDA unifamiliar aislada en la calle ----, de Pozuelo de Alarcón.

Asimismo se explica que la **base imponible**, tanto de la tasa por licencia de obras, como del impuesto sobre construcciones instalaciones y obras, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, y que en el expediente iniciado en relación con el procedimiento de inspección mencionado, figura facturación emitida por su entidad, a la mercantil "-----" y a **Dña----**, con N.I.F.:-----, Administradora solidaria de esta empresa, relativa a la ejecución de las obras referenciadas.

En función de ello, y con motivo de determinar el coste real y efectivo de la obra, con fecha 03/08/2015, les notificamos un primer requerimiento individualizado de información, según el cual debían haber comparecido en las oficinas de inspección de tributos de este Ayuntamiento el pasado día 10/09/2015 a las 10:00 horas, con el fin de aportar la documentación que allí se les solicitaba, **o bien haber remitido dicha documentación a esta inspección en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la recepción de dicho requerimiento**, incluso a través de **correo electrónico**.

Por tanto, se observa que ha sido formulado sobre datos concretos que pueden estar en posesión del reclamante, debiendo apreciarse la trascendencia tributaria respecto a terceros de los datos requeridos, por cuanto son datos que pueden ser útiles a la Administración para una adecuada gestión de los tributos o en actuaciones de comprobación e investigación, estando los datos solicitados relacionados directa o indirectamente con operaciones de un evidente contenido económico, y debe por tanto apreciarse su trascendencia tributaria. Por ello se da cumplimiento a los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LGT, existiendo motivación suficiente. No olvidemos que nuestro Tribunal Supremo, señala que para justificar, y entender cumplido el requisito de que la información solicitada tenga trascendencia tributaria, basta con que dicha utilidad sea potencial, indirecta o hipotética.

Por todo ello, consta en el expediente Diligencias de Constancia de Hechos del Departamento de la Inspección Tributaria Municipal, en el cual se explican detalladamente los motivos que justifican la solicitud, los preceptos del ordenamiento tributario en el que se ampara en los que se evidencia la trascendencia tributaria de la información requerida y la oportunidad de su conocimiento en las investigaciones a que dicho informe se refiere. Al formar parte dichas Diligencias de Constancia de hechos del expediente puesto de manifiesto al reclamante, resulta obvio que éste tuvo acceso a las razones justificativas del requerimiento,

que, por tanto, no escaparon al control de su legalidad, ni se dio, por tanto, la indefensión del interesado.

A este respecto, según la **SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 7ª, S DE 13 JUL. 2009.**

“...5.1. La naturaleza del deber de comunicación de datos con relevancia tributaria. Así, el Auto del Tribunal Constitucional núm. 7/2007 (Sala Segunda, Sección 3), de 15 enero [Recurso de Amparo núm. 4674/2004], expone:

«...este Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora de la Administración Tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta de la carga fiscal (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, F. 3; 76/1990, de 26 de abril, F. 3). De lo anterior se desprende que el legislador ha de habilitar los instrumentos jurídicos que sean necesarios para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, siendo así que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no sólo para una contribución justa de los gastos generales, sino también para un gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE » (STC 233/2005 de 26 de septiembre, F. 5 , por todas). En el presente caso es evidente que la indagación sobre el origen y destino de los cheques librados estaba plenamente justificada por la necesidad de averiguar la titularidad de las partidas no declaradas, por lo que ningún reproche se le puede hacer a la Administración Tributaria desde nuestra perspectiva al perseguir con sus requerimientos de información un fin constitucional lícito.»

5.2. La praxis interpretativa del sentido que deba darse al concepto jurídico indeterminado «trascendencia tributaria», expresada, entre otras, en sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), de 3 febrero 2001(Recurso de Casación núm. 7741/1995), que si bien se refiere a la legislación derogada [arts. 11, 113 y 140 d), Ley 230/1963], puede considerarse de aplicación a la legislación sobrevenida. Y que, en su FJ 5º, apunta lo siguiente:

«...La información, en definitiva, puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos.

Y naturalmente, aunque no se diga expresamente, la Administración habrá de atemperar el requerimiento de información al principio de proporcionalidad (tercera acotación) que irradia sobre toda la actuación administrativa, limitando los extremos solicitados al fin expresado de la aplicación estricta de los tributos, siendo demostración nuestra sentencia de 24 de julio de 1999 , al afirmar que están proscritas las ingerencias arbitrarias o desproporcionadas en el derecho a la intimidad de las personas, en la exigencia del deber de información y colaboración tributaria. **La exigencia, por tanto, debe estar atemperada por lo que sea necesario para la gestión e inspección tributarias.**

Posteriormente al presente litigio, este deber fue precisado por el art. 113 de la Ley General Tributaria al relacionar las potestades de la Inspección y el deber de colaboración de los ciudadanos y entidades con una doble exigencia: los datos, informes o antecedentes obtenidos por ella obtenidos en el desempeño de sus funciones, a) tienen carácter reservado; y b) sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendadas, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto alguna de las cinco excepciones previstas en el mismo precepto, y que van desde la investigación o persecución de delitos hasta la colaboración con otras Administraciones tributarias, públicas o comisiones parlamentarias, en los términos que el propio precepto especifica.

Por todo ello y siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos, ha de compartirse la afirmación de la sentencia recurrida relativa a que dicha utilidad puede ser potencial, indirecta o hipotética, pues como dice el texto judicial recurrido aceptar la significación que da la parte recurrente a las nociones empleadas por el art. 140 .d), o el párrafo correlativo del art. 136 de la Norma Foral General Tributaria

de Alava -que es el que habilita a la Inspección de los Tributos para requerir tales informaciones, a tenor del art. 37.2 del Reglamento General de la misma, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, para requerir tales informaciones-, equivaldría prácticamente a reducir las facultades de la Inspección a las informaciones necesarias para las estimaciones directa e indirecta de las bases tributarias.»

La posterior Sentencia del Tribunal Supremo (Sal a de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), de 2 junio 2003) (Recurso de Casación núm. 6649/1998), se refiere a la misma cuestión en los términos siguientes:

(...) La Sala anticipa que no comparte este segundo motivo casacional por las razones que a continuación aduce (...) Es menester aplicar el principio lógico propio de la escolástica del «distingue debemus», entre la «motivación jurídica» del requerimiento y su consecuente obligación de cumplirlo, que debe centrarse en la normativa específica que regula las obligaciones de información de naturaleza tributaria y la «finalidad fiscal» del requerimiento, que es cosa distinta. Así, la obligación de cumplir el requerimiento debe motivarse mediante la exposición de los preceptos legales y reglamentarios en que se ampara, y por ello es suficiente alegar como motivación, su subsunción en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, lo cual lleva al requerido a saber que la Administración considera que los datos que pide tienen trascendencia tributaria, y que no vulneran los límites legales (confidencialidad, secreto profesional, etc.) que deben respetarse (...) En cambio, la «finalidad» concreta del requerimiento puede, dadas sus circunstancias, ser absolutamente reservada, o por el contrario, si la Unidad Central de Información así lo estimase, puede perfectamente citar el sujeto pasivo involucrado, el Impuesto y ejercicio de que se trate, e incluso el concepto específico para el que se pide, como puede ser la base imponible, la valoración de ciertos bienes, la deducción por inversiones, etc., pero lo que es incuestionable es que la Administración Tributaria no está obligada jurídicamente a exponer, formando parte de la motivación del requerimiento, la finalidad concreta del mismo...»

-Por otra parte, la RESOLUCION DEL TEAC, SECCIÓN VOCALÍA 1ª, R DE 7 NOV. 2003, ya en su momento puso de manifiesto la evidencia de dicha trascendencia en este tipo de requerimiento:

“...TERCERO: El artículo 111 de la Ley General Tributaria establece el requisito de trascendencia tributaria al regular la obligación de aportar informaciones o datos a la Hacienda Pública, siendo evidente que la trascendencia ha de resultar de los antecedentes incorporados al propio expediente, para posibilitar la defensa del obligado tributario y la revisión del expediente por los órganos competentes para ello. Pero, siendo esto así, existe la posibilidad, frecuente en la práctica, de que la trascendencia sea tan evidente que haga ociosa toda motivación expresa de la misma, que, de ser exigida, degeneraría en un requisito burocrático tan inútil como fácil de cumplimentar mediante cualquier fórmula común que nada añadiría a la evidencia que la naturaleza de los datos solicitados pudiera irradiar por sí sola. Pero por otra parte, hay supuestos en que aquella trascendencia no resulta ostensiblemente del expediente y en tal caso sí es exigible que en él conste su justificación expresa, para que el requisito legal quede cumplido. Pues bien, una vez hecha esta distinción resulta que en este caso la Administración quiere ser informada de diversas cuestiones concernientes a los ingresos percibidos por la reclamante de (...) y del detalle de los criterios de reparto entre los (...), tanto de dichos ingresos como de los procedentes de contratos con entidades concesionarias de (...) Se trata, por tanto, de informaciones acerca de los ingresos de entes sujetos al Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a prestaciones de servicios que pueden constituir hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es evidente, por tanto, el interés que para la Administración Tributaria tiene el conocimiento de los datos requeridos, lo que nos sitúa ante el primero de los dos casos descritos, es decir, aquél en que la relevancia fiscal de la información no necesita de justificación expresa, porque resulta de su naturaleza misma, al ser obvia dicha trascendencia tributaria. Por otra parte, estas informaciones no exceden del ámbito señalado por el artículo 111 de la Ley General Tributaria, cuyo párrafo 1 se refiere a «toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas»; la amplitud de esta fórmula acoge a las informaciones a que se refiere el acto administrativo impugnado en esta reclamación.

CUARTO: La nota, ya apuntada, de evidencia de esa trascendencia tributaria, hace inútil su justificación o motivación expresa, según lo razonado anteriormente, sin que sea admisible la tesis, que parece defender la reclamante, sobre la pretendida necesidad de referencia a actuaciones concretas de investigación que pudieran estar llevándose a cabo respecto de terceras personas...”.

-Por último, **la RESOLUCION DEL TEAC, SECCIÓN VOCALÍA 3ª, R DE 5 JUN. 2014**, hace un análisis de la trascendencia tributaria de los requerimientos del artículo 93.1 de la LGT en los siguientes términos:

“SEGUNDO: El artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) prevé:

"1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

(...)

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos." (El subrayado es de este Tribunal)

En el supuesto aquí analizado el Equipo Central de Información del Departamento de Inspección se ampara en dicho precepto para formular un requerimiento de información de contenido económico, necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la AEAT, consistente en una relación de cuentas bancarias que en el ejercicio 2011 hayan tenido un importe total anual por suma de apuntes en el Haber por cuantía superior a 3.000.000 €, con indicación para cada de ellas de una serie de datos. (NIF Entidad declarante, Código Cuenta Cliente, e importe total anual de la suma de apuntes al Haber efectuados en la cuenta).

Un supuesto idéntico al aquí expuesto ha sido analizado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de marzo de 2014, en recurso de casación núm. 5149/2010, y con carácter previo en otras como la Sentencia de 3 de noviembre de 2011 en recurso de casación núm. 2117/2009, a la que aquella primera hace expresa referencia:

"En el presente caso, resulta obvio e inquestionable que la información demandada con fecha 17 de noviembre de 2006 por el Equipo Central de Información de la ONIF tenía trascendencia tributaria. En el propio requerimiento se expresó claramente tal circunstancia al especificar que dicha información "resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la AEAT"

Pero es que, además, los datos solicitados se referían a las "cuentas bancarias que en el ejercicio 2005 hayan tenido un importe total anual por suma de apuntes en el Haber por cuantía superior a 3.000.000,00 €", datos de los que la entidad requerida se hallaba en posesión y que resultaban de las operaciones desarrolladas con las personas con las que se había relacionado económica, profesional y financieramente. Es decir, datos que XX SA poseía de ciertas operaciones y de ciertos hechos que afectaban a una pluralidad de terceros que se habían relacionado con ella."

No obstante lo anterior, es preciso reiterar que el concepto de trascendencia tributaria acuñado por el Tribunal Supremo en recientes Sentencias de 21 de junio (rec. casación 236/2010) o 3 de noviembre de 2011 (rec. casación 2117/2009), que se remiten a su vez a la de 12 de noviembre de 2003 (rec. casación 1320/2002), no exige la concurrencia de ese requisito, concretando que existe trascendencia tributaria a estos efectos cuando los datos que se solicitan "pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.2 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia de acuerdo con la Ley". Cumplido dicho requisito, esa información puede ser solicitada a cualquier persona física o jurídica que esté en posesión de la misma en atención al cumplimiento

de sus propias obligaciones tributarias o por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, de acuerdo con lo expuesto en el ya transcrito art. 93 LGT...

En vista de la legislación y jurisprudencia citada, el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón es competente para dirigir un requerimiento de información a una empresa que ha realizado una construcción u obra dentro de su término municipal, con independencia del domicilio social o fiscal del sujeto requerido que además se ve obligado a colaborar de acuerdo al precitado artículo 93 de la LGT, al cumplir dicho requerimiento con los requisitos de individualización de la información requerida, proporcionalidad y realizarse para un fin meramente fiscal de investigar hechos imponibles de tributos de competencia del Ayuntamiento requirente.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, **ACUERDA:**

DESESTIMAR.....

(...)

- **Resolución nºINSP SANC ICIO 2011 02.**

Fecha: 03 de marzo de 2011.

RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 14 de noviembre de 2008, se extiende a nombre de la reclamante, por la Inspección de los Tributos del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, Acta de conformidad por Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), Expediente nºIO -----, practicándose una liquidación definitiva por tal concepto, como consecuencia de las diferencias halladas entre el presupuesto final de obra presentado por la obligada tributaria y el real y efectivo coste de la construcción comprobado por la Inspección.

II.-) Con fecha 4 de marzo de 2009, se notifica a la reclamante, resolución del Teniente de Alcalde, titular del Área de Gobierno y Gestión de Hacienda, Recursos Humanos, Régimen Interior, Contratación y Patrimonio, de comunicación de inicio de procedimiento sancionador por infracción tributaria y propuesta de sanción grave, en relación con las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección y por el concepto antes referido. Asimismo se concede a la interesada el preceptivo trámite de audiencia cumplimentado en tiempo y forma mediante escrito de alegaciones presentado ante la citada Corporación municipal, en fecha 20 de marzo de 2009.

III.-) Seguido el procedimiento en todos su trámites, con fecha 15 de abril de 2009 se dicta resolución de imposición de sanción (notificada a la mencionada obligada tributaria el 30 del mismo mes y año), por la que, estimándose parcialmente las alegaciones deducidas por aquella, se modifica la calificación de la sanción a leve, por entender que no ha existido ocultación en los términos

establecidos en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, confirmándose, en todo lo demás, la procedencia del inicio del procedimiento sancionador y el acto de imposición de la misma.

IV.-) Con fecha 28 de mayo de 2009 la entidad reclamante interpone recurso de reposición contra la citada resolución de imposición de sanción leve al estimarla no conforme a Derecho; recurso que es desestimado mediante resolución de la Junta de Gobierno Local de fecha 1 de julio de 2009, notificada a la interesada el día 18 siguiente.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO.- Se impugna en la presente Reclamación la resolución desestimatoria del recurso de reposición deducido contra el acuerdo de procedencia de inicio de procedimiento sancionador e imposición de sanción leve

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis:

- a) No existe conducta sancionable, por no estar incluidos los hechos descritos entre las conductas tipificadas en el artículo 192.3 de la LGT.**
- b) No existe ocultación, en los términos establecidos en el artículo 184.2 de la LGT.**

QUINTO.-) El artículo 9º de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, para el año 2005, momento del devengo, en relación con el artículo 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que, “concluidas las construcciones, instalaciones y obras y a la vista del coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la correspondiente comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible que hubiera servido de base a la liquidación y girará la cuota complementaria correspondiente o reintegrará al interesado la diferencia que resulte a su favor. A estos efectos, el sujeto pasivo, al tiempo de solicitar la licencia de primera ocupación, o si ésta no fuese precisa, al término de las obras, construcciones o instalaciones, deberá presentar en las oficinas gestoras del impuesto documento o certificación que acredite dicho coste real y efectivo”.

SEXTO.-) A pesar de esta obligación, la conducta de la obligada tributaria consistió en presentar, una vez finalizada la construcción para la que había obtenido licencia urbanística provisional y al tiempo de solicitar la licencia definitiva y de primera ocupación, una declaración del coste final de la obra por importe de 976.432,00 € a la que se adjuntaba el certificado final de la obra, visado por el Colegio Oficial de Arquitectos de Madrid. No se acompaña ninguna otra documentación acreditativa del coste real y efectivo de la edificación.

No es hasta el inicio del procedimiento inspector y a requerimiento de la Inspección de los Tributos cuando la obligada tributaria presenta documentación justificativa del citado coste real y efectivo de la obra, como son las certificaciones de obra, el presupuesto de ejecución material, el Libro mayor de la contabilidad de las cuentas del inmovilizado material, las cuentas de gastos y del acumulado de existencias etc..., de todo lo cual resulta un coste final de

1.416.587,30 €

Procede analizar, por lo tanto, si esta conducta, consistente en la presentación de una declaración incompleta e incorrecta, es constitutiva de infracción tributaria de conformidad con el régimen sancionador regulado en la Ley 58/2003, General Tributaria.

SEPTIMO.-) A estos efectos señalar que la citada Ley General Tributaria dispone en su artículo 184 que las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves, en virtud de lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 de la misma Ley.

Precisamente el artículo 192.1 establece que “constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquéllos tributos que no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta Ley”.

A la vista de este precepto parece claro que la conducta de la entidad contribuyente respecto del ICIO es constitutiva de la infracción definida en dicho artículo.

Añade el mismo que “la infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes” calificando el apartado 2 de leve la infracción cuando “la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000,00 € o, siendo superior, no exista ocultación”. Por el contrario la infracción será grave, según dispone el apartado 3, “cuando la base de la sanción sea superior a 3.000,00 € y exista ocultación”

Según el artículo 184.2 del mismo Texto Legal existirá “ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en los que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%”

Por lo tanto, la ocultación de datos a la Administración mediante la falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas constituye en la actualidad, o bien un tipo específico de infracción (artículo 192.1 LGT), o bien un criterio de calificación de las infracciones como graves (artículos. 191.3, 192.3 y 193.3 LGT). Ya no se trata de un criterio de graduación de las sanciones tributarias, a diferencia de la normativa anterior, no recogiendo entre los que establece, hoy, el artículo 187.

En consecuencia, la ocultación no se refiere, como pretende la reclamante, a no facilitar a la Inspección la documentación requerida, ni a la omisión o defecto en la llevanza de la contabilidad, sino que consiste en el hecho de haber presentado a la Administración tributaria una declaración incompleta o incorrecta que impidió a ésta determinar correctamente la deuda tributaria, lo que sólo pudo hacerse en el procedimiento inspector incoado después de la presentación de la citada declaración inexacta.

La conducta del reclamante ha consistido, pues, en el incumplimiento de la obligación de presentar una declaración completa y correcta, en definitiva, veraz,

del coste real y efectivo de las obras cuando éstas hubieron finalizado; obligación ésta última que de manera clara y directa le incumbe. Este hecho ha impedido, salvo por las actuaciones derivadas de la Inspección de los Tributos Municipales, el conocimiento de la cuantía en la que con carácter definitivo se realizó el hecho imponible.

Si bien en un tributo como el presente existe una disociación temporal entre el momento del devengo y el de la cuantificación definitiva de la obligación tributaria, ello no obsta para que los deberes de declaración (e ingreso) que incumben a los sujetos pasivos puedan ser obviados, y deban ser suplidos, cuando ello fuera posible, por las actuaciones inspectoras e investigadoras de los órganos de inspección y control. De este modo, y como ha señalado, entre otros, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid “la conducta del apelante consistió en una omisión del propio hecho imponible que consistía en el incremento del presupuesto y, consiguientemente, en dejar de ingresar la deuda tributaria, hechos alumbrados por la Inspección y no mediante los actos voluntarios contemplados en el artículo 61 de la Ley General Tributaria” (STSJ Madrid 24 de mayo de 2002, Rec. Apel. Núm. 12/2001).

Conviene recordar, en último lugar, la que es doctrina jurisprudencial asentada y reiterada por el Tribunal Supremo, entre otras STS 15 de diciembre de 2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secc. 2ª, rec. núm. 6194/1998), según la cual, “existirá infracción tributaria grave, según el artículo 79.1 de la Ley General Tributaria (en la redacción dada por la Ley 25/1995) cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración Tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente, por lo que, si no se presentan sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora, y de igual modo cuando la declaración-autoliquidación se ha presentado pero no lo ha sido de modo no veraz o incompleto”.

Parece clara la vinculación que realiza el Tribunal Supremo entre el conocimiento de la realización del hecho imponible que tenga la Administración y el modo en que lo haya adquirido: de este modo, cuando el contribuyente pone en conocimiento de la Administración los elementos que permitieran a ésta dictar liquidación provisional de oficio (ex art. 123 LGT/1963), como en efecto sucede cuando se solicita la licencia de obras, y se presenta el presupuesto provisional no podrá imputarse al obligado tributario la comisión de infracción tributaria grave por no realizar o presentar autoliquidación, y ello con independencia de la comisión de otro tipo de infracciones. Ahora bien, cuando tales obligaciones de declaración o puesta en conocimiento de los elementos que permitan dictar liquidación provisional, o comprobar los datos declarados para dictar liquidación definitiva, se imputen a la falta de diligencia u omisión por parte del obligado tributario, es dable la imposición de infracciones tributarias, pues sólo a través del inicio de actuaciones inspectoras es posible comprobar, como ha sucedido en el supuesto que nos ocupa, “el coste real y efectivo de las obras”.

En definitiva, sólo de las actuaciones inspectoras ha podido deducirse, y demostrarse, el reiterado coste real, incumpliendo con ello el sujeto pasivo no sólo la obligación de declarar, sino que ha omitido la puesta en conocimiento del coste real de las obras que hubieran permitido a la Administración, determinar la liquidación definitiva por el ICIO.

Cuestión distinta es si la sanción debió calificarse de leve. A juicio de este Tribunal no existe ninguna circunstancia que permita calificarla de tal, sino que

la misma debió ser grave al existir la ocultación definida en el citado artículo 184.2 y sin perjuicio de la comprobación de la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción. En cualquier caso, habiendo la Inspección calificado la sanción como leve por los motivos que fueran, la misma ha de confirmarse para no incurrir en “reformatio in peius”.

En conclusión, la conducta de la reclamante se subsume plenamente en el tipo definido en el artículo 192.1 de la Ley General Tributaria.

OCTAVO.-) Procede referirnos a continuación a la conducta del sujeto pasivo, pues se requiere que la misma configure el denominado elemento subjetivo del injusto, requisito imprescindible para entender que aquélla es merecedora del reproche normativo que encierra la calificación de la conducta como constitutiva de infracción tributaria leve.

En efecto, dispone el artículo 183 de la Ley General Tributaria que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”, estableciendo el artículo 179.2 d) 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. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la propia Administración tributaria competentes (...)”

La cuestión que debemos analizar , por lo tanto, es si la conducta de la sociedad se encuentra amparada en esa una interpretación jurídica razonable de la norma, que de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo 179 eximiría a la reclamante de culpabilidad en su conducta, tal y como pretende.

El Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de diciembre de 1997, y de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril, no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Si bien para que la Administración Tributaria Municipal, en este caso, reconozca la supuesta interpretación razonable debe ir acompañada de una correcta declaración por parte del obligado tributario, cuando menos.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, es evidente que la conducta de la sociedad reclamante no puede estar amparada en una interpretación jurídica razonable de la norma, en cuanto que, al presentar la declaración a la finalización de la obra, conocía el real y efectivo coste final de la misma, lo que resultaba de su propia contabilidad y facturas de las que ya disponía en ese preciso momento. Por consiguiente, incumplió lo establecido por la Ordenanza Fiscal Reguladora del ICIO en su artículo 9º de presentar, una vez finalizadas, los documentos acreditativos de dicho coste real y efectivo de las obras.

Pero además, este Tribunal debe señalar, que con la firma por el representante de la empresa del Acta de conformidad número 10 -----, donde se propone una liquidación definitiva sobre las referidas obras, supone aceptar y tener por ciertos, entre otros, los siguientes hechos: a) que son obligados tributarios por

las obras realizadas dentro del término municipal, b) que no han presentado una declaración completa y correcta del coste real y efectivo de las mismas; obligación que de manera clara y directa le incumbe.

Así, el recurrente omite el deber legal de presentar una declaración veraz sin que pueda hablarse aquí de diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente o de mera discrepancia, sino de la omisión de sujetar la obra realizada a la obligada tributación, no pudiendo por tanto excluir el elemento subjetivo de culpabilidad, apreciable en cualquier grado de negligencia.

La “única duda razonable” se produjo durante el procedimiento inspector al excluirse, a la vista de las alegaciones de la reclamante, una serie de facturas atribuidas en la propuesta de liquidación como mayor coste de obra, y con las que el obligado tributario no estaba conforme de que se incluyeran en la base imponible para el cálculo del impuesto. Dichas facturas representaban una mínima parte de todas las computadas como mayor coste de obra, a las que la reclamante no opuso reparo alguno, firmando el Acta en conformidad.

De lo anterior parece clara la conducta (elemento subjetivo del injusto) tendente a ocultar la realización del hecho imponible, por lo que difícilmente puede sostenerse que la Administración municipal ha procedido a la imposición de una sanción de carácter objetivo o de plano, prescindiendo con ello de la verdadera conducta del sujeto.

En consecuencia, no cabe exonerar al reclamante de su responsabilidad ante la Hacienda Pública Municipal.

Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:

DESESTIMAR

(...)

- **Resolución nºINSP SANC ICIO 2011 01.**

Fecha: 08 de febrero de 2011.

RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) El Ayuntamiento emite liquidación de ingreso directo del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO), como consecuencia del presupuesto de ejecución de obra presentado por el obligado tributario respecto de 17 viviendas, trasteros y garajes en la Calle -----, de Pozuelo de Alarcón. No mediaron actuaciones de comprobación.

II.-) El 21 de abril de 2008 se notifica al interesado comunicación de inicio del procedimiento inspector respecto del ICIO, relativo a la construcción antes mencionada.

III.-) Concluidas las actuaciones de comprobación, el 27 de noviembre de 2008 se firmó acta de disconformidad en la que se proponía la regularización de la situación tributaria del obligado por un importe total de una deuda de 7.299,30 €. El interesado alega el carácter definitivo de la liquidación practicada una vez concluidas las obras.

IV.-) La resolución del Teniente de Alcalde competente, de fecha 23 de enero de 2009, aprueba la liquidación definitiva derivada del acta de disconformidad en los mismos términos que la propuesta. En ella se señala que la liquidación tenía carácter provisional por no haberse desarrollado comprobación alguna.

V.-) El Ayuntamiento, tras tramitar el correspondiente expediente sancionador, impone sanción de 2.912,38 € por infracción tributaria leve (resolución de 24 de junio de 2009).

VI.-) El contribuyente interpone sendas reclamaciones económico administrativas contra la liquidación y la sanción, que han sido objeto de Providencia de acumulación de fecha 17-09-2010 respecto a la liquidación de regularización por inspección sobre el ICIO de la c/----- de Pozuelo de Alarcón, junto con la correspondiente resolución de imposición de sanción por el mismo concepto tributario y hecho imponible.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO.-) Se impugna en la presente Reclamación Económico-Administrativa la **resolución aprobatoria de liquidación por regularización de inspección en concepto de ICIO y la resolución de imposición de sanción tributaria Expediente sancionador nº SAN ICIO -----, ambas derivadas del Acta de disconformidad Nº IO -----.**

Según el reclamante, las actuaciones inspectoras que dieron lugar a la liquidación impugnada y al consiguiente procedimiento sancionador, eran improcedentes, por haberse dictado ya una previa liquidación definitiva. En efecto, aunque el Ayuntamiento señala que dicha liquidación previa se practicó en vía de gestión, sin que tuvieran lugar actuaciones de comprobación, y ello porque el art. 101.3 LGT no sólo califica de liquidaciones definitivas aquellas "practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, sino también "las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter". Por otro lado, el art. 103.1.b) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales advierte, respecto del ICIO que "una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible (...) practicando la correspondiente liquidación definitiva". El recurrente, considera, por tanto, que una vez concluidas las obras sólo es posible dictar liquidación definitiva, que no podría modificarse mediante ulteriores actuaciones de comprobación.

QUINTO.-) La jurisprudencia es unánime en señalar que del artículo 103.1.b) deriva el deber de que la entidad municipal desarrolle actuaciones de comprobación y dicte una liquidación definitiva con posterioridad a la terminación de las obras. Sin embargo, ni las sentencias aportadas por el contribuyente, ni las que este Tribunal ha tenido ocasión de consultar, abordan la posibilidad de dictar *además* una liquidación provisional una vez concluidas las obras y antes de practicar la comprobación.

SEXTO.-) El tenor literal de la ley no excluye taxativamente la citada liquidación provisional. El artículo 103.1.b) se limita a exigir que, con posterioridad a las obras, se realice una comprobación y se dicte liquidación definitiva. Así se ha hecho precisamente en este caso, mediante la resolución ahora impugnada. El citado precepto no excluye expresamente que una

vez terminadas las obras pueda dictarse liquidación provisional antes de que tenga lugar la preceptiva comprobación.

SÉPTIMO.-) Ante la ambigüedad del precepto, la falta de una guía clara en la jurisprudencia y las divergentes posturas doctrinales, hemos de realizar una interpretación que se base en el contexto legal y en la finalidad de la norma.

OCTAVO.-) La gestión del Impuesto sobre construcciones resulta peculiar. Aunque “la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción” entendido como “el coste de ejecución material de aquélla”, la ley prevé que “cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional *a cuenta*, determinándose la base imponible” generalmente “en función del presupuesto presentado por los interesados”. Como dice la ley, tal liquidación provisional no recae *sobre la cuota del impuesto*, sino sobre una obligación a cuenta. Por consiguiente, una vez concluida la obra, es preciso cuantificar el impuesto atendiendo al importe real de la construcción.

NOVENO.-) En aras de la seguridad jurídica, la ley exige que la Administración compruebe el coste efectivo de la obra ya terminada y practique una liquidación definitiva. Ahora bien, los limitados recursos humanos de las haciendas locales y la intensidad de medios que requiere la comprobación hace aconsejable algún medio adicional que agilice la devolución al contribuyente (si el coste de la obra supera el inicialmente presupuestado) o bien el ingreso adicional por parte de la entidad local (si el coste de la obra supera el presupuestado). En el caso que nos ocupa, el Ayuntamiento ha configurado este mecanismo mediante una liquidación provisional dictada a partir del certificado final de obra aportado al Ayuntamiento por el propio contribuyente (tal y como éste señala en su recurso). Seguidamente se produce la comprobación y se dicta la liquidación definitiva.

DÉCIMO.-) A juicio de este Tribunal económico-administrativo, esta forma de proceder no se opone al art. 103.1.b) de la Ley de Haciendas Locales. Por una parte, se garantiza al contribuyente una rápida liquidación basada exclusivamente en los datos por él aportados al concluir la obra y, por otra, se cumple el mandato de emitir liquidación definitiva una vez concluida la comprobación. Podría entenderse que el artículo 103.1.b) excluiría realizar actuaciones de comprobación parcial anteriores a la comprobación definitiva, pues éstas carecerían de sentido ante la obligación de realizar una plena comprobación. Entendemos, sin embargo, que éste no es el caso de una liquidación basada exclusivamente en la certificación de obras, que se desarrolla de modo análogo a un mero procedimiento de “gestión tributaria mediante declaración” de los previstos en el art. 128 de la Ley General Tributaria.

UNDÉCIMO.-) Por consiguiente, la liquidación dictada en vía de gestión a partir de la mera certificación de obras constituía una liquidación provisional, no excluida por el ordenamiento jurídico, de carácter previo a la obligada comprobación y liquidación definitiva. Procede, por tanto, desestimar la alegación del recurrente.

DUODÉCIMO.-) El contribuyente también alega que, tras concluir la obra, “el Ayuntamiento acuerda conceder a la reclamante la licencia urbanística **definitiva**” [subrayado y en negrita en el recurso]. A su juicio “es el propio Ayuntamiento quien califica de definitivas las Licencias Urbanísticas concedidas y quien gira a sus resultas las liquidaciones del ICIO y de la Tasa de Licencia de Obras”.

DUODÉCIMO PRIMERO.-) Ahora bien, que el Ayuntamiento califique como “definitiva” la licencia urbanística no supone que sean también “definitivas” las liquidaciones giradas por el impuesto, pues se trata de actos administrativos distintos y de diversa naturaleza (urbanístico uno y tributario el otro). Procede, por tanto, desestimar esta alegación del recurrente.

DUODÉCIMO SEGUNDO.-) El recurrente alega frente a la sanción que “si las actuaciones inspectoras (...) carecen de eficacia resultarán igualmente inválidas tanto las liquidaciones como las sanciones derivadas de las Actas de Inspección incoadas”. Sin embargo, hemos visto que las

actuaciones inspectoras, a juicio de este Tribunal económico-administrativo, resultan acordes a Derecho.

DUODÉCIMO TERCERO.-) El recurrente también alega que “del examen de las resoluciones sancionadoras impugnadas, se deduce la inexistencia de los elementos esenciales exigidos por las normas sancionadoras tributarias, pues en ninguna de ellas consta motivación de la culpa. Ello nos lleva a considerar que los actos que se recurren carecen de la necesaria motivación y, en consecuencia, a afirmar la imposibilidad de acreditar el elemento subjetivo de la culpabilidad que, siquiera a título de simple negligencia, es necesario para que la Administración tributaria imponga la sanción”.

DUODÉCIMO CUARTO.-) Ahora bien, la resolución sancionadora impugnada señala, en su fundamento tercero, que “el obligado tributario tenía pleno conocimiento del coste real y efectivo de las obras objeto de comprobación al finalizar éstas, no aportando además documentación justificativa del coste declarado. Por lo que no habiendo puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, queda probado que su conducta fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una conducta diferente en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o cuando menos negligencia, a efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, por lo que se estima procedente la imposición de sanción”. Entendemos, por tanto, que la Administración ha motivado suficientemente la existencia de culpabilidad en grado de negligencia.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

DESESTIMAR

(...)